



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

Processo n° 10120.731185/2012-37
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3302-005.314 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de março de 2018
Matéria PIS/COFINS - AUTO DE INFRAÇÃO
Recorrente NOVO MUNDO MÓVEIS E UTILIDADES LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2009

REGIME NÃO CUMULATIVO. BASE DE CÁLCULO. RECEITA TOTAL. BASE ALARGADA. POSSIBILIDADE.

No âmbito do regime não cumulativo, a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep abrange “o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil”, nele compreendido “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”.

RECUPERAÇÃO DE DESPESA. REEMBOLSO DE GASTOS COM PROPAGANDA. ATENDIMENTO DO CONCEITO DE RECEITA. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO. IMPOSSIBILIDADE.

As receitas são aumentos nos benefícios econômicos representados pela (i) aumento de ativos com a entrada de novos recursos, ou (ii) a diminuição de passivos sem a correspondente saída de recursos, que resultem, nas duas hipóteses, em aumento do patrimônio líquido e que não sejam provenientes de recursos aportados pelos proprietários da entidade. Os valores recebidos de terceiros a título de reembolso ou recuperação de despesas com propagandas representam receita vez que aumentam, simultaneamente, o ativo e o patrimônio líquido da pessoa jurídica, e como não há previsão de exclusão, esse tipo receita integra a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep.

DESPESAS COM ALUGUEL DE IMÓVEL ANTERIORMENTE PERTENCENTE AO CONTRIBUINTE. APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

Por expressa vedação legal, prevista no art. 31, § 3º, da Lei 10.865/2004, é defeso ao contribuinte apropriar-se de créditos da Cofins, referente a despesas com alugueis de imóveis que já tenham integrado o seu patrimônio.

EMPRESA EXCLUSIVAMENTE COMERCIAL. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS SOBRE ENCARGOS DE DEPRECIÇÃO DO ATIVO IMOBILIZADO. IMPOSSIBILIDADE.

Por falta de previsão legal, as pessoas jurídicas com atividade exclusivamente comercial não podem apropriar-se de créditos sobre encargos de depreciação do ativo. Esse tipo crédito somente é assegurado aos contribuintes que utilizarem bens nas atividades de locação a terceiros, prestação de serviços e produção de bens destinados à venda.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2009

REGIME NÃO CUMULATIVO. BASE DE CÁLCULO. RECEITA TOTAL. BASE ALARGADA. POSSIBILIDADE.

No âmbito do regime não cumulativo, a base de cálculo da Cofins abrange “o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil”, nele compreendido “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”.

RECUPERAÇÃO DE DESPESA. REEMBOLSO DE GASTOS COM PROPAGANDA. ATENDIMENTO DO CONCEITO DE RECEITA. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO. IMPOSSIBILIDADE.

As receitas são aumentos nos benefícios econômicos representados pela (i) aumento de ativos com a entrada de novos recursos, ou (ii) a diminuição de passivos sem a correspondente saída de recursos, que resultem, nas duas hipóteses, em aumento do patrimônio líquido e que não sejam provenientes de recursos aportados pelos proprietários da entidade. Os valores recebidos de terceiros a título de reembolso ou recuperação de despesas com propagandas representam receita vez que aumentam, simultaneamente, o ativo e o patrimônio líquido da pessoa jurídica, e como não há previsão de exclusão, esse tipo receita integra a base de cálculo da Cofins.

DESPESAS COM ALUGUEL DE IMÓVEL ANTERIORMENTE PERTENCENTE AO CONTRIBUINTE. APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

Por expressa vedação legal, prevista no art. 31, § 3º, da Lei 10.865/2004, é defeso ao contribuinte apropriar-se de créditos da Cofins, referente a despesas com alugueis de imóveis que já tenham integrado o seu patrimônio.

EMPRESA EXCLUSIVAMENTE COMERCIAL. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS SOBRE ENCARGOS DE DEPRECIÇÃO DO ATIVO IMOBILIZADO. IMPOSSIBILIDADE.

Por falta de previsão legal, as pessoas jurídicas com atividade exclusivamente comercial não podem apropriar-se de créditos sobre encargos de depreciação do ativo. Esse tipo crédito somente é assegurado aos contribuintes que utilizarem bens nas atividades de locação a terceiros, prestação de serviços e produção de bens destinados à venda.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2009

INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI. APRECIÇÃO PELO CARF. IMPOSSIBILIDADE.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária (Súmula CARF nº 2).

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2009

AUTO DE INFRAÇÃO. ATENDIMENTO DOS REQUISITOS MATERIAIS E FORMAIS. NULIDADE POR ILEGALIDADE. IMPOSSIBILIDADE.

Não é passível de nulidade o auto de infração que atende todos os requisitos materiais e formais exigidos por lei e não resta caracterizado o alegado cerceamento do direito de defesa.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer, parcialmente, do recurso voluntário e, na parte conhecida, em rejeitar as preliminares suscitadas e, no mérito, em negar-lhe provimento, vencidos os Conselheiros Diego Weis Jr (Suplente convocado) e Raphael M. Abad que davam provimento parcial para excluir os valores lançados como reembolso de verbas de propaganda.

(assinado digitalmente)

Paulo Guilherme Déroulède - Presidente.

(assinado digitalmente)

José Fernandes do Nascimento - Relator.

Participaram do julgamento os Conselheiros Paulo Guilherme Déroulède, Maria do Socorro Ferreira Aguiar, Walker Araújo, José Fernandes do Nascimento, Raphael Madeira Abad, Jorge Lima Abud, Diego Weis Junior e José Renato Pereira de Deus.

Relatório

Por bem descrever os fatos, adota-se o relatório que integra a Resolução nº 1101-000-154 (fls. 9825/9840), que segue parcialmente transcrito:

Em razão da clareza pela riqueza de detalhes, adoto o relatório da decisão da DRJ/BRASÍLIA-DF, de fls. 9656/9679:

Trata-se de autos de infração lavrados contra a pessoa jurídica NOVO MUNDO MÓVEIS E UTILIDADES LTDA para exigir Cofins e contribuição para o PIS, referentes aos

anos de 2008, 2009 e 2010, no valor total de R\$ 19.331.671,93.

Nos referidos lançamentos, a autoridade fiscal imputou à contribuinte a prática das seguintes infrações:

(1) Exclusão indevida do lucro líquido, de valores contabilizados a título de descontos na quitação de dívidas contraídas no âmbito do Programa PRODUZIR GOIÁS, pois tais valores não caracterizariam subvenções para investimento, mas, sim, subvenções para custeio, razão pela qual deveriam ser tratadas como outras receitas operacionais, sujeitas à incidência da Cofins e da contribuição para o PIS;

(2) Aproveitamento indevido de créditos de Cofins e de contribuição para o PIS, referentes a despesas com alugueis de imóveis transferidos para outra empresa;

(3) Aproveitamento indevido de créditos de Cofins e de contribuição para o PIS, referentes a depreciação de bens do ativo imobilizado, sob o fundamento de que a empresa autuada exerceria unicamente atividade comercial; e

(4) Exclusão indevida da base de cálculo da Cofins e da contribuição para o PIS do reembolso proveniente da recuperação de despesas com de verbas de propagandas.

1. DO PROCEDIMENTO FISCAL

1.1 Da Primeira Infração

Analisando a Escrituração Contábil Digital da empresa, o auditor fiscal verificou que essas exclusões foram efetuadas no LALUR, nos valores de R\$ 13.824.944,46, R\$14.940.936,95 e R\$ 34.105.763,33, nos anos de 2008, 2009 e 2010, respectivamente, referentes a incentivos fiscais na conta 3.03.06.03.0001 do Programa PRODUZIR GOIÁS.

Segundo o agente fiscal, as mencionadas operações não constituem subvenção para investimento, mas sim subvenção para custeio, caracterizada por um não desembolso, e, portanto, os respectivos valores deveriam integrar a receita operacional da pessoa jurídica e deveriam ser considerados na apuração da base de cálculo da Cofins e da contribuição para o PIS.

Consignou a autoridade fiscal que a contribuinte, em atendimento às intimações expedidas pela Fiscalização, apresentou cópias do contrato e aditivos n° 007/2002 CENTROPRODUZIR, celebrado com a Agência de Fomento de Goiás S/A e esclareceu que as exclusões fiscais registradas no LALUR, se referem aos valores do saldo devedor acumulado do ano, pagos com redução conforme fatores de descontos elencados no anexo II do Decreto 5.265/2000, liquidados em 23/12/2008, 30/12/2009 e 13/12/2010, respectivamente, e foram considerados pela empresa como subvenção para investimentos.

Destacou o agente fiscal que o contrato com a Agência de Fomento de Goiás S/A, Programa PRODUZIR GOIÁS, atualmente está previsto na Lei Estadual n°13.591/2000,

regulamentada pelo Decreto nº 5.265/2000, e se refere ao programa do Incentivo à Industrialização, destacando-se as seguintes cláusulas, resumidamente: (1) financiamento de parcela mensal do ICMS devido pela empresa (o programa financia 73% do ICMS, a empresa recolhe 27% do ICMS); (2) antecipação, como garantia, de mais 10% dos 73%; (3) incidência de juros sobre o financiamento de 2,4% a.a; (4) prazo de utilização até 2020; (5) o saldo devedor acumulado do ano terá 12 meses de carência e será pago com redução através dos fatores de descontos elencados no Anexo II do Decreto 5.265/2000, podendo atingir até 100%; (6) necessidade de comprovação dos investimentos fixos para iniciar a utilização do benefício (20% na implantação e 60% na expansão); e (7) necessidade de apresentação de projeto de viabilidade econômico financeira.

Lembrou o autor do procedimento que a Receita Federal explicitou, por meio do Parecer Normativo CST nº 112, de 1978, os requisitos principais para que um incentivo seja caracterizado como subvenção para investimento, dentre eles: (1) os recursos devem ser oriundos de pessoas jurídicas de direito público; (2) os recursos devem possuir destinação específica para investimentos em implantação ou expansão do empreendimento econômico projetado; (3) necessidade de sincronismo entre a intenção do subvencionador com a ação do subvencionado; (4) o beneficiário da subvenção deve ser a pessoa jurídica titular do empreendimento econômico; e (5) o valor da subvenção deve ser registrado contabilmente em conta de reserva de capital que poderá somente ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social.

No presente caso, tendo em vista que o aludido Contrato nº 007/2002CENTROPRODUZIR, em sua cláusula primeira, prevê a utilização do crédito obtido para Capital de Giro na implantação do Centro de Distribuição de Produtos, entendeu a autoridade fiscal que a subvenção não foi utilizada diretamente na implantação do projeto, descaracterizando-se como subvenção para investimento.

Ainda, de acordo com o agente fiscal, não se observa um sincronismo mínimo entre a obtenção do benefício e a comprovação de execução da implantação da Central de Distribuição de Produtos, visto que o contrato prevê prazo para amortização até 31 de Dezembro de 2020, sem que se estabeleça nenhuma prestação de contas por parte da empresa beneficiada.

Ressaltou que a liquidação do saldo devedor, nos termos do Decreto 5.265/2000, conforme Termos de Liquidação, referente ao saldo devedor acumulado do ano, que representa 73% do ICMS financiado pelo Programa Produzir Goiás, na essência, não é um simples desconto, mas um perdão da dívida, receita que deve ser caracterizada como Outras Receitas Operacionais.

Destacou que o Contrato entre a empresa e o FOMENTAR ocorre em dois momentos distintos: (1) no primeiro, a empresa adere ao financiamento do FOMENTAR, em condições bastante favoráveis, apresentando para isso, um projeto de implantação da Central de Distribuição de Produtos; (2) no segundo momento lhe é dada a possibilidade de liquidar este financiamento, antecipadamente com desconto substancial.

Para o agente fiscal, entretanto, de acordo com o Art. 443 do Decreto 3.000/99, essa Subvenção concedida neste segundo momento não pode ser considerada para investimento, visto que deveria ser apresentado um novo projeto ou ao menos expandir o empreendimento inicial beneficiado.

Conclui a autoridade fiscal que o benefício concedido pelo Estado de Goiás não obriga a vinculação dos valores subvencionados com a efetiva e específica destinação desses valores na implantação ou expansão de empreendimento econômico, na medida em que o auxílio obtido com o desconto (um não desembolso financeiro) pode ser utilizado pela empresa como bem lhe convier.

1.2 Da Segunda Infração

Segundo o autor do procedimento, da análise da Escrituração Contábil Digital da empresa, foram constatados diversos pagamentos de aluguéis à Martins Ribeiro Participações Ltda, conta contábil 3.03.02.01.02 Aluguéis de Imóveis.

De acordo com o agente fiscal, parte dos imóveis de propriedade dessa pessoa jurídica pertenciam anteriormente à NOVO MUNDO e foram transferidos à Martins, por cisão parcial.

Destaca o auditor fiscal que, consoante prevê o art. 31, § 3º da Lei nº 10.865, de 2004, as despesas de aluguéis desses bens não geram créditos de Cofins e de contribuição para o PIS, razão pela qual promoveu a competente glosa.

1.3 Da Terceira Infração

Segundo o autor do procedimento, foram constatados também créditos de Cofins e de contribuição para o PIS, referente a encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado, conta contábil 3.03.02.07.01 Depreciações com as contrapartidas para as contas 1.02.03.02.01 Construções, 1.02.03.02.02 Equipamentos de Computação, 1.02.03.02.03 Instalações, 1.02.03.02.04 Móveis e Utensílios, 1.02.03.02.07 Máquinas e Equipamento e Equipamento Industriais 1.02.03.02.11 Veículos, e 1.02.03.02.05 Programa de Computação.

Destaca o auditor fiscal que, conforme estabelece o art. 3º, VI, das Leis nº 10.833/03 e 10.637/02, o aproveitamento de créditos referentes aos encargos de depreciação incidentes sobre os bens do ativo imobilizado, somente é permitido quando esses bens forem utilizados na produção de bens destinados à venda e para prestação de serviços, ou ainda locados para terceiros.

No caso, como a totalidade das receitas da empresa adviria de operações comerciais, o agente fiscal promoveu a competente glosa.

1.4 Da Quarta Infração

Segundo o autor do procedimento, da análise da Escrituração Contábil Digital da empresa, foi identificada a conta 3.03.01.01.0099 REEMBOLSO DE VERBA DE PROPAGANDAS, conta do grupo receita, que representa recuperação de despesas com verbas de propagandas.

Destaca o auditor fiscal que as referidas receitas não foram oferecidas à incidência da Cofins e de contribuição para o PIS, pela empresa, o que contrariaria a Lei nº 9.718, de 1998, que ampliou a base de cálculo dessas contribuições sociais, passando o conceito de faturamento a abranger todas as receitas operacionais e as não operacionais, com exceção das receitas, rendimentos e ganhos expressamente por ela elencados, razão pela qual promoveu as competentes exigências.

2. DA IMPUGNAÇÃO

Cientificada dos referidos autos de infração, a contribuinte NOVO MUNDO MÓVEIS E UTILIDADES LTDA, irresignada, apresentou extensa peça de impugnação, por meio da qual suscita, em síntese, as seguintes razões de defesa.

2.1 Da Primeira Preliminar de Nulidade

Alega a impugnante que é quase impossível saber quais os supostos dispositivos legais infringidos, pois o relatório apontaria supostas omissões por razões diversas e ao final lista um “emaranhado” de dispositivos legais.

Segundo a suplicante, uma verificação acurada dos documentos anexos ao auto de infração permite concluir que os mesmos não atendem plenamente à exigência legal, já que a extensa lista de dispositivos legais seria genérica e iria além do que aparentemente está autuado.

Conclui que qualquer decisão que venha a ser proferida no presente processo restaria eivada de vício, porquanto a impugnante se encontraria cerceada em seu direito de defesa, tendo em vista a obscuridade que pairaria sobre a acusação fiscal.

2.2 Da Segunda Preliminar de Nulidade

Assevera a contribuinte que foi autuada por supostamente estar vinculada ao FOMENTAR e ao Programa denominado PRODUZIR que contempla unicamente indústrias e subvenciona percentuais diversos de ICMS, e, igualmente, tem exigências distintas do programa CENTROPRODUZIR, ao qual está de fato vinculada.

Segundo a impugnante, o programa de desenvolvimento regional ao qual está vinculada é regulado pelo Decreto 5.515/2001, e não o Decreto 5.265/2000, apontado pelo autuante. Assevera que a empresa não tem contratos com programa FOMENTAR, citado pelo agente fiscal.

Afirma também que, no período autuado, a empresa não teve contratos com o programa denominado PRODUZIR, no qual há descontos de 75% do ICMS, sendo que sua subvenção limita-se a 55% do novo ICMS gerado após a contratação da subvenção ao investimento conforme previsto no programa CENTROPRODUZIR.

Conclui a impugnante que está sendo acusada de usufruir de subvenções diversas e em valores bem superiores à subvenção que de fato recebe do Estado de Goiás, ou seja, não haveria ligação da realidade fática com os fatos e legislações apontadas como norteadoras da autuação, o que implicaria a total nulidade da autuação.

2.3 Da Primeira Infração

Sustenta a impugnante que as subvenções recebidas configuram subvenções para investimento, pois (1) houve a intenção do Poder Público em transferir capital para a iniciativa privada; (2) a verba oriunda da subvenção foi destinada para investimento na implantação de empreendimento econômico, Centro de Distribuição, de interesse público, que gerou de 100 a 249 empregos diretos e centenas indiretos e aumentou substancialmente a arrecadação do Estado; (3) a subvenção foi instituída em lei específica; (4) o valor subvencionado foi utilizado apenas para absorver prejuízos fiscais, não sendo objeto de distribuição.

Assevera que a Lei 13.844/01GO que instituiu o programa de subvenção ao investimento, do qual a autuada é beneficiária, expressa em seu artigo 2º que o valor subvencionado vincula-se a "gastos com terreno, terraplenagem, obras civis, instalações e equipamentos para a central única de distribuição, conforme projeto apresentado, multiplicados pelo coeficiente de prioridade atribuído ao empreendimento" Destaca, quanto à vinculação do investimento, que o art. 4º, II, § 2º da mesma lei, estabelece que "a empresa comercial pode, concomitantemente ao início das obras civis da central única de distribuição e obedecido o cronograma de execução do respectivo projeto, usufruir do benefício em estabelecimento distribuidor atacadista seu, localizado neste Estado."

Afirma que as despesas com a montagem do Centro de Distribuição e a logística para concentração em Goiás da distribuição das mercadorias para todo o País não podem ser classificadas como despesas de custeio, pois fomentaram e expandiram atividade empresarial, inclusive gerando entre 100 e 249 empregos diretos e centenas indiretos.

Alega também que: (1) o Fisco, violando o princípio da hierarquia vertical das leis, valeu-se do Parecer Normativo CST 112/78 para desqualificar subvenção ao investimento para subvenção para custeio; (2) o Conselho Administrativo de

Recursos Fiscais (CARF) vem decidindo que os valores de incentivos fiscais do ICMS concedidos pelos Estados para fomentar a manutenção e a ampliação da atividade industrial e a geração de empregos diretos e indiretos podem ser deduzidos do lucro tributável. Cita precedentes; (3) se o incentivo fiscal não foi cancelado, nem anulado pelo governo do Estado do Goiás é porque ele cumpriu os objetivos de fomentar e expandir a atividade econômica no Estado; (4) não cabe ao Fisco Federal fiscalizar a aplicação dos recursos provenientes do incentivo fiscal outorgado pelo Estado de Goiás. Cabe a ele apenas fiscalizar o cumprimento dos termos e condições dos incentivos fiscais outorgados pela União; (5) se o ente político titular da outorga isencional deu-se por satisfeito com a destinação dos recursos dela decorrentes não cabe ao Fisco de outra esfera política contestar, destacadamente pelo fato de a Lei 13.844/01 só autorizar o início da fruição dos benefícios após início das obras, e o recebimento anual está condicionado ao cumprimento de todas as fases do projeto apresentado e aprovado, ao qual a Agência de Fomentos do Estado de Goiás dá quitação integral aos períodos subvencionados; (6) a Lei nº11.638, de 2007, ao tempo que revogou o dispositivo da Lei nº 6.404, de 1976, que permitia a contabilização desses recursos em conta de reserva de capital, criou, dentre as reservas de lucros, a Reserva de Incentivos Fiscais, numa demonstração clara de que as doações e subvenções governamentais para investimentos não podem ser objeto de distribuição aos acionistas.

2.4 Da Segunda Infração

No que tange à acusação fiscal de aproveitamento indevido de créditos de Cofins e de contribuição para o PIS, referentes a despesas com alugueis de imóveis transferidos para outra empresa, limitou-se a impugnante a sustentar que a autuação não merece subsistir, pois estaria amparada em dispositivo ilegal e inconstitucional, uma vez que ofenderia aos princípios constitucionais da não cumulatividade, da isonomia e da capacidade contributiva.

2.5 Da Terceira Infração

No que tange à acusação fiscal de aproveitamento indevido de créditos de Cofins e de contribuição para o PIS, referentes a despesas com depreciação de bens do ativo imobilizado, alega a suplicante, preliminarmente, que não exerce apenas atividades de comércio, mas também desenvolve atividades industriais e de prestação de serviços, sendo incontroverso seu direito de aproveitar créditos referentes a depreciação do seu ativo imobilizado quanto ao faturamento dessas atividades.

Noutro passo, mesmo quanto à atividade comercial, alega a impugnante que não se pode impedir a empresa de tomar créditos referentes a depreciação do ativo imobilizado, por clara ofensa ao princípio constitucional da não cumulatividade e ao princípio da isonomia, o que passa a demonstrar com apoio em doutrina e jurisprudência que cita.

2.6 Da Quarta Infração

Sustenta a impugnante que os valores recebidos a título de reembolso proveniente da recuperação de despesas com propaganda não têm características de receitas, razão pela qual não estão sujeitos à incidência da Cofins e da contribuição para o PIS.

Após transcrever o § 3º do art. 1º das Leis nº 10.833/03 e 10.637/02, ressalta que nele não é mencionado o item “despesas de terceiros”. Assevera que não consta tal item porque não deveria, uma vez que é impossível a exclusão de parte de um conceito de algo que nunca o compôs.

Afirma que as receitas das pessoas jurídicas são os valores financeiros, sendo que a propriedade é adquirida em decorrência do funcionamento da sociedade empresária.

Sustenta que receita é disponibilidade de novo recurso proveniente de fonte externa pelo exercício de atividade econômica e que está diretamente ligada ao Princípio Econômico da Riqueza, que é o valor total dos bens que constituem o patrimônio.

Assevera que receita é entrada que, integrando-se ao patrimônio sem quaisquer reservas ou condições, vem crescer o seu vulto, como elemento positivo.

Pondera que “(...) O dinheiro recebido pela venda de um serviço é uma receita, produz enriquecimento do patrimônio da pessoa. Porém, existem entradas financeiras que não se apresentam como receita, visto que não constituem fatos modificativos do patrimônio.”

Reitera que, no presente caso, o reembolso de despesa é contabilizado em uma conta redutora de despesa, trazendo alterações específicas nesta conta, não sendo contabilizada na receita.

Ressalta que o Comitê de Pronunciamentos Contábeis CPC 30 trata da estrutura conceitual para elaboração e divulgação de relatório contábil financeiro, e nele traz tanto o conceito de Receitas, como também informa quando esta deve ser reconhecida.

Afirma que os recebimentos questionados tratam-se de reembolsos de despesas, cuja única função é reduzir uma despesa específica efetuada pela impugnante, porém imputada ao terceiro em razão de rateio de custos.

Cita precedente do antigo Primeiro Conselho de Contribuintes que teria assentado que, para ter caráter de receita a entrada financeira deve representar algum benefício econômico, pois o caso de reembolso de despesa nada mais é do que recebimento de terceiros de valores a ele imputado em razão de rateio de despesas.

Informa que, no caso dos autos, elaborou planilha explicativa, contendo os dados das contas contábeis de registro, bem como

as despesas efetuadas com o respectivo rateio e posterior recebimento, todos com a discriminação da despesa/reembolso.

A decisão recorrida sintetizada na ementa abaixo reproduzida, julgou procedente o lançamento, nos seguintes termos:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Ano-calendário: 2008, 2009, 2010

ÓRGÃOS ADMINISTRATIVOS. CONTROLE DE LEGALIDADE. COMPETÊNCIA.

A apreciação das autoridades administrativas limita-se às questões de sua competência, qual seja o controle da legalidade dos atos administrativos, consistente em examinar a adequação dos procedimentos fiscais às normas legais vigentes, zelando, assim, pelo seu fiel cumprimento.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010

SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTOS. DESCARACTERIZAÇÃO. INCENTIVOS FISCAIS. PROGRAMA PRODUZIR. SUBPROGRAMA CENTROPRODUZIR. INEXISTÊNCIA DE VINCULAÇÃO. DESCARACTERIZAÇÃO.

Os valores contabilizados a título de descontos na quitação de dívidas contraídas no âmbito do Programa PRODUZIR, Subprograma CENTROPRODUZIR, que não possuam vinculação com a aplicação específica dos recursos em bens ou direitos referentes à implantação ou expansão de empreendimento econômico não se caracterizam como subvenção para investimentos, devendo ser computados na determinação do lucro real. Os recursos fornecidos às pessoas jurídicas pela Administração Pública, quando não atrelados ao investimento na implantação ou expansão do empreendimento projetado, constituem estímulo fiscal que se reveste das características próprias das subvenções para custeio, não se confundindo com as subvenções para investimento, e devem ser computados no lucro operacional das pessoas jurídicas, sujeitando-se, portanto, à incidência não só do imposto sobre a renda e da CSLL, como da Cofins e da contribuição para o PIS.

LANÇAMENTO DECORRENTE EM PARTE.

Por se tratar de exigência reflexa realizada com base nos mesmos fatos, a decisão de mérito prolatada quanto ao lançamento do imposto de renda pessoa jurídica constitui prejudgado na decisão do lançamento decorrente relativo à Cofins.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS. DESPESAS COM ALUGUEL DE IMÓVEL QUE PERTENCEU ANTERIORMENTE AO CONTRIBUINTE. VEDAÇÃO LEGAL.

À luz do art. 31, § 3º, da Lei nº 10.865, de 2004, é defeso ao contribuinte o aproveitamento de créditos de Cofins e de contribuição para o PIS, referentes a despesas com alugueis de imóveis que já tenham integrado o seu patrimônio.

EMPRESA EXCLUSIVAMENTE COMERCIAL. REGIME NÃO-CUMULATIVO. APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS. ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO DO ATIVO. IMPOSSIBILIDADE.

Não há previsão legal para as pessoas jurídicas com atividade exclusivamente comercial apurarem créditos sobre encargos de depreciação do ativo, haja vista não se utilizarem tais bens para locação a terceiros, nem para prestação de serviços, ou para produção de bens destinados à venda.

REGIME NÃO-CUMULATIVO. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO DE VERBAS RECEBIDAS A TÍTULO DE REEMBOLSO DE DESPESAS DE PROPAGANDA. FALTA DE PREVISÃO LEGAL.

A Cofins incide não só sobre receitas relativas à venda de mercadorias e prestação de serviços, mas também sobre qualquer outra auferida pela pessoa jurídica, salvo as exceções listadas exhaustivamente em lei. As exclusões da base de cálculo são exaustivas, ou seja, somente podem ser excluídas da base de cálculo da contribuição as parcelas discriminadas na Lei nº 10.833, de 2003, o que não é o caso das verbas recebidas a título de reembolso de despesas de propaganda.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010

LANÇAMENTO DECORRENTE.

Por se tratar de exigência reflexa realizada com base nos mesmos fatos, a decisão de mérito prolatada quanto ao lançamento da Cofins constitui prejulgado na decisão do lançamento decorrente relativo à contribuição para o PIS.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Às fls. 9.705, conta a informação de que o Contribuinte tomou conhecimento do teor do Acórdão recorrida na data 15/07/2013 10:02h, pela abertura dos arquivos correspondentes no link Processo Digital, no Centro Virtual de Atendimento ao Contribuinte (Portal e-CAC) através da opção Consulta Comunicados/Intimações.

Às fls. 9708/9772, consta o recurso voluntário interposto pela Recorrente em 14/08/2013, reiterando os argumentos constantes da impugnação, volta a volta a invocar, as duas preliminares de nulidade, quais sejam a preterição do direito de defesa por vícios do direito de defesa e, ainda, a autuação equivocada com base no Decreto nº 5.265/2000, e não ao qual está de fato vinculado, ou seja, Decreto nº 5.515/2001.

Ao que se refere o entendimento da DRJ, no sentido de que a recorrente não demonstrou o devido vínculo entre o valor subvencionado e os investimentos da empresa, alega que os investimentos para montagem do Centro de Destruição e a logística para concentração em Goiás da distribuição de mercadorias para todo país seriam elementos suficiente para

caracterização de investimento, reiterando, assim, sua não concordância com a autuação e, ainda mais, com a manutenção deste entendimento no julgamento de 1ª instância. Após, discorre sobre diversos argumentos sustentando tratar-se de subvenção para investimento e não de receita tributável.

Quando aos créditos tomados sobre a depreciação de bens do ativo, a Recorrente reitera seus argumentos já expendidos na impugnação, afirmando que não exerce apenas atividade de comércio, mas também atividade industrial e de prestação de serviço, o que lhe concederia o direito de aproveitar os referidos créditos. Alega, ainda, que mesmo no tocante à atividade comercial, não lhe pode ser tolhido o direito de aproveitamento dos referidos créditos, por suposta ofensa aos princípios da não-cumulatividade, capacidade contributiva e isonomia.

Reitera a alegação de que alguns valores que a autoridade fiscal entendeu serem receita, não podem ser assim compreendidos, uma vez que tratar-se-iam de reembolso de despesa com propaganda e, em virtude de ser empresa comercial atacadista e varejista de móveis, utensílios e eletrodomésticos, não possuindo qualquer atividade referente a publicidade e propaganda, não há que se falar em entrada de receita que constitua fato modificativo de patrimônio. Ressalta, novamente, que os recebimentos questionados se tratam de reembolso de despesas, possuindo única função de reduzir uma despesa específica por ele efetuada, porém imputada à terceiro em razão de rateio de custos, sendo supostamente impossível a consideração desta ocorrência como ingresso de receita, pois não representa benefício econômico para a contribuinte.

Destaca ter apresentado exemplos de publicidades de fornecedores que geraram obrigação de reembolso, mas que devido à demanda de conclusão do ano contábil, aliado ao fato de que a intimação se deu no período de maior demanda, não foi possível apresentar todos os comprovantes, assim, caso entenda-se por necessário, requer a oportunidade de juntar novos documentos.

Após todo o exposto requer que seja declarada a nulidade do Auto de Infração ou, se superadas, a improcedência total dos lançamentos.

Inicialmente o processo foi distribuído para a 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção, tendo a mesma em 28/02/2014, declinado de sua competência para em favor desta 1ª Seção através do Acórdão nº 3402-002.318, assim ementado:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Ano-calendário: 2008, 2009, 2010 INCOMPETÊNCIA. IRPJ. LANÇAMENTO REFLEXO. MATÉRIA QUE DEVE SER JULGADA PELA PRIMEIRA SEÇÃO. RECURSO NÃO CONHECIDO.

Nos termos do Inciso IV, do art. 2º do Anexo II do RICARF, à Primeira Seção de Julgamento compete a análise e julgamento de recursos relativos a matéria que trate de IRPJ e/ou lançamentos reflexos.

Recurso Não conhecido.

Por meio da referida Resolução, a 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 3ª Seção decidiu sobrestar o julgamento deste processo até que fosse proferida a decisão definitiva do âmbito do processo nº 10120.730439/2012-08, em que, por meio do Acórdão nº 1302-001.380, a 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara proveu o recurso da recorrente, relativamente à exigência do IRPJ/CSLL, cuja mesma base de cálculo (receitas decorrentes do Programa CENTROPRODUZIR, aprovado pelo Estado de Goiás) fora utilizada para exigir as Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins, objeto do presente processo.

Em face da superveniente redação originária do art. 2º, IV, do novo Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF 343/2015 (RICARF/2015), por intermédio do despacho de fls. 9845/9849, os presentes foram enviados para este 3ª Seção, uma vez que lhe fora declinada a competência para o julgamento deste processo.

Em seguida, ao constar que as infrações objeto das presentes autuações eram parte da competência da 1ª Seção e parte da competência desta Seção, por meio do despacho 9854/9855, o Presidente Substituto da CSRF, determinou o retorno dos presentes autos à unidade de origem da RFB (DRF em Goiânia/GO), para que fossem apartadas as matérias em processos distintos, observada a competência das Seções, nos termos explicitados no excerto que segue transcrito:

*A minuciosa descrição das infrações objeto do presente processo, contida no despacho de fls. 9.845 a 9.849, dá conta de que a primeira infração (exclusão indevida do lucro líquido, de valores contabilizados a título de descontos na quitação de dívidas contraídas no âmbito do Programa PRODUZIR GOIÁS) decorre dos mesmos fatos apurados no processo administrativo nº 10120.730439/2012-08, no qual foram constituídos créditos tributários de IRPJ e CSLL, e que as demais três infrações (aproveitamento indevido de créditos de Cofins e de contribuição para o PIS, referentes a despesas com alugueis de imóveis transferidos para outra empresa; aproveitamento indevido de créditos de Cofins e de contribuição para o PIS, referentes a depreciação de bens do ativo imobilizado, sob o fundamento de que a empresa autuada exerceria unicamente atividade comercial; e exclusão indevida da base de cálculo da Cofins e da contribuição para o PIS do reembolso proveniente da recuperação de despesas com de verbas de propagandas) são **independentes**, não se vinculando de qualquer forma a qualquer outro processo.*

Em atenção ao determinado no referido despacho, por meio da Representação de fls. 9856/9857, foi determinada a formalização de novo processo (processo nº 10120-727.165/2016-95), para recepcionar os créditos tributários lançados decorrentes da infração (primeira infração) referente à exclusão indevida do lucro líquido, de valores contabilizados a título de descontos na quitação de dívidas contraídas no âmbito do Programa PRODUZIR GOIÁS, pois tais valores não caracterizariam subvenções para investimento, mas, sim, subvenções para custeio, razão pela qual deveriam ser tratadas como outras receitas

operacionais, sujeitas à incidência da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep, conforme extrato de fls. 9858.

Neste processo, permaneceram apenas os débitos da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins relativos às infrações sobre (i) aproveitamento indevido de créditos de Cofins e de Contribuição para o PIS/Pasep, referentes a despesas com alugueis de imóveis transferidos para outra empresa (segunda infração); (ii) aproveitamento indevido de créditos de Cofins e de contribuição para o PIS, referentes a depreciação de bens do ativo imobilizado, sob o fundamento de que a empresa autuada exerceria unicamente atividade comercial (terceira infração); e (iii) exclusão indevida da base de cálculo das citadas contribuições dos valores recebidos a título de reembolso, proveniente da recuperação de despesas com verbas de propaganda.

Na Sessão de 30 de março de 2017, mediante sorteio, os presentes autos foram distribuídos a este Relator.

É o relatório.

Voto

Conselheiro José Fernandes do Nascimento, Relator.

O recurso foi apresentado tempestivamente, trata de matéria da competência deste Colegiado e preenche os demais requisitos de admissibilidade, portanto, deve ser conhecido.

Nos presentes serão apreciadas as questões preliminares e as questões meritorias remanescentes sobre (i) aproveitamento indevido de créditos das Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins, referentes a despesas com alugueis de imóveis transferidos para outra empresa (segunda infração); (ii) aproveitamento indevido de créditos das referidas contribuições, referentes a depreciação de bens do ativo imobilizado (terceira infração); e (iii) exclusão indevida da base de cálculo das citadas contribuições dos valores recebidos a título de reembolso de despesas de propaganda.

Das Questões Preliminares

As duas preliminares de nulidade das autuações, por preterição do direito de defesa e equívoco cometidos na autuação, foram apreciadas no voto condutor da citada Resolução nº 1101-000.154. Assim, em respeito ao que já decidido com acerto pelo outro Colegiado, com respaldo no art. 50, § 1º, da Lei 9.784/1999, aqui adota-se como razão de decidir os mesmos fundamentos apresentados pelo nobre Relator do referido voto, cujos excertos pertinentes sequeuem transcritos:

Inicialmente afastado as preliminares de nulidade suscitadas pela Recorrente, alegando obscuridade da acusação fiscal, afirmando que foi apresentado um emaranhado de dispositivos legais genéricos, indo além do que se está autuando e não atendendo plenamente à exigência legal, restando cerceado seu direito de defesa, alega também vício quanto à autuação ter sido

equivocadamente se baseado no Decreto nº 5.265/2000, e não ao qual está de fato vinculado, ou seja, Decreto nº 5.515/2001.

Apesar da Recorrente sustentar a ocorrência de cerceamento de defesa em razão do auto de infração conter um emaranhado de citações legislativas, todavia, sem entrar do mérito da afirmação entendendo que a mesma deve ser rejeitada, porquanto isso em nada prejudicou a sua defesa, pois, em todas as instâncias a mesma demonstrou nítido conhecimento dos fatos a ela imputados, produzindo defesa a contento, rejeito por isso a preliminar de nulidade suscitada.

Da mesma forma afastado a alegação de nulidade do Auto de Infração pelo fato de ter constado, de forma equivocada, o nº do Decreto do Estado de Goiás que regulamentou o Programa de Incentivo à Instalação de Central Única de Distribuição de Produtos no Estado de Goiás, denominado CENTROPRODUZIR (Subprograma do Programa de Desenvolvimento Industrial de Goiás – PRODUZIR), pois, o equívoco da citação não trouxe qualquer prejuízo à análise e compreensão dos fatos, além disso, conforme a própria Recorrente afirma, o nº do Decreto, de fato é o 5.515, de 2001, o que por si só demonstra que não haver nenhum prejuízo à autuação ou à defesa apresentada.

Ademais disto, o Decreto nº 5.265/2000, regulamenta o Programa PRODUZIR, do qual o CENTROPRODUZIR é um subprograma, pelo aquele é mais amplo e contempla também este último.

Assim, rejeito também a preliminar de nulidade por suposto equívoco na citação do nº do Decreto que regulamentou o incentivo fiscal que ensejou a autuação.

Pelos mesmos fundamentos, rejeita-se as duas preliminares de nulidade das autuações suscitadas pela recorrente.

Das Questões de Mérito

No mérito, a controvérsia cinge-se às questões relativas a (i) glosas de créditos das Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins, referentes a aluguéis de imóveis e encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado, e (ii) omissão de receita de reembolso de verba de propaganda da base de cálculo das referidas contribuições.

Da glosa de créditos

As glosas dos créditos das Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins referem-se a despesas com aluguéis de imóveis e encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado.

De acordo com a descrição dos fatos que integra os autos de infração em apreço, a glosa dos créditos apropriados sobre despesas com aluguéis foi efetivada sob o fundamento de que parte dos imóveis locados foram de propriedade da recorrente e transferidos à empresa Martins Ribeiro Participações Ltda., a locadora, mediante cisão parcial da primeira, o que era vedado pelo art. 31, § 3º, da Lei 10.865/2004, a seguir transcrito:

Art. 31. É vedado, a partir do último dia do terceiro mês subsequente ao da publicação desta Lei, o desconto de créditos apurados na forma do inciso III do § 1º do art. 3º das Leis nºs

10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, relativos à depreciação ou amortização de bens e direitos de ativos imobilizados adquiridos até 30 de abril de 2004.

[...]

§ 3º É também vedado, a partir da data a que se refere o caput, o crédito relativo a aluguel e contraprestação de arrendamento mercantil de bens que já tenham integrado o patrimônio da pessoa jurídica. (grifos não originais)

O preceito legal em destaque, expressamente, determina que é defeso ao contribuinte apropriar-se de créditos das referidas contribuições, referentes a despesas com alugueis de imóveis que já tenham integrado o seu patrimônio.

No caso em tela, a recorrente não contestou nem apresentou qualquer elemento probatórios que contraditasse o fato de que os referidos aluguéis não se referiam a imóveis antes integrante do patrimônio da recorrente. Em relação a esse tópico, a recorrente limitou-se em alegara inconstitucionalidade do referido preceito legal, em razão de suposta afronta ao princípio da não cumulatividade.

Trata-se de questão que, inequivocamente, envolve a apreciação de constitucionalidade de norma legal vigente e dotada de plena eficácia, matéria de conhecimento defeso aos integrantes deste Conselho, conforme expressamente dispõe o art. 26-A¹ do Decreto 70.235/1972, com redação dada pela Lei 11.941/2008. Tal atribuição, sabidamente, é reservada ao Poder Judiciário.

No âmbito deste Conselho, tal vedação encontra-se expressamente determinada no art. 62 do Regimento Interno deste Conselho (RICARF/2015), aprovado pela Portaria MF 343/2015, e consolidada na sua jurisprudência, nos termos do enunciado da Súmula CARF nº 2, que tem o seguinte teor, *in verbis*: “O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”.

Por essas razões, não se toma conhecimento da questão atinente a inconstitucionalidade do art. 31, § 3º, da Lei 10.865/2004.

¹ "Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

[...]

§ 6o O disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

I – que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal;(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

II – que fundamente crédito tributário objeto de:(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei no 10.522, de 19 de julho de 2002; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar no 73, de 10 de fevereiro de 1993; ou (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar no 73, de 10 de fevereiro de 1993. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)"

O motivo da glosa dos créditos apropriados sobre os encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado foi a falta de previsão legal. Segundo a autoridade fiscal, a totalidade das receitas auferidas pela recorrente foram provenientes das atividades comerciais, enquanto que apropriação de créditos sobre os encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado somente é assegurado em relação aos bens utilizados na produção de bens destinados à venda, na prestação de serviços, ou locados para terceiros, conforme dispõe o art. 3º, VI, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, que segue transcrito:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

[...]

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 21/11/2005)

[...] (grifos não originais)

O teor do preceito legal em destaque não deixa qualquer dúvida de que as pessoas jurídicas que exercem a atividade exclusivamente de natureza comercial não foram contempladas com o direito de apropriação de créditos sobre os encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado.

No recurso em apreço, a recorrente reiterou os argumentos expendidos na peça impugnatória de que não exercia apenas atividade de comércio, mas também atividade industrial e de prestação de serviço, o que lhe assegurava o direito de apropriar-se dos referidos créditos.

No entanto, a recorrente não apresentou provas de que exercia atividades industrial e de prestação de serviços e, de outra parte, a análise dos Dacons colacionados aos autos pela fiscalização (fls. 401/1.037) não confirmam a alegação da recorrente. Com efeito, nas Fichas 07-A dos referidos demonstrativos constam apenas informações sobre “receita de venda de bens e serviços” e “demais receitas”, sem a identificação de que nessas receitas estariam incluídas receitas de atividades industrial e de prestação de serviços.

Além disso, as receitas de atividades de indústria que a impugnante alegou ter auferido no período sequer aparecem no sucinto demonstrativo, por ela denominado, “Estudo do crédito de PIS e Cofins pela proporção das receitas de serviços”, que conta da fl. 1.566, inclusive, não veio acompanhado de qualquer documento contábil ou fiscal que confirmasse o alegado.

No citado demonstrativo, a recorrente limitou-se a apresentar, sucintamente, os percentuais de participação da receita de serviços na sua receita bruta total, que teria sido de 1,60% no ano de 2008 e de 0,42% no ano de 2009, porém, não se dignou comprovar o alegado, por meio de prova documental hábil e idônea, tais como registros contábeis, balancetes, notas fiscais etc.

Além disso, se a recorrente tivesse comprovado o que alegou, o que se admite apenas para argumentar, certamente, a apropriação dos questionados créditos poderiam ser feita somente de forma proporcional ao valor das correspondentes receitas, jamais de forma integral como procedeu.

A recorrente alegou que, sob pena de ofensa aos princípios da não cumulatividade, capacidade contributiva e isonomia, a atividade comercial não poderia ser tolhida do direito de aproveitamento dos referidos créditos.

Mais uma vez a recorrente suscita questão que, inequivocamente, envolve a apreciação de constitucionalidade de norma legal vigente e dotada de plena eficácia, matéria de conhecimento defeso aos integrantes deste Conselho, consoante anteriormente demonstrado. Por essas razões, não se toma conhecimento dessa alegação.

A recorrente ainda apresentou uma extensa exposição teórica sobre o conceito de insumo para fins de apuração de créditos das referidas contribuições sem qualquer pertinência com o motivo da glosa em apreço, o que dispensa qualquer comentário ou análise a respeito.

Por todas essas razões, deve ser integralmente mantida as glosas dos créditos determinadas pela fiscalização.

Da omissão de receita de reembolso de verba de propagandas

Em relação a esse ponto, não há dissente quanto ao fato de que a receita não ofertada a tributação das contribuições pela recorrente representa recuperação ou reembolso de despesas com verbas de propagandas.

O cerne da controvérsia cinge-se a natureza jurídica do referido ganho. Para a fiscalização trata-se de receita e como não há expressa previsão de exclusão da base de cálculo das contribuições, elas deveriam ter sido ofertadas a tributação das citadas contribuições.

De outra parte, a recorrente afirmou que os referidos ganhos não tinham a característica de receita. E dada essa condição, alegou que (i) a interpretação do § 3º do art. 1º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 deve levar em conta que “é impossível a exclusão de parte de um conceito de algo que nunca o compôs”, e que (ii) tais ganhos eram meros reembolsos de despesas, cuja única função era reduzir uma despesa específica efetuada pela autuada, porém imputada a terceiro em razão de rateio de custos.

Sabe-se que, em relação ao regime não cumulativo, o conceito de receita e as que são passíveis de exclusões da base de cálculo das contribuições encontram-se definidas no art. 1º das citados diplomas legais, que, no período da autuação, tinha o seguinte teor (dispositivo extraído da Lei 10.833/2003, que tem a mesma redação do dispositivo equivalente da Lei 10.637/2002), *in verbis*:

*Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, **independentemente de sua denominação ou classificação contábil.** (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)(Vigência)*

*§ 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; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004) (Vide Medida Provisória nº 413, de 2008) (Revogado pela Lei nº 11.727, de 2008)

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- decorrentes de transferência onerosa, a outros contribuintes do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, de créditos de ICMS originados de operações de exportação, conforme o disposto no inciso II do § 1º do art. 25 da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. (Incluído pela Medida Provisória nº 451, de 2008).

VI - decorrentes de transferência onerosa a outros contribuintes do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS de créditos de ICMS originados de operações de exportação, conforme o disposto no inciso II do § 1º do art. 25 da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. (Incluído pela Lei nº 11.945, de 2009). - grifos não originais

De acordo com o disposto no referido preceito legal, no âmbito do regime não cumulativo, todas as receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil, integram a base de cálculo das referidas contribuições.

De outra parte, os únicos tipos de receitas excluídas da citada base cálculo são somente aquelas taxativamente especificadas no § 3º do artigo transcrito, dentre as quais, apenas as receitas provenientes de “recuperações de créditos baixados como perda que não representem ingresso de novas receitas” são passíveis de dedução.

O disposto no referido preceito legal ainda põe em evidência a clara opção por uma definição de base de cálculo ampliada ou alargada, incluindo todas as receitas auferidas pelo contribuinte, com exceção daquelas expressamente excluídas por lei da base de cálculo da contribuição, conforme exige o art. 97, IV, do CTN. Assim, por constituir situação excepcional, as hipóteses de exclusão da base de cálculo das referidas contribuições, explicitadas nos incisos do § 3º do art. 1º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, inequivocamente, não comportam interpretação extensiva.

Em face da similitude com a natureza da receita aqui analisada, merece destaque o disposto na alínea “b” do inciso V do § 3º do art. 1º da Lei 10.833/2003, anteriormente transcrito, que, expressamente excluiu da base de cálculo da contribuição as receitas de “recuperações de créditos baixados como perda que não representem ingresso de novas receitas”, que, inequivocamente, tem natureza de recuperação de despesa ou custo anteriormente registrado na contabilidade. Ora, se dita exclusão restringiu-se apenas às receitas de “recuperações de créditos baixados”, obviamente, as demais receitas representativas de recuperação de despesas ou de custos não podem ser excluídas da base de cálculo das citadas contribuições, a exemplo das receitas de reembolso ou recuperação de gastos com propaganda.

O entendimento aqui esposado, inclusive, encontra respaldo no inciso III do art. 44 da Lei 4.506/1964, base legal do inciso II do art. 392 do Decreto 3.000/1999 (Regulamento do Imposto de Renda - RIR/1999), que, expressamente, reconhece como sendo integrante da receita bruta os valores provenientes das “recuperações ou devoluções de custos, deduções ou provisões”, para fins de incidência do IRPJ, nos termos a seguir transcrito:

Art. 44. Integram a receita bruta operacional:

I - O produto da venda dos bens e serviços nas transações ou operações de conta própria;

II - O resultado auferido nas operações de conta alheia;

III - As recuperações ou devoluções de custos, deduções ou provisões;

IV - As subvenções correntes, para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais.

Para recorrente, os ganhos obtidos a título de reembolso ou recuperação de gastos com verbas de propagandas não eram receita, logo não poderiam compor a base de cálculo das referidas contribuições. No entendimento da recorrente, receita seria apenas a entrada de recursos que se integrava ao patrimônio como elemento positivo, sem qualquer reservas ou condições. Logo, não eram consideradas receitas as entradas financeiras que não representassem fatos modificativos do patrimônio.

O conceito pessoal de receita apresentado pela recorrente, evidentemente, não se equivale ao conceito de receita utilizado como base de cálculo das contribuições, que tem por fundamento o disposto na legislação tributária e societária, bem como as definições veiculadas pelas normas contábeis editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC).

Previamente, cabe ressaltar que, como as Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, que instituíram o regime de incidência não cumulativa das referida contribuições, foram editadas após a vigência da nova redação a alínea “b” do inciso I do artigo 195 da CF/1988,

dada pela Emenda Constitucional 20/1998, que acrescentou a receita como base de cálculo das contribuições, não se aplica ao caso em tela, o entendimento manifestado pelo Supremo Tribunal Federal (STF) no julgamento dos Recursos Extraordinários (RREE) n°s 346.084, 358.273, 357.950 e 390.840, em que declarada a inconstitucionalidade do § 1º do artigo 3º da Lei 9.718/1998, na parte em que acrescentou receitas diversas daquelas do produto da venda de mercadoria, de mercadoria e serviços e de serviço de qualquer natureza ao conceito de receita bruta ao contribuinte.

Previamente, cabe esclarecer que, na legislação tributária, não se encontra a definição do conceito de receita. Por se tratar de um conceito eminentemente contábil, utilizado pela legislação tributária, a definição que melhor representa o conceito de receita, inequivocamente, é aquele veiculado pelas normas contábeis editadas pelo CFC, de obediência obrigatória por todo o profissional que atua na área contábil. E no âmbito das referidas normas contábeis, a definição de receita encontra-se estabelecida no item 7 da Resolução CFC 1.412/2012², que deu nova redação à “NBC TG 30 – Receitas”, com os seguintes dizeres:

Receita é o ingresso bruto de benefícios econômicos durante o período observado no curso das atividades ordinárias da entidade que resultam no aumento do seu patrimônio líquido, exceto os aumentos de patrimônio líquido relacionados às contribuições dos proprietários.

No “Apêndice A - Definição de termos” da Norma Brasileira de Contabilidade, NBC TG 47³, de 25 de novembro de 2016, vigente a partir de 1/1/2018, a definição de receita passou ter a seguinte redação:

*Aumento nos benefícios econômicos durante o período contábil, originado no curso das atividades usuais da entidade, na forma de fluxos de entrada ou aumentos nos ativos ou **redução nos passivos que resultam em aumento no patrimônio líquido**, e que não sejam provenientes de aportes dos participantes do patrimônio.*

Com mais detalhes, a referida definição também encontra-se estabelecida na Norma Brasileiro da Contabilidade, que dispõe sobre a Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro (NBC TG ESTRUTURA CONCEITUAL), aprovada pela Resolução CFC 1.374/2011⁴, a seguir reproduzido:

70. Receitas e despesas são definidas como segue:

*(a) Receitas são aumentos nos benefícios econômicos durante o período contábil **sob a forma de entrada de recursos ou aumento de ativos ou diminuição de passivos**, que resultem em aumento do patrimônio líquido e que não sejam provenientes de aporte dos proprietários da entidade; e*

(b) Despesas são decréscimos nos benefícios econômicos durante o período contábil sob a forma de saída de recursos ou redução de ativos ou incremento em passivos, que resultem em decréscimo do patrimônio líquido e que não sejam provenientes de distribuição aos proprietários da entidade.

² Disponível em: <http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES_1412.pdf> Acesso em: 21 mar. 2017.

³ Disponível em: <<http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTG47.pdf>> Acesso em: 21 mar. 2017.

⁴ Disponível em: <http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES_1374.pdf> Acesso em 21 mar. 2017.

71. *As definições de receitas e despesas identificam os seus aspectos essenciais, mas não especificam os critérios que precisam ser satisfeitos para que sejam reconhecidas na demonstração do resultado. Os critérios para o reconhecimento das receitas e despesas são comentados nos itens 82 a 98.*

72. *As receitas e despesas podem ser apresentadas na demonstração do resultado de diferentes maneiras, de modo que prestem informações relevantes para a tomada de decisões. Por exemplo, é prática comum distinguir entre receitas e despesas que surgem no curso das atividades usuais da entidade e as demais. Essa distinção é feita porque a fonte de uma receita é relevante na avaliação da capacidade que a entidade tenha de gerar caixa ou equivalentes de caixa no futuro; por exemplo, receitas oriundas de atividades eventuais como a venda de um investimento de longo prazo normalmente não se repetem numa base regular. Nessa distinção, deve-se levar em conta a natureza da entidade e suas operações. Itens que resultam das atividades ordinárias de uma entidade podem ser incomuns em outras entidades.*

73. *A distinção entre itens de receitas e de despesas e a sua combinação de diferentes maneiras também permitem demonstrar várias formas de medir o desempenho da entidade, com maior ou menor abrangência de itens. Por exemplo, a demonstração do resultado pode apresentar a margem bruta, o lucro ou prejuízo das atividades ordinárias antes dos tributos sobre o resultado, o lucro ou o prejuízo das atividades ordinárias depois desses tributos e o lucro ou prejuízo líquido.*

Receitas

74. **A definição de receita abrange tanto receitas propriamente ditas como ganhos. A receita surge no curso das atividades ordinárias de uma entidade** e é designada por uma variedade de nomes, tais como vendas, honorários, juros, dividendos, royalties e aluguéis.

75. **Ganhos representam outros itens que se enquadram na definição de receita e podem ou não surgir no curso das atividades ordinárias da entidade**, representando aumentos nos benefícios econômicos e, como tal, não diferem, em natureza, das receitas. Conseqüentemente, não são considerados como um elemento separado nesta Estrutura Conceitual.

76. *Ganhos incluem, por exemplo, aqueles que resultam da venda de ativos não-correntes. A definição de receita também inclui ganhos não realizados; por exemplo, os que resultam da reavaliação de títulos negociáveis e os que resultam de aumentos no valor de ativos a longo prazo. Quando esses ganhos são reconhecidos na demonstração do resultado, eles são usualmente apresentados separadamente, porque sua divulgação é útil para fins de tomada de decisões econômicas. Esses ganhos são, na maioria das vezes, mostrados líquidos das respectivas despesas.*

77. *Vários tipos de ativos podem ser recebidos ou aumentados por meio da receita; exemplos incluem caixa, contas a receber, mercadorias e serviços recebidos em troca de mercadorias e serviços fornecidos. A receita também pode resultar da liquidação de passivos. Por exemplo, a entidade pode fornecer mercadorias e serviços a um credor em liquidação da obrigação de pagar um empréstimo.*

[...] (grifos não originais)

Com base nos textos transcritos, pode-se afirmar que as receitas se caracterizam pelos aumentos nos benefícios econômicos, que podem ser representados pela (i) aumento de ativos com a entrada de recursos, ou (ii) diminuição de passivos sem a saída de recursos, que resultem, nas duas hipóteses, em aumento do patrimônio líquido e que não sejam provenientes de recursos aportados pelos proprietários da entidade. O conceito amplo (*lato sensu*) de receita compreende o conceito estrito (*stricto sensu*) de receita ou receita propriamente dita e os ganhos. As receitas propriamente ditas incluem os benefícios econômicos provenientes da atividade ordinária, enquanto que os ganhos compreendem os benefícios econômicos provenientes da atividade ordinária ou não.

No mesmo sentido a abalizada doutrina de Solon Sehn, para quem:

[...] *O dispositivo [art. 1º, § 1º, da Lei 10.833/2003] deve ser interpretado conforme a Constituição, de modo que por **receita** se entendam apenas os ingressos de soma em dinheiro ou qualquer outro bem ou direito susceptível de apreciação pecuniária decorrente de ato, fato ou negócio jurídico apto a gerar alteração positiva do patrimônio líquido da pessoa jurídica que a aufere, sem reservas, condicionamentos ou correspondências no passivo.*

Daí resulta que não podem ser incluídos na base de cálculo da Cofins, os ingressos que não se enquadram no conceito de receita, como as simples entradas de caixa, os reembolsos, as cauções, depósitos, os empréstimos contraídos ou amortizações dos concedidos, enfim, todas as demais somas escrituradas sob reserva de serem restituídas ou pagas a terceiro por qualquer razão de direito e as indenizações (por dano emergente)⁵. (os últimos destaque não constam dos originais).

Assim como o referido autor, este Relator também entende que os meros ingressos de caixa ou quaisquer outros tipos de ingresso, que não representem “alteração positiva do patrimônio líquido da pessoa jurídica”, inequivocamente, não se enquadra no conceito de receita ou de receita bruta, logo, não integram a base de cálculo das referidas contribuições.

Cabe ressaltar ainda que os conceitos veiculados na referida norma contábil estão em perfeita consonância com os conceitos de receita que compõem a estrutura da Demonstração do Resultado do Exercício (DRE), nos termos do art. 187 da Lei 6.404/1976, a seguir transcrito:

Art. 187. A demonstração do resultado do exercício discriminará:

⁵ SEHN, Solon. PIS-COFINS: Não Cumulatividade e Regime de Incidência. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 230.

I - a receita bruta das vendas e serviços, as deduções das vendas, os abatimentos e os impostos;

II - a receita líquida das vendas e serviços, o custo das mercadorias e serviços vendidos e o lucro bruto;

III - as despesas com as vendas, as despesas financeiras, deduzidas das receitas, as despesas gerais e administrativas, e outras despesas operacionais;

IV - o lucro ou prejuízo operacional, as outras receitas e as outras despesas; (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

V - o resultado do exercício antes do Imposto sobre a Renda e a provisão para o imposto;

VI - as participações de debêntures, empregados, administradores e partes beneficiárias, mesmo na forma de instrumentos financeiros, e de instituições ou fundos de assistência ou previdência de empregados, que não se caracterizem como despesa; (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

VII - o lucro ou prejuízo líquido do exercício e o seu montante por ação do capital social.

§ 1º Na determinação do resultado do exercício serão computados:

a) as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente da sua realização em moeda; e

b) os custos, despesas, encargos e perdas, pagos ou incorridos, correspondentes a essas receitas e rendimentos.

Com base nesse entendimento, chega-se a conclusão de que os ganhos obtidos de terceiros a título de recuperação ou reembolso de despesas com propagandas, inequivocamente, representam ingressos de valores no ativo sem correspondência no passivo, o que implica aumento do patrimônio líquido.

Dessa forma, se o referido valor representa ganho não decorrente da atividade principal, ele representa receita da atividade não ordinária, sob a forma de incremento do ativo e do patrimônio líquido, portanto, receita integrante da base de cálculo das contribuições. E como não há previsão legal de exclusão desse tipo de receita da base de cálculo das referidas contribuições, ela foi corretamente submetida à tributação pela fiscalização.

Da Conclusão

Por todo o exposto, vota-se pelo conhecimento parcial do recurso e, na parte conhecida, rejeita-se as preliminares de nulidade das autuações e, no mérito, nega-se provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

José Fernandes do Nascimento

