



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10120.731185/2012-37
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº **9303-012.688 – CSRF / 3ª Turma**
Sessão de 08 de dezembro de 2021
Recorrente NOVO MUNDO MOVEIS E UTILIDADES LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

PIS E COFINS. RECEITA. CONCEITO. DESPESAS COM PROPAGANDA. REQUISITOS. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO. IMPOSSIBILIDADE

Receita é todo o ingresso bruto de benefícios econômicos durante o período observado no curso das atividades ordinárias da entidade, decorrentes do seu objeto social, e que resultam no aumento do seu patrimônio líquido, exceto os aumentos de patrimônio líquido relacionados às contribuições dos proprietários. Neste conceito enquadram-se os valores recebidos a título de recuperações com despesas com propaganda, por haver interesse contraprestacional no recebimento desse valor e, portanto, não haver previsão legal para sua exclusão da base de cálculo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial, tão somente no que tange à incidência de PIS e COFINS sobre verbas de propaganda. No mérito, por maioria de votos, acordam em negar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Vanessa Marini Ceconello (relatora), Tatiana Midori Migiyama e Érika Costa Camargos Autran, que lhe deram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Vanessa Marini Ceconello – Relatora

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos – Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Tatiana Midori Migiyama, Rodrigo Mineiro Fernandes, Valcir Gassen, Jorge Olmiro Lock Freire, Erika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Ceconello e Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pelo Contribuinte NOVO MUNDO MÓVEIS E UTILIDADES LTDA., com fulcro no art. 67, do Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), aprovado pela Portaria MF n.º 343/2015, buscando a reforma do **Acórdão n.º 3302-005.314**, de 21 de março de 2018, proferido pela 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento, que conheceu parcialmente do recurso voluntário e, na parte conhecida, rejeitou as preliminares suscitadas e, no mérito, negou-lhe provimento. O julgado foi assim ementado:

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.

Do acórdão de recurso voluntário, o Contribuinte opôs embargos de declaração alegando a existência do vício de omissão no julgado, pelo fato de não terem sido consideradas circunstâncias processuais essenciais para o deslinde da demanda, assim como sobre informações relevantes suscitadas no recurso voluntário. Nos termos do despacho em embargos, de 01 de agosto de 2018, foram rejeitados, em caráter definitivo, os embargos de declaração, pois não constatado o vício de omissão alegado:

[...]

No presente caso, as matérias julgadas no acórdão embargado se restringiram às glosas de créditos aproveitados sobre: i) despesas com aluguéis de imóveis transferidos para outra empresa; ii) sobre despesas com depreciações de bens do ativo imobilizado; e, iii) reembolsos de propagandas.

No acórdão embargado, o Relator do voto condutor enfrentou todas as razões e os motivos esposados no recurso voluntário, em relação aquelas matérias, conforme se verifica do conteúdo das ementas reproduzidas anteriormente, neste despacho. Também no voto condutor do acórdão, todas aquelas matérias foram enfrentadas.

Ao contrário do entendimento do contribuinte, alegação de que a matéria, em discussão neste processo, também foi objeto do processo n.º 10120.727165/2016-95, não foi mencionada no recurso voluntário e nem este presidente localizou qualquer petição protocolada após o despacho de desmembramento e a data de julgamento do recurso voluntário (21/03/2018) que se referisse à questão aventada. Assim, não há qualquer omissão na decisão embargada.

Além disto, a alegação de que o processo de 2016 já foi julgado, nos termos do acórdão n.º 3402-001.019, de 27/06/2017, é equivocada. De fato, o que o contribuinte chama de acórdão, nada mais é do que uma Resolução que baixou os autos em diligência à unidade de origem.

Aliás, a decisão no referido processo ocorreu em 19/06/2018, mediante a prolação do Acórdão n.º 3402-005.299, posterior à decisão do acórdão embargado que correu em 21/03/2018.

Salienta-se, ainda, que o processo n.º 10120.727165/2016-95 foi criado a partir do desmembramento deste processo, tendo sido a ele transferidos os débitos de PIS e Cofins relativos à infração de receitas de subvenções para custeio, conforme representação para abertura de processo (e-fls. 9856/9857) e termo de transferência (e-fls. 9858), cuja competência seria da Primeira Seção de Julgamento, de acordo com o desmembramento proposto no despacho de e-fls. 9854.

O extrato de processo das e-fls. 9964/9969 confirma que os débitos controlados neste processo se referem às três infrações de PIS e Cofins tratadas no despacho de desmembramento (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), ao passo que os débitos transferidos ao processo n.º 10120.727165/2016-95 se referem à infração referente à receita de subvenção para custeio, a qual gerou o processo de IRPJ n.º 10120.730439/2012-08, julgado na Primeira Seção de Julgamento.

[...]

Na sequência, o Contribuinte interpôs recurso especial de divergência insurgindo-se com relação às seguintes matérias: (1) nulidade de decisão proferida sobre matéria já julgada por outra turma; (2) incidência de PIS/COFINS sobre verbas de propaganda; (3) glosa de créditos atinentes a encargos de depreciação do ativo imobilizado. Para comprovar o dissenso interpretativo, colacionou como paradigmas os acórdãos n.º 9303-003.353 (1); 3402-005.299 (2) e (3), respectivamente.

Nos termos do despacho s/n.º, de 31/10/2018, proferido pelo Ilustre Presidente da Terceira Seção de Julgamento do CARF, foi dado seguimento parcial ao apelo especial, considerando-se como comprovada a divergência jurisprudencial tão somente com relação às matérias: (2) incidência de PIS/COFINS sobre verbas de propaganda; e (3) glosa de créditos atinentes a encargos de depreciação do ativo imobilizado.

O prosseguimento parcial ao recurso especial do Contribuinte foi confirmado em sede de despacho em agravo, de 04 de fevereiro de 2019.

Na data de 21 de setembro de 2015, às e-fls. 10.132 e seguintes, o Sujeito Passivo juntou aos autos cópia de petição protocolada junto à Delegacia da Receita Federal do Brasil em Goiânia – GO, com pedido de inclusão de parte dos débitos em discussão no presente processo administrativo (“glosa dos créditos de despesas de alugueis e ativo imobilizado”), em programa de parcelamento especial (Lei n.º 12.996/14 – Refis da Copa). O desmembramento dos débitos foi efetuado conforme e-fls. 10.201 a 10.203.

A Fazenda Nacional, por sua vez, apresentou contrarrazões ao recurso especial requerendo: (a) o não conhecimento da matéria relativa à glosa dos créditos de despesas de

aluguéis e ativo imobilizado, tendo em vista a sua inclusão em programa de parcelamento, o que implicaria renúncia à discussão na esfera administrativa com relação a essa parte; e (b) no mérito, pede a negativa de provimento ao apelo especial.

O presente processo foi distribuído a essa Relatora, estando apto a ser relatado e submetido à análise desta Colenda 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais - 3ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Vanessa Marini Ceconello, Relatora.

1 Admissibilidade

O recurso especial de divergência interposto pelo Contribuinte NOVO MUNDO MÓVEIS E UTILIDADES LTDA. é tempestivo, restando analisar-se o atendimento aos demais pressupostos de admissibilidade constantes no art. 67, do Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343/2015.

Em sede de contrarrazões, a Fazenda Nacional postula o não conhecimento de parte do recurso especial do Contribuinte, em razão da inclusão dos débitos em programa de parcelamento, o que implicaria na desistência da discussão em processo administrativo dessa parte do auto de infração.

Da análise dos autos, entende-se assistir razão à Fazenda Nacional, pois conforme documento de e-fls. 10.132 a 10.134, o Contribuinte noticia que procedeu ao parcelamento de parte do débito em exigência no presente auto de infração – concernente à glosa de créditos referentes aos encargos de depreciação do ativo imobilizado. Afirmou, ainda, ter desistido da defesa do auto de infração nessa parte.

Nos termos do art. 78 do RICARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343/2015, o pedido de parcelamento de parte do débito implica em desistência da discussão administrativa na parte relativa ao parcelamento, portanto, não devendo ter prosseguimento o recurso com relação à “glosa de créditos referentes aos encargos de depreciação do ativo imobilizado”, pois prejudicado pela perda de interesse de agir:

Art. 78. Em qualquer fase processual o recorrente poderá desistir do recurso em tramitação.

§ 1º A desistência será manifestada em petição ou a termo nos autos do processo.

§ 2º O pedido de parcelamento, a confissão irretratável de dívida, a extinção sem ressalva do débito, por qualquer de suas modalidades, ou a propositura pelo contribuinte, contra a Fazenda Nacional, de ação judicial com o mesmo objeto, importa a desistência do recurso.

Dessa forma, deve ter prosseguimento parcial o recurso especial do Contribuinte, tão somente no que tange à incidência de PIS e COFINS sobre verbas de propaganda.

2 Mérito

No mérito, remanesce a discussão quanto à possibilidade de inclusão das verbas de propaganda na base de cálculo das contribuições para o PIS e a COFINS no regime não-cumulativo, introduzido pelas Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, respectivamente.

Tendo em vista que as Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 estabeleceram como base de cálculo para as contribuições do PIS e da COFINS, respectivamente, o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil, pertinente elucidar o conceito do termo "receita". O Supremo Tribunal Federal, ao analisar o tema sob o prisma do disposto no art. 195, I, b, da Constituição Federal, no julgamento do recurso extraordinário nº 606.107/RS, de relatoria da Ministra Rosa Weber, definiu que receita é "o ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições". Acrescentou, ainda, a Relatora que a contabilidade constitui-se em ferramenta empregada para fins tributários, mas moldada por princípios e regras próprios do Direito Tributário. Segue abaixo transcrita a ementa do referido julgado no que interessa:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. HERMENÊUTICA. CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. NÃO INCIDÊNCIA. TELEOLOGIA DA NORMA. EMPRESA EXPORTADORA. CRÉDITOS DE ICMS TRANSFERIDOS A TERCEIROS.

I - Esta Suprema Corte, nas inúmeras oportunidades em que debatida a questão da hermenêutica constitucional aplicada ao tema das imunidades, adotou a interpretação teleológica do instituto, a emprestar-lhe abrangência maior, com escopo de assegurar à norma supralegal máxima efetividade.

II - A interpretação dos conceitos utilizados pela Carta da República para outorgar competências impositivas (entre os quais se insere o conceito de "receita" constante do seu art. 195, I, "b") não está sujeita, por óbvio, à prévia edição de lei. Tampouco está condicionada à lei a exegese dos dispositivos que estabelecem imunidades tributárias, como aqueles que fundamentaram o acórdão de origem (arts. 149, § 2º, I, e 155, § 2º, X, "a", da CF). Em ambos os casos, trata-se de interpretação da Lei Maior voltada a desvelar o alcance de regras tipicamente constitucionais, com absoluta independência da atuação do legislador tributário.

III - A apropriação de créditos de ICMS na aquisição de mercadorias tem suporte na técnica da não cumulatividade, imposta para tal tributo pelo art. 155, § 2º, I, da Lei Maior, a fim de evitar que a sua incidência em cascata onere demasiadamente a atividade econômica e gere distorções concorrenciais.

IV - O art. 155, § 2º, X, "a", da CF - cuja finalidade é o incentivo às exportações, desonerando as mercadorias nacionais do seu ônus econômico, de modo a permitir que

as empresas brasileiras exportem produtos, e não tributos -, imuniza as operações de exportação e assegura “a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores”. Não incidem, pois, a COFINS e a contribuição ao PIS sobre os créditos de ICMS cedidos a terceiros, sob pena de frontal violação do preceito constitucional.

V – O conceito de receita, acolhido pelo art. 195, I, “b”, da Constituição Federal, não se confunde com o conceito contábil. Entendimento, aliás, expresso nas Leis 10.637/02 (art. 1º) e Lei 10.833/03 (art. 1º), que determinam a incidência da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS não cumulativas sobre o total das receitas, “independentemente de sua denominação ou classificação contábil”. Ainda que a contabilidade elaborada para fins de informação ao mercado, gestão e planejamento das empresas possa ser tomada pela lei como ponto de partida para a determinação das bases de cálculo de diversos tributos, de modo algum subordina a tributação. A contabilidade constitui ferramenta utilizada também para fins tributários, mas moldada nesta seara pelos princípios e regras próprios do Direito Tributário. Sob o específico prisma constitucional, receita bruta pode ser definida como o ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições.

VI - O aproveitamento dos créditos de ICMS por ocasião da saída imune para o exterior não gera receita tributável. Cuida-se de mera recuperação do ônus econômico advindo do ICMS, assegurada expressamente pelo art. 155, § 2º, X, “a”, da Constituição Federal.

VII - Adquirida a mercadoria, a empresa exportadora pode creditar-se do ICMS anteriormente pago, mas somente poderá transferir a terceiros o saldo credor acumulado após a saída da mercadoria com destino ao exterior (art. 25, § 1º, da LC 87/1996). Porquanto só se viabiliza a cessão do crédito em função da exportação, além de vocacionada a desonerar as empresas exportadoras do ônus econômico do ICMS, as verbas respectivas qualificam-se como decorrentes da exportação para efeito da imunidade do art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal.

VIII - Assenta esta Suprema Corte a tese da inconstitucionalidade da incidência da contribuição ao PIS e da COFINS não cumulativas sobre os valores auferidos por empresa exportadora em razão da transferência a terceiros de créditos de ICMS.

IX - Ausência de afronta aos arts. 155, § 2º, X, 149, § 2º, I, 150, § 6º, e 195, caput e inciso I, “b”, da Constituição Federal. (grifou-se)

Na definição consagrada pelo STF, portanto, receita é o ingresso no patrimônio sem que haja reservas ou condições a serem implementadas, nitidamente não se enquadrando no caso das verbas de propagandas recebidas pelo Contribuinte.

Acrescente-se, ainda, que os valores repassados como recuperação de custos com propaganda não se consubstanciam em receitas, porque não há uma prestação de serviços realizada em contrapartida aos valores recebidos, pois os mesmos são mera reposição. Não se está diante de uma rubrica consistente em preço de um serviço (custo de produção e margem de lucro), mas apenas de uma recomposição do patrimônio.

Nesse mesmo sentido, foi proferido o Acórdão nº 3402-005.299, em sessão realizada em 19 de junho de 2018, de relatoria da Ilustre Conselheira Thais De Laurentiis Galkowicz, no processo administrativo nº 10120.727165/2016-95, decorrente do mesmo auto de infração que deu ensejo ao presente processo administrativo.

Embora não haja vinculação obrigatória entre os julgamentos, o que restou esclarecido no despacho proferido pelo Presidente Substituto da CSRF, Nobre Conselheiro Rodrigo Pôssas, às e-fls. 9.854 a 9.855, tem-se como importante a observância do princípio da uniformidade das decisões constante no art. 926 do Código de Processo Civil, sendo pertinente replicar-se o entendimento adotado no Acórdão n.º 3402-005.299 para o caso ora em julgamento, *in verbis*:

[...]

3. 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

Como destacado no relato alhures, a Recorrente reitera a alegação de que alguns valores que a autoridade fiscal entendeu serem receita, não podem ser assim compreendidos, uma vez que constituiriam reembolso de despesas com propaganda. Nesse sentido salienta que, em virtude de ser empresa comercial atacadista e varejista de móveis, utensílios e eletrodomésticos, não possui qualquer atividade referente a publicidade e propaganda, não havendo então que se falar em entrada de receita que constitua fato modificativo de patrimônio. Ressalta, novamente, que os recebimentos questionados caracterizam 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 e impossível a consideração desta ocorrência como ingresso de receita, pois não representa benefício econômico.

Pois bem. Lembremos que Contribuição ao PIS e a COFINS, sob a modalidade de regime não-cumulativo (tal qual ocorre com a apuração efetuada pela Recorrente), têm por fato gerador o faturamento mensal, assim entendido a totalidade das receitas auferidas pelo contribuinte, independentemente da denominação ou classificação contábil, conforme se depreende dos mencionados artigos 1º das Leis n.º 10.637/02 e n.º 10.833/03.

Segundo a abalizada doutrina de José Antonio Minatel, entende-se por receita os ingressos financeiros ocorridos de forma individual que integram de forma definitiva o patrimônio da pessoa jurídica.

Tal conceito de receita é sustentado de longa data pela doutrina jurídica, da qual destacamos a seguinte lição de Geraldo Ataliba:

O conceito de receita refere-se a uma espécie de entrada. Entrada é todo o dinheiro que ingressa nos cofres de uma entidade. Nem toda entrada é uma receita. Receita é a entrada que passa a pertencer à entidade. Assim, só se considera receita o ingresso de dinheiro que venha a integrar o patrimônio da entidade que a recebe.

Dessa forma, não é suficiente o simples reconhecimento de entrada em dinheiro na pessoa jurídica para que esteja caracterizada uma receita tributável, pois receita não é a mesma coisa que ingresso financeiro. “De fato, toda receita representa um ingresso financeiro, mas nem todo ingresso financeiro é uma receita.”

Eis aí o ponto jurídico a ser observado sempre, impedindo a simples transposição do conceito contábil de receita para resolver casos como o presente. Para que um ingresso financeiro caracterize juridicamente uma receita da pessoa jurídica, devem estar presentes quatro requisitos: i) sua definitividade no patrimônio

da pessoa jurídica; ii) a titularidade desses valores pela pessoa jurídica; iii) a disponibilidade desses valores pela pessoa jurídica; iv) ser uma contraprestação de negócio jurídico inerente ao exercício das atividades empresariais, mesmo que tais atividades não constem do objeto social da empresa ou de suas atividades típicas.

Não poderia ser diferente, sob pena de ferir-se o princípio da capacidade contributiva.

Dessarte, valores que apenas transitam pelos livros fiscais, sem representar, entretanto, acréscimo patrimonial, não podem ser considerados como receitas tributáveis pelas contribuições sociais.

Não por outra razão a própria Receita Federal considera que, em caso de rateio de custos e despesas administrativas, os montantes percebidos pela pessoa jurídica centralizadora das atividades não serão tributados pela Contribuição ao PIS e da COFINS, afinal tais valores são de titularidade de outra pessoa jurídica. Destaco o conteúdo da Solução de Divergência Cosit nº 23, de 23/09/2013:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

É possível a concentração, em uma única empresa, do controle dos gastos referentes a departamentos de apoio administrativo centralizados, para posterior rateio dos custos e despesas administrativos comuns entre empresas que não a mantenedora da estrutura administrativa concentrada. Para que os valores movimentados em razão do citado rateio de custos e despesas sejam dedutíveis do IRPJ, exige-se que correspondam a custos e despesas necessárias, normais e usuais, devidamente comprovadas e pagas; que sejam calculados com base em critérios de rateio razoáveis e objetivos, previamente ajustados, formalizados por instrumento firmado entre os intervenientes; que correspondam ao efetivo gasto de cada empresa e ao preço global pago pelos bens e serviços; que a empresa centralizadora da operação aproprie como despesa tão-somente a parcela que lhe cabe de acordo com o critério de rateio, assim como devem proceder de forma idêntica as empresas descentralizadas beneficiárias dos bens e serviços, e contabilize as parcelas a serem ressarcidas como direitos de créditos a recuperar; e, finalmente, que seja mantida escrituração destacada de todos os atos diretamente relacionados com o rateio das despesas administrativas. **Relativamente à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins, observadas as exigências estabelecidas no item anterior para regularidade do rateio de dispêndios em estudo: a) os valores auferidos pela pessoa jurídica centralizadora das atividades compartilhadas como reembolso das demais pessoas jurídicas integrantes do grupo econômico pelo pagamento dos dispêndios comuns não integram a base de cálculo das contribuições em lume apurada pela pessoa jurídica centralizadora; b) a apuração de eventuais créditos da não cumulatividade das mencionadas contribuições deve ser efetuada individualizadamente em cada pessoa jurídica integrante do grupo econômico, com base na parcela do rateio de dispêndios que lhe foi imputada; c) o rateio de dispêndios comuns deve discriminar os itens integrantes da parcela imputada a cada pessoa jurídica integrante do grupo econômico para permitir a identificação dos itens de dispêndio que geram para a pessoa jurídica que os suporta direito de creditamento, nos termos da legislação correlata. Dispositivos Legais: arts. 251 e 299, Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999; art. 123 da Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966 (CTN); arts. 2º e 3º da Lei no 9.718, de 27 de novembro de 1998; art. 1º da Lei no 10.637, de 30 de dezembro de 2002; e art. 1º da Lei no 10.833, de 29 de dezembro de 2003. (grifei)**

O Acórdão nº 3403-003.385, de relatoria do Conselheiro Antonio Carlos Atulim, de 12 de novembro de 2014, em caso análogo ao presente, esclarece a

aplicação do referido entendimento para além de empresas do mesmo grupo econômico:

Embora a referida solução de divergência se refira a empresas integrantes de um mesmo grupo econômico, as conclusões do referido parecer, principalmente no que tange às contribuições ao PIS e COFINS podem ser aplicadas por analogia ao caso concreto, pois onde está a mesma razão, aplica-se o mesmo direito. Entretanto, para que esse direito possa ser exercido pelo contribuinte, é necessária a comprovação, por meio de ajuste escrito entre as partes, do valor global da despesa, dos critérios de rateio, do valor e do pagamento do gasto incorrido, da parte da despesa que toca a cada empresa e, obviamente, da contabilização desses ressarcimentos como direitos de créditos a recuperar. Além disso, especificamente em relação ao PIS e COFINS, a administração exige que o rateio de despesas comuns indique os itens que compõem a parcela imputada a cada empresa, a fim de permitir a identificação dos itens de dispêndio que geram para a pessoa jurídica que os suporta direito ao crédito das referidas contribuições.

É justamente ratificando esse entendimento que a Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF tem se manifestado, em casos de empresas do mesmo ramo da Recorrente.

De fato, a CSRF entende pela não incidência das contribuições em casos como o presente, porém consignando os requisitos para tal reconhecimento: “os valores recebidos a título de reembolso por despesas com propaganda constituem receita, e não ressarcimento das despesas, se não restar comprovada a correspondência entre as despesas com propaganda e tais reembolsos.” (Processo 13855.721049/2011-51, Acórdão 9303-004.608).

O voto condutor do citado processo, da lavra do Conselheiro Andrada Couto (sic), destaca que:

Quanto ao segundo item, "bonificações de ressarcimento de despesas com propaganda cooperada", melhor sorte não assiste a recorrente. Transcreve-se abaixo trecho da acusação fiscal: (...) Em que pese os argumentos apresentados de que se trata de mero ressarcimento de despesas, o fato é que os valores recebidos dos fornecedores para recuperar custos publicitários não guardam correspondência direta com os gastos com publicidade, isto porque não foram apresentados quaisquer detalhamentos destes valores ressarcidos. Não obstante ter asseverado que se trata de ressarcimento, a fiscalizada não apresentou qualquer documento que detalhasse a vinculação dos gastos com as receitas de bonificação com propaganda cooperada. A documentação apresentada pela fiscalizada para justificar os recebimentos de bonificações limita-se às notas de débito. Tais documentos são internos à fiscalizada, e indicam tão somente uma comunicação do departamento de compras informando o fornecedor e a forma de recebimento da bonificação. Não foi apresentado nenhum contrato com as empresas, e nem mesmo uma simples correlação das despesas de propagandas efetuadas com as bonificações recebidas. (...)

Indubitavelmente, a fiscalização até entende ser possível estas bonificações serem reembolso de despesas compartilhadas de propaganda, desde que houvesse elementos.”

No mesmo sentido, vale dizer, da necessidade de esforço probatório por parte dos sujeitos passivos tributários para demonstrar a correlação entre os reembolsos contabilizados e as despesas com publicidade, como requisito *sine qua non* para reconhecer a não incidência da Contribuição ao PIS e da COFINS, colaciono as ementas a seguir:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2006

COFINS. RECEITA. BONIFICAÇÕES. DESCONTOS OBTIDOS. REQUISITOS. Os valores recebidos a título de descontos obtidos e bonificações constituem receita, e devem ser excluídos da base de cálculo da contribuição apenas se caracterizada a incondicionalidade do desconto.

COFINS. RECEITA. DESPESAS COM PROPAGANDA. REQUISITOS. Os valores recebidos a título de reembolso por despesas com propaganda constituem receita, e não ressarcimento das despesas, se não restar comprovada a correspondência entre as despesas com propaganda e tais reembolsos. (...)

(Processo 11080.722127/201118, Acórdão nº 3403002520, de 24/10/2013. Redator designado: Rosaldo Trevisan)

Ementa(s)

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/03/2010 a 31/12/2010

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. RECEITA. BONIFICAÇÕES. DESCONTOS OBTIDOS. REQUISITOS. Os valores recebidos a título de descontos obtidos e bonificações constituem receita, e devem ser excluídos da base de cálculo da contribuição apenas se caracterizada a incondicionalidade do desconto.

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. RECEITA. DESPESAS COM PROPAGANDA. REQUISITOS.

Os valores recebidos a título de reembolso por despesas com propaganda constituem receita, e não ressarcimento das despesas, se não restar comprovada a correspondência entre as despesas com propaganda e tais reembolsos.

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. DESPESAS COM FRETE NO TRANSPORTE DE MERCADORIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

A tomada de créditos sobre despesas com fretes limita-se às operações de venda, além do que não há que se falar em insumos utilizados na prestação de serviços ou na fabricação de produtos destinados à venda no contexto de uma atividade comercial varejista.

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

O ICMS substituição tributária não integra o valor das aquisições de mercadorias para revenda, para fins de cálculo do crédito a ser descontado das contribuições, por não constituir custo de aquisição, mas uma antecipação do imposto devido pelo contribuinte substituído, na saída das mercadorias.

(Processo 10480.722794/2015-59, Acórdão n. 3401-004.011 de 28/09/2017 Relator(a) AUGUSTO FIEL JORGE DOLIVEIRA). (grifei)

No caso sob apreço, a Recorrente elaborou planilha explicativa contendo os dados das contas contábeis de registro, bem como das despesas efetuadas com o respectivo rateio e posterior recebimento, todos com a discriminação da

despesa/reembolso. Também apresentou exemplos de publicidades dos fornecedores que geraram a obrigação do reembolso.

Porém, assumiu que diante da enormidade de documentos que tal questão representa, não foi possível juntar todos os documentos comprobatórios até o momento da apresentação do recurso voluntário.

Diante deste quadro fático, como já mencionado acima, este Colegiado converteu o processo em diligência para analisar a documentação apresentada pela Recorrente.

A autoridade fiscal de origem, em fls 16.881, reconheceu que as provas apresentadas demonstram a correspondência entre as despesas realizadas pela Recorrente com propaganda e os respectivos reembolsos que foram contabilizados, gerando a autuação ora sob análise:

A recorrente foi intimada pelos Temos de Intimação Fiscal 001 e Reintimação Fiscal 001 a apresentar planilha demonstrativa detalhada contendo as informações necessárias, demonstrando o relacionamento detalhado entre as despesas com propagandas e os respectivos reembolsos, bem como os registros contábeis e/ou balancetes, devidamente acompanhado das Notas Fiscais e/ou documentos comprobatórios que serviram de base para os registros contábeis. Em atendimento às intimações acima, a recorrente compareceu e apresentou todos os documentos solicitados.

Concluindo portanto, após efetuar a análise de toda a documentação e das informações apresentadas, ficou comprovado a correspondência entre as despesas com propaganda realizadas pela empresa recorrente e os respectivos reembolsos, conforme se comprova pela planilha detalhada explicativa contendo todos os dados das contas contábeis de registro, bem como das despesas efetuadas com o respectivo reembolso e dos documentos comprobatórios que serviram de base para os registros efetuados. Os documentos citados e analisados estão anexados ao processo.

Assim, a própria autoridade fiscal de origem confirmou que os valores objeto da lançamento tributário em seu item 4 correspondem a reembolsos de despesa com propaganda, não havendo que se falar em entrada de receita que constitua fato modificativo de patrimônio, tributável pela Contribuição ao PIS e pela COFINS, conforme amplamente tratado alhures.

Por tudo quanto exposto, entendo que deve ser cancelado o lançamento tributário no que diz respeito à tributação pela Contribuição ao PIS e pela COFINS sobre os reembolsos de publicidade e propaganda.

[...]

Nesse mesmo sentido, foi a decisão proferida no Acórdão nº 3402-005.299, de relatoria da Ilustre Conselheira Thaís de Laurentiis Galkowicz, em processo administrativo originado da mesma infração em análise nos presentes autos, cancelando a exigência em testilha. Transcreve-se a ementa do referido julgado:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ano-calendário: 2008, 2009, 2010

PIS. COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO PELA AQUISIÇÃO DE BENS DESTINADOS AO ATIVO IMOBILIZADO. VINCULAÇÃO A PRODUÇÃO DE BENS E SERVIÇOS.

O artigo 3º, inciso VI das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 restringiu os créditos da Contribuição ao PIS e da COFINS relativos ao ativo imobilizado, vinculando o creditamento em relação a máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado a seu uso na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

RESULTADO DE DILIGÊNCIA. ADOÇÃO. CANCELAMENTO PARCIAL. DO AUTO DE INFRAÇÃO.

Tendo sido comprovado em diligência promovida no decorrer do processo administrativo que parte das glosas perpetradas no auto de infração são indevidas, deve ser parcialmente cancelada a glosa de crédito.

PIS. COFINS. RECEITA. DESPESAS COM PROPAGANDA. REQUISITOS. PROVA. NÃO INCIDÊNCIA.

Os valores recebidos a título de reembolso por despesas com propaganda não constituem receita tributável pela Contribuição ao PIS e pela COFINS, uma vez que comprovada a correspondência entre tais despesas com propaganda e os reembolsos percebidos pela pessoa jurídica.

INCONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA. CARF.

A argumentação sobre a ofensa ao princípio constitucional da não cumulatividade e ao princípio da isonomia aplicada no lançamento tributário não escapa de uma necessária aferição de constitucionalidade da legislação tributária que estabeleceu o patamar das penalidades fiscais, o que é vedado ao CARF, conforme os dizeres de sua Súmula n. 2.

(grifo nosso)

Portanto, conforme também consignado no Acórdão n.º 3402-005.299, no caso sob apreço, *a Recorrente elaborou planilha explicativa contendo os dados das contas contábeis de registro, bem como das despesas efetuadas com o respectivo rateio e posterior recebimento, todos com a discriminação da despesa/reembolso. Também apresentou exemplos de publicidades dos fornecedores que geraram a obrigação do reembolso*”, devendo assim ser cancelada a cobrança.

3 Dispositivo

Diante do exposto, deve ser conhecido parcialmente o recurso especial do Contribuinte, tão somente com relação à incidência do PIS e da COFINS sobre as verbas de propaganda e, na parte conhecida, deve ser dado provimento para afastar a tributação sobre referidas grandezas.

É o voto.

(documento assinado digitalmente)

Vanessa Marini Cecconello

Voto Vencedor

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Redator designado.

Não obstante as sempre bem fundamentadas razões da ilustre Conselheira Relatora, peço vênica para manifestar entendimento divergente, por chegar, na hipótese vertente, à conclusão diversa daquela adotada quanto à possibilidade de inclusão dos valores recebidos a título de “reembolso das verbas de propaganda” na base de cálculo das contribuições para o PIS e a COFINS no regime não-cumulativo, introduzido pelas Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003, respectivamente, conforme passarei a explicar.

No Auto de Infração, a Fiscalização imputou à Contribuinte a infração sobre a “exclusão indevida da base de cálculo do PIS e da COFINS do reembolso proveniente da recuperação de despesas com de verbas de propagandas”. Segundo o Fisco, da análise da Escrituração Contábil Digital (ECD) da empresa, foi identificada a conta n.º 3.03.01.01.0099 – Reembolso de Verba de PROPAGANDAS, conta do grupo receita, que representa recuperação de despesas com verbas de propagandas.

A Fiscalização destaca que as referidas receitas não foram oferecidas à incidência da COFINS e de contribuição para o PIS, pela empresa, o que contrariaria a Lei n.º 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.

Na Impugnação, o Contribuinte afirma que os recebimentos questionados tratam-se de reembolsos de despesas, cuja única função é reduzir uma despesa específica efetuada pela empresa, porém imputada ao terceiro em razão de rateio de custos. 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 ao recebimento, todos com a discriminação da despesa/reembolso.

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

O Contribuinte afirma no recurso 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 empresa, porém imputada a terceiro em razão de rateio de custos.

De acordo com o art. 1º da Lei nº 10.833, de 2003 e Lei nº 10.637, de 2002, 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. Os únicos tipos de receitas excluídas da citada base cálculo são somente aquelas taxativamente especificadas no §3º do referido artigo, 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.

No voto do Acórdão recorrido, restou assentado que, “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”.

Pois bem. Essa mesma matéria similar “**não incidência das contribuições sobre o ingresso de valores na contabilidade a título de recuperação de despesas com propaganda** (Conta nº 3.03.01.01.0099 – Reembolso de Verba de PROPAGANDAS, conta do grupo receita), já foi alvo de debate por esta 3ª Turma da CSRF, em que tal julgamento teve recente decisão prolatada no **Acórdão nº 9303-010.101, de 11/02/2020**, oportunidade em que fui designado a redigir o Voto Vencedor. Por conta disso, passo a transcrever trechos (que se refere à essa matéria) dos referidos argumentos apresentados (que remete ao Acórdão nº 9303-007.403, de 18/09/2018), os quais adoto-os como fundamentos e razões para decidir neste voto:

“(…) Segundo a sistemática não-cumulativa, introduzida pelas Leis 10.637/2002 e (PIS não cumulativo) e 10.833/2003 (COFINS não cumulativa), as contribuições incidem sobre o faturamento mensal, assim entendido como a **totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil**.

A norma está em consonância com a alteração do art. 195, inc. I da CF/88 pela Emenda Constitucional nº 20 de 1998, que acrescentou a incidência de contribuições sociais sobre receita, conceito este mais abrangente que o de faturamento, pois faturamento alberga somente as receitas operacionais, atinentes ao objeto social descrito no contrato social da empresa¹. Portanto, sob a égide do regime não-cumulativo, a base de cálculo das contribuições é a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, compreendendo a receita da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo permitido exclusões da base de cálculo e abatimento de créditos apurados.

1.O STF recentemente, através de controle difuso, declarou a inconstitucionalidade do art. 3º, §1º, da Lei nº 9.718/98, bem como acabou por consolidar orientação no sentido de que faturamento (base de cálculo do PIS/COFINS) abrange não só o produto da venda de mercadorias e de serviços, mas o produto de “todo rol das demais atividades que integram o objeto social da empresa”¹. Assim, o conceito de faturamento é, precisamente, o conceito de receita operacional, intrinsecamente relacionadas às atividades exercidas segundo o objeto social da empresa. Nesse sentido, vale conferir pronunciamento do Ministro César Peluso, no julgamento do RE 357.950/RS, no qual a inconstitucionalidade do §1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98 foi declarada pela primeira vez em controle difuso, e também no mais recente RE – AgR nº 4004798, julgado em 10/10/2006. No entanto, sob a égide das Lei 10.833/2003

e 10.637/2002, houve o alargamento da base de cálculo das contribuições (PIS e COFINS), nos termos do permissivo constitucional disposto no art. 195, inc. I alterado pela EC 20/98.

2. Já decidiu o STJ: “(...). Se a lide envolve fatos imponíveis realizados na égide das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 (cuja elisão da higidez, no âmbito do STJ, demandaria a declaração incidental de inconstitucionalidade, mediante a observância da cognominada "cláusula de reserva de plenário"), **a base de cálculo da COFINS e do PIS abrange qualquer receita (até mesmo os custos suportados na atividade empresarial) que não constar do rol de deduções previsto no § 3º, do artigo 1º, dos diplomas legais citados.**

9. Agravo regimental desprovido.” (AgRg no Ag 1239175 / RJ AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO 2009/01945045 Relator(a) Ministro LUIZ FUX (1122) Órgão Julgador T1 PRIMEIRA TURMA Data do Julgamento 11/05/2010 Data da Publicação/Fonte DJe 25/05/2010)”. (Grifos nossos).

No intuito de evitar a tributação dos valores auferidos em razão de descontos e bonificações obtidos junto a fornecedores, a recorrida defende que para caracterizar receita deve haver o efetivo ingresso de determinado recurso financeiro ou econômico, que venha a integrar o patrimônio do sujeito passivo.

Antes de prosseguir na análise do acórdão recorrido, é necessário trazer o conceito de receita.

Francisco Velter e Luiz Roberto Missagia, na obra Manual de Contabilidade (Editora Impetus, Rio de Janeiro, 2003) ensinam que receitas: São os ingressos de elementos para o ativo, sejam de disponibilidades ou de direitos, geralmente correspondentes a um esforço produtivo da empresa, ou ainda de redução de obrigações com terceiros. Provocam o aumento da situação líquida.

Exemplo 1: A empresa vende mercadorias à vista para um cliente. Com isso, haverá uma entrada de dinheiro no caixa da empresa, que corresponde a um bem (dinheiro).

Há, então, um aumento no ativo que teve como origem uma receita gerada pela venda de um produto ou mercadoria. É o que chamamos de receita de vendas.

Exemplo 2: a empresa recebe um perdão de uma dívida com um fornecedor. Neste caso, haverá uma redução do passivo exigível (obrigações com terceiros), oriunda do perdão da dívida. Também é considerada uma receita.

José Luiz Bulhões Pedreira (Finanças e Demonstrações Financeiras da Companhia, Editora Forense, Rio de Janeiro, 1989) explica que:

Receita é quantidade de valor financeiro, originário de outro patrimônio, cuja propriedade é adquirida pela sociedade empresária ao exercer as atividades que constituem as fontes do seu resultado.

O recebimento da receita, em regra, ocorre mediante entrada no patrimônio de um fluxo que compreende a transferência de valor financeiro positivo, do objeto de direito que contém esse valor e do respectivo direito patrimonial. O processo de recebimento da receita consiste, portanto, na aquisição de um direito patrimonial e de poder sobre o objeto desse direito, que tem valor financeiro.

A receita pode, entretanto, ser recebida sob a forma de extinção de obrigação previamente assumida pela sociedade empresária, se esta dá em pagamento bem do patrimônio ou serviço, compensa crédito de receita com obrigação, ou libera-se de obrigação sem pagamento ou com pagamento inferior ao valor da obrigação extinta.

(...)

A) Classificação – As receitas podem ser classificadas segundo tenham origem no exercício da função empresarial ou nas demais fontes de resultado da sociedade

empresária, ou como recuperação de custo – que é a quantidade de valor financeiro em reposição, no patrimônio, de valor que anteriormente havia perdido como custo.

Pelos conceitos trazidos acima, já é possível afastar a tese defendida pela contribuinte, pois a receita pode ser gerada não só pela efetiva entrada de dinheiro, mas também por outras formas, como por exemplo, a redução do passível exigível (obrigação com terceiros). Deve-se, ainda, guardar a ideia de que a receita equivale a um aumento da situação líquida da empresa, decorrente do seu esforço produtivo.

Pois bem. No caso, todas as contas incluídas na base de cálculo das contribuições refletem exatamente valores que a empresa auferiu, ainda que mediante compensação de suas obrigações, em razão da exploração da sua atividade econômica. O termo de verificação fiscal analisou cada uma das contas, esclarecendo a origem dos valores contabilizados:

(...).

42.00.00.50 - PROPAGANDA (RECUPERAÇÃO), 42.00.00.51 PROPAGANDA RECUPERAÇÃO EXTRA e 42.00.00.53 RECUPERAÇÃO EXTRA COM EVENTOS MK; nas planilhas explicativas da recorrente constou que: “Propaganda (recuperação): valor recebido do fornecedor para recuperar custos com fotos e material de publicidade de produtos, em encartes ou anúncios em jornal, folheto, tv, etc.(promoções cooperadas)”; “Propaganda recuperação extra: valor recebido do fornecedor referente a participação de produto do mesmo em publicidade excedente da WMS”; “Recuperação extra com eventos MKT: coparticipação do fornecedor nos investimentos de grande destaque fora do calendário promocional”.

Uma leitura das contas incluídas na base de cálculo das contribuições permite concluir que **todas elas caracterizam receita**, pois geram um ganho para a empresa, decorrente da exploração da atividade econômica. Aliás, em muitos casos tem-se o nítido pagamento dos serviços prestados pelo sujeito passivo. Porém, em vez do fornecedor efetuar o pagamento do percentual estipulado no contrato diretamente ao WMS, ele é obrigado a conceder um desconto no preço das mercadorias entregues.

De fato, conforme Relatório Fiscal, nos Acordos e Contratos firmados entre as partes, são fixados valores em percentuais das Notas Fiscais e abatidos do montante pago pela WMS Supermercados do Brasil aos seus fornecedores. **Assim, no caso dos autos, o valor do desconto equivale ao “ganho” auferido pela contribuinte decorrente da exploração da atividade econômica. Assim, ainda que o recurso correspondente não tenha, fisicamente, ingressado nos cofres do contribuinte, não há como negar que há um “crédito” em seu benefício.**

Ressalte-se que, segundo afirmou a fiscalização no relatório, as quantias incluídas na base de cálculo das contribuições não podem ser consideradas diminuição de custos. Cite-se trecho de fl. 737, *verbis*:

(...).

3.2. Base de cálculo das contribuições segundo a sistemática não-cumulativa: totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica – Inexistência de autorização legislativa para as exclusões efetuadas pela recorrida.

Segundo a sistemática não-cumulativa, introduzida pelas Leis 10.637/2002 e (PIS não cumulativo) e 10.833/2003 (COFINS não cumulativa), as contribuições incidem sobre o faturamento mensal, assim entendido como **a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.**

De acordo com a legislação da COFINS não cumulativa, sem alterações relevantes em relação à Lei nº 10.637/2002 (PIS) para o caso dos autos:

Lei 10.833/2003 (COFINS não cumulativa)

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

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

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

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

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

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

III- (...)

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”. (Grifos nossos)

Em regra, deve ser oferecida à tributação a totalidade das receitas auferidas pela empresa, admitindo-se apenas aquelas exclusões trazidas pela lei (art. 1º, § 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/2003).

Como ficou demonstrado acima, todas as contas objeto da autuação caracterizam receita, pois decorrem do esforço produtivo da empresa. Resta, então, verificar se existia autorização legal para que o montante fosse excluído da tributação.

Segundo consta da Lei, no que concerne aos descontos, é permitida a exclusão daqueles **concedidos em caráter incondicional**, os quais não ocorreram nos presentes autos, apesar da denominação contábil utilizada pela contribuinte de “descontos”.

Os descontos incondicionais são os aqueles concedidos por razões comerciais, não sujeitos a evento futuro e incerto (...).

(...)

Tais receitas são, em síntese, as seguintes:

(...).

- receita decorrente de propaganda — os fornecedores são compelidos pelo Contribuinte a pagar uma remuneração para que os produtos ou

mercadorias constem dos anúncios publicitários veiculados pelo supermercado. (Grifei)

(...).

Ressalte-se que diversas, senão a imensa maioria das receitas acima elencadas, configuram-se estranhas às operações comumente praticadas entre produtores e comerciantes atacadistas e varejistas. As mesmas são objeto de repulsa pelos órgãos competentes, sendo inclusive objeto de diversas Comissões Parlamentares de Inquéritos, tendo em vista o manifesto abuso de poder econômico decorrente das mesmas.

Farta documentação foi acostada aos autos comprovando tanto o ingresso das receitas, como os fatos que as cercam.

(...).

Diante de todo o exposto, merece reforma o acórdão recorrido”. (Grifei)

Saliente-se ainda que em outro julgado, esta 3ª Turma também se posicionou no mesmo sentido, quanto a esta mesma matéria, no **Acórdão nº 9303-006.689**, de 12/04/2018, de relatoria do *Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal*, que teve a seguinte ementa:

PIS. RECEITA. DESPESAS COM PROPAGANDA. REQUISITOS.

Os valores recebidos a **título de reembolso por despesas com propaganda constituem receita, e não ressarcimento das despesas**, se não restar comprovada a correspondência entre as despesas com propaganda e tais reembolsos. (Grifei)

Dentro desse contexto, a Conta nº 3.03.01.01.0099 – Reembolso de Verba de PROPAGANDAS, conta do grupo receita, em resumo representam prestação de serviços de propaganda ou marketing e, portanto, devem ser tributadas. Tais valores recebidos de terceiros a título de reembolso/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 do PIS e da COFINS.

Ressalta-se que a conta incluída pela Fiscalização na base de cálculo das contribuições refletem exatamente valores que a empresa auferiu, ainda que mediante compensação de suas obrigações, em razão da exploração da sua atividade econômica.

Isto posto, temos que não é possível excluir da base de cálculo das contribuições, os valores referentes a “recuperação de despesas com propaganda” por tratar-se de receita relativa à atividade empresarial definida no objeto social da empresa.

Ante todo o exposto, deve ser negado provimento ao Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, mantendo-se o Acórdão recorrido no ponto em que foi questionado, bem como com fundamento nas razões expendidas neste voto.

Conclusão

Em vista das razões acima expostas, voto no sentido de **negar provimento** ao Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, mantendo-se o acórdão recorrido.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos