



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10280.905318/2011-02  
**Recurso** Especial do Contribuinte  
**Acórdão nº** **9303-011.161 – CSRF / 3ª Turma**  
**Sessão de** 20 de janeiro de 2021  
**Recorrente** BELEM DIESEL SA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Data do fato gerador: 31/12/2000

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL. SITUAÇÕES FÁTICAS DIFERENTES. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL NÃO CARACTERIZADA. NÃO CONHECIMENTO.

A divergência jurisprudencial que autoriza a interposição de recurso especial à Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF caracteriza-se quando, em situações semelhantes, são adotadas soluções divergentes por colegiados diferentes, em face do mesmo arcabouço normativo. Não cabe o recurso especial quando o que se pretende é a reapreciação de fatos ou provas.

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

REGIME CUMULATIVO. SERVIÇOS REALIZADOS EM GARANTIA. RECEITA OPERACIONAL. INCIDÊNCIA.

A declaração de inconstitucionalidade do §1º, do art. 3º, da Lei nº 9.718, de 1998, não excluiu da base de cálculo da Cofins e da Contribuição pra o PIS/Pasep cumulativas as receitas das atividades empresariais típicas.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer parcialmente do recurso com relação à matéria “recuperações de despesas com garantia”, vencida a conselheira Érika Costa Camargos Autran, que conheceu integralmente. No mérito, por maioria de votos, acordam em negar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Tatiana Midori Migiyama, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Ceconello, que lhe deram provimento. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 9303-011.155, de 20 de janeiro de 2021, prolatado no julgamento do processo 10280.900106/2012-10, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Rodrigo da Costa Pôssas, Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Valcir Gassen, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Ceconello.

## Relatório

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos, prevista no art. 47, §§ 1º e 2º, Anexo II, do Regulamento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 9 de junho de 2015, e, dessa forma, adoto neste relatório excertos do relatado no Acórdão n.º 9303-011.155, de 20 de janeiro de 2021, que lhe serve de paradigma.

Trata-se de recurso especial de divergência, interposto pelo contribuinte, em face do acórdão n.º 3402-005.863, o qual possui a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

CONEXÃO. PERÍODO DE APURAÇÃO DIVERSO. IMPOSSIBILIDADE.

Processos com a mesma matéria e períodos de apuração diversos não obrigam a reunião por conexão prevista pelo artigo 6º, §1º, I, Anexo II do RICARF.

FALTA DE RETIFICAÇÃO NA DCTF. PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL. APURAÇÃO EM DILIGÊNCIA.

A falta de retificação da DCTF não impede a aplicação do Princípio da Verdade Material, tornando oportuna a averiguação da existência do crédito através de diligência.

INCONSTITUCIONALIDADE. ART. 3º, §1º DA LEI Nº 9.718 DE 1998. DECISÃO PLENÁRIA DEFINITIVA DO STF.

O alargamento da base de cálculo do PIS e da COFINS, previsto pelo § 1º do art. 3º da Lei n.º 9.718/1998 foi declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal em julgamento ao Recurso Extraordinário n.º 585.235/ MG, sob repercussão geral. Incidência do artigo 62, § 2º do RICARF.

**FATURAMENTO. CONCEITO. RECEITAS OPERACIONAIS.**

**O faturamento, para fins de incidência dessas contribuições, corresponde à totalidade das receitas da pessoa jurídica, fruto de todas suas atividades operacionais, principais ou não.**

Em face desse acórdão, o contribuinte apresentou embargos de declaração, suscitando omissão e obscuridade em relação ao que foi decidido a título de conceito de

faturamento. Referidos embargos foram rejeitados por despacho exarado pelo então presidente da turma embargada.

Intimado, da rejeição dos embargos, apresentou o presente Recurso Especial suscitando as seguintes divergências:

- 1) Tributação de Bonificações na Lei n.º 9.718/98; e**
- 2) Tributação, na Lei n.º 9.718/98, das Recuperações de Despesas com Garantia**

O Recurso Especial da Contribuinte foi admitido, conforme despacho de admissibilidade aprovado pelo presidente da 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento.

A Fazenda Nacional apresentou Contrarrazões, manifestando pelo desprovimento do Recurso Especial da Contribuinte.

É o relatório.

## **Voto**

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto consignado no acórdão paradigma como razões de decidir:

O recurso especial do contribuinte é tempestivo devendo ser verificado se atende aos demais pressupostos formais e materiais ao seu conhecimento.

Esclareço que enfrentamos essas mesmas matérias, em sessão de julgamento recente, 14/10/2020, que resultou nos acórdãos n.º 9303-010.845 e 9303-010.846, que eram da relatoria da ilustre conselheira Érika Costa Camargos Autran e para os quais fui designado para redigir o voto vencedor. Portanto, vou utilizar basicamente o mesmo voto daqueles acórdãos, possivelmente com algum ajuste de redação.

Conhecimento do recurso especial

O recurso especial deve ser conhecido em parte, somente no que se refere à tributação das recuperações de despesas em garantia. O recurso não deve ser conhecido em relação à discussão sobre a tributação das bonificações.

Como é sabido, o recurso especial de divergência somente é cabível quando em situações fáticas semelhantes outra turma do CARF decide a matéria de forma oposta ao acórdão recorrido. Nos termos do art. 67 do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343/2015, é necessário que o contribuinte demonstre que outras

turmas do CARF, analisaram a mesma matéria e deram à legislação tributária interpretações diferentes em relação ao acórdão recorrido.

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

§ 1º Não será conhecido o recurso que não demonstrar a legislação tributária interpretada de forma divergente. (Redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016)

(...)

§ 6º Na hipótese de que trata o caput, o recurso deverá demonstrar a divergência arguida indicando até 2 (duas) decisões divergentes por matéria.

(...)

§ 8º A divergência prevista no caput deverá ser demonstrada analiticamente com a indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que divirjam de pontos específicos no acórdão recorrido.

§ 9º O recurso deverá ser instruído com a cópia do inteiro teor dos acórdãos indicados como paradigmas ou com cópia da publicação em que tenha sido divulgado ou, ainda, com a apresentação de cópia de publicação de até 2 (duas) ementas.

(...)

As bonificações discutidas no acórdão recorrido e no paradigma têm naturezas distintas. Enquanto no acórdão recorrido a discussão era quanto a tributação de bonificações recebidas, o acórdão paradigma trata de bonificações concedidas pela contribuinte.

Vejamos acórdão recorrido:

(...)

**10. Também devem ser incluídas na base de cálculo da Cofins as bonificações recebidas das montadoras, mesmo que em mercadoria (contas 37201.00001 Bonificação MBB Veículos, 37201.00002 Bonificação MBB Sprinter e 37202.00001 Bonificação MBB Peças e Motores) e a recuperação de despesas com veículos e peças em garantias (contas 37202.00009 Recup. Desp. c/ Garantia e 37204.00009 Recup. Desp. c/ Garantia), pelo que segue.**

(...)

Agora no acórdão paradigma 3802-003.537:

(...)

O Recorrente, nas razões de fls. 402 e ss., alega que, embora as bonificações tenham sido objeto de nota fiscal separada, as mesmas eram emitidas conjuntamente às notas fiscais de venda, de forma sequencial, o que comprovaria a sua vinculação às operações de venda e a incondicionalidade do desconto concedido. **Sustenta que as bonificações tanto podem ser concedidas mediante abatimento do preço ou com entrega de mercadorias em quantidade superior à paga pelo comprado, como na hipótese dos autos.** Aduz não ter havido o recebimento de qualquer valor decorrente das notas fiscais de bonificação. Requer, assim, o conhecimento e provimento do recurso.

(...)

No acórdão recorrido a discussão decorre da possibilidade ou não de tributação de bonificações recebidas, enquanto que no paradigma, a discussão era quanto a possibilidade de se excluir da base de cálculo as bonificações concedidas pelo contribuinte. Portanto, matérias fáticas diferentes que não servem para comprovar a divergência de interpretação da legislação tributária.

Diante do exposto, voto por conhecer em parte do recurso especial apresentado pelo contribuinte, somente em relação à tributação das recuperações de despesas em garantia.

### Mérito

O contribuinte, discorda do acórdão recorrido, no qual a turma julgadora, por unanimidade de votos, negou provimento ao recurso voluntário da contribuinte, nesta matéria, defendendo que os valores recuperados decorrente dos serviços prestados em garantia não se configuram em faturamento, portanto não tributáveis pelo PIS e pela Cofins no regime de tributação da Lei nº 9.718/98.

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

Art. 3º **O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica.**

§ 1º Entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.

O texto legal, acima transcrito, determina a tributação pelo PIS e pela Cofins com base no seu faturamento, assim entendido como a receita bruta da pessoa jurídica. Portanto, a resposta ao presente recurso resume-se a informar se os ingressos financeiros decorrentes dos serviços e peças oferecidos em garantia, são ou não faturamento da pessoa jurídica.

Penso que para responder a essa questão é necessário debruçar-se no contexto em que o STF deu à palavra faturamento ao declarar a inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, acima transcrito, afastando o alargamento da base de cálculo do PIS e da Cofins para receitas estranhas ao conceito de faturamento.

O STF, apesar de declarar a inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, lançou evidentes sinais a respeito do real alcance do que seria faturamento para fins de composição da base de cálculo dos tributos a ele incidentes. De fato, as decisões e pronunciamentos dos Ministros do STF tem deixado a entender que o faturamento corresponde ao somatório das receitas provenientes das atividades empresariais típicas.

No recurso extraordinário 401.348, o Ministro Cezar Peluso em decisão monocrática deu provimento ao recurso para que não incluisse na base de incidência do PIS, receita estranha ao seu faturamento, *in verbis*:

1. Trata-se de recurso extraordinário interposto contra acórdão que declarou a constitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, relativo ao alargamento da base de cálculo do PIS. 2. Consistente o recurso. A tese do acórdão recorrido está em aberta divergência com a orientação da Corte, cujo Plenário, em data recente, consolidou, com nosso voto vencedor declarado, o entendimento de inconstitucionalidade apenas do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, **que ampliou o conceito de receita bruta, violando assim a noção de faturamento pressuposta na redação original do art. 195, I, b, da Constituição da**

**República, e cujo significado é o estrito de receita bruta das vendas de mercadorias e da prestação de serviços de qualquer natureza, ou seja, soma das receitas oriundas do exercício das atividades empresariais** (cf. RE n.º 346.084PR, Rel. orig. Min. ILMAR GALVÃO; RE n.º 357.950RS, RE n.º 358.273RS e RE n.º 390.840MG, Rel. Min. MARCO AURÉLIO, todos julgados em 09.11.2005. Ver Informativo STF n.º 408, p. 1). 3. Diante do exposto, e com fundamento no art. 557, § 1º-A, do CPC, conheço do recurso e dou-lhe provimento, para, concedendo a ordem, excluir, da base de incidência do PIS, receita estranha ao faturamento do recorrente, entendido esse nos termos já suso enunciados.(Grifei)

Já no julgamento do recurso extraordinário 346.084PR, o mesmo Ministro Cezar Peluso esclareceu o seu entendimento a respeito do conceito de faturamento:

"Com a deslocação histórica do foco sobre a importância econômica e a tipificação dogmática da atividade comercial, do conceito de comerciante para o de empresa, **justifica-se rever a noção de faturamento para passasse a denotar agora as vendas realizadas pela empresa e relacionadas à sua "atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços"**, como consta hoje do art. 966 do Código Civil.

(...)

"Quando me referi ao conceito construído sobretudo no RE 150.755, sob a expressão "receita bruta de venda de mercadorias e prestação de serviço", quis significar que **tal conceito está ligado a ideia de produto do exercício de atividades empresariais típicas**, ou seja, que nessa expressão se inclui todo incremento patrimonial resultante do exercício de atividades empresariais típicas." (Grifei) folha 1254

(...)

O Ministro Marco Aurélio, por sua vez, expressou entendimento, no mesmo RE n.º 346.084/PR, reproduzindo voto que proferira anteriormente, no sentido da constitucionalidade do art. 3º da Lei 9.718, de 1998, exceto para o § 1º que expandira em demasia o conceito de receita bruta para fins de tributação da Cofins, e que a receita bruta, como sinônimo de faturamento, refere-se à atividade principal da empresa, *in verbis*:

"O Tribunal estabeleceu a sinonímia "faturamento/receita bruta", conforme decisão proferida na Ação Declaratória de Constitucionalidade n.º 11/ DF **receita bruta evidentemente apanhando a atividade precípua da empresa.**

(...)" (grifou-se)

Ainda nessa direção, o Ministro Carlos Britto consignou no RE n.º 346.084/ PR a identidade entre faturamento e receita operacional, esta constituída por ingressos que decorrem da razão social da empresa, que foi o sentido de faturamento expresso no art. 2º da LC n.º 70, de 1991, *in verbis*:

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

(...)

Como visto, nas manifestações da Suprema Corte, o termo faturamento não se restringe àquele conceito antigo de que decorre única e exclusivamente da emissão de faturas

correspondentes a emissão de notas fiscais de vendas de bens ou de prestação de serviços. Prova contundente desta conclusão é a discussão que se trava no STF a respeito da incidência ou não do PIS e Cofins sobre as receitas financeiras das Instituições Financeiras, pois é de conhecimento comum que nestes casos não há a correspondente emissão de faturas comerciais e de serviços.

Em resumo, a declaração de inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, por si só, não é suficiente para decidir se há ou não a incidência do PIS e da Cofins sobre as receitas decorrentes dos serviços e peças dados em garantia pelo fabricante. Há que se perquirir se estes ingressos de recursos são receitas operacionais típicas da pessoa jurídica.

Para responder a essa pergunta, vou utilizar a explicação dada pela própria recorrente, a respeito de sua atividade. Veja trecho transcrito de seu recurso:

(...)

Com efeito, os valores lançados sob as rubricas recuperação de despesa decorrem da atuação da recorrente como concessionária de veículos, que a obriga a dar garantia de partes e peças dos veículos vendidos e também de fazer revisões quando necessário. Para formalizar a garantia a concessionária presta o serviço ao cliente, sendo, posteriormente, reembolsada pela montadora. Assim, quando a recorrente recebe o reembolso da despesa incorrida pela garantia, ela registra esse valor na conta de recuperação de despesa.

(...)

Evidente que se trata de um serviço prestado ao cliente e que decorre de sua atividade empresarial típica. Ela realiza um serviço, com aplicação de peças, não recebe do cliente em razão da garantia, mas recebe do fabricante do veículo. Não se trata, portanto, de mera recuperação de despesas, mas sim de um adiamento no recebimento do serviço prestado. Quem arca com o seu custo é o fabricante do veículo. Se o serviço ou peça é reembolsado pelo seu preço de custo não afasta sua inclusão como item do faturamento. Para ser faturamento não está implícita a necessidade de realização de lucro em todas as operações.

Com base no § 1º do art. 50 da Lei nº 9.784/99, utilizo também as razões de decidir do acórdão recorrido.

## CONCLUSÃO

Importa registrar que, nos autos em exame, a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada na decisão paradigma, de tal sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do anexo II do RICARF, reproduzo o decidido no acórdão paradigma, no sentido de conhecer parcialmente do recurso com relação à matéria “recuperações de despesas com garantia” e, no mérito, negar-lhe provimento.

*(documento assinado digitalmente)*

Rodrigo da Costa Póssas – Presidente Redator

Fl. 8 do Acórdão n.º 9303-011.161 - CSRF/3ª Turma  
Processo n.º 10280.905318/2011-02