



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10675.003467/2004-64
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº **9303-011.672 – CSRF / 3ª Turma**
Sessão de 22 de julho de 2021
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado NATIVA AGRONEGOCIOS & REPRESENTACOES LTDA

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

Ano-calendário: 2000, 2001, 2002

TRIBUTAÇÃO PELA COFINS. RECEITA DA ATIVIDADE TÍPICA. ART.
3º DA LEI Nº 9.718/98.

No âmbito dos julgamentos acerca da constitucionalidade do art. 3º da Lei nº 9.718/98, pacificou-se que o conceito de receita bruta, tributável pela COFINS, abrange as produzidas pelas atividades-fim da pessoa jurídica.

Hipótese em que as receitas de propaganda de produtos de terceiros (fornecedores), vendidos pela contribuinte, são recebidos de forma regular e necessários para a manutenção da lucratividade da atividade, caracterizando, materialmente, linha de receita de atividade objeto da pessoa jurídica.

RECEITAS FINANCEIRAS. INCONSTITUCIONALIDADE DO ART. 3º DA Lei nº 9.718/98

O § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, que amparou a tributação pela COFINS das receitas financeiras, foi declarado inconstitucional pelo STF, em sede do RE nº 585.235/MG, cuja repercussão geral foi reconhecida.

Por força do § 2º do art. 62 do Anexo II da Portaria MF nº 343/15 (RICARF), as decisões do STF sob a sistemática de repercussão geral “deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos”.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial, e no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Tatiana Midori Migiyama, Semíramis de Oliveira Duro e Vanessa Marini Ceconello (relatora), que negavam 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, Semiramis de Oliveira Duro (suplente convocada), Vanessa Marini Ceconello e Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em exercício). Ausente a conselheira Erika Costa Camargos Autran, substituída pela conselheira Semiramis de Oliveira Duro.

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela FAZENDA NACIONAL, 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 3301-007.849**, de 24 de junho de 2020, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento, no sentido dar provimento parcial ao recurso voluntário, cancelando os lançamentos de ofício da COFINS sobre bonificações de vendas, receitas de propaganda e publicidade, receitas de aplicação financeira e registros na conta “clientes” cuja contrapartida foi lançada na conta “ajuste monetário”. O julgado foi assim ementado:

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

Ano-calendário: 2000, 2001, 2002

INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO. BONIFICAÇÃO EM MERCADORIA.

A bonificação em mercadoria recebida de fornecedor não constitui receita, porém redução do custo unitário dos estoques adquiridos.

TRIBUTAÇÃO PELA COFINS. RECEITA DA ATIVIDADE TÍPICA. ART. 3º DA LEI Nº 9.718/98

No âmbito dos julgamentos acerca da constitucionalidade do art. 3º da Lei nº 9.718/98, pacificou-se que o conceito de receita bruta, tributável pela COFINS, abrange as produzidas pelas atividades-fim da pessoa jurídica.

RECEITAS FINANCEIRAS. INCONSTITUCIONALIDADE DO ART. 3º DA Lei nº 9.718/98

O § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, que amparou a tributação pela COFINS das receitas financeiras, foi declarado inconstitucional pelo STF, em sede do RE nº 585.235/MG, cuja repercussão geral foi reconhecida.

Por força do § 2º do art. 62 do Anexo II da Portaria MF nº 343/15 (RICARF), as decisões do STF sob a sistemática de repercussão geral “deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos”.

AJUSTES MONETÁRIOS. IMPACTOS NOS PREÇOS DE COMPRA E VENDA

O valor efetivamente pago pelo cliente, calculado com base na cotação da saca do café vigente na data do pagamento da fatura, é o que deve ser computado na base de cálculo

da COFINS, determinada sob o regime de caixa.

Não resignada com o acórdão, a FAZENDA NACIONAL interpôs recurso especial alegando divergência jurisprudencial com relação à tributabilidade pelas Contribuições Sociais das receitas de (i) propaganda e publicidade e (ii) de bonificações recebidas de fornecedores. Para comprovar o dissenso, indica como paradigmas, respectivamente, os acórdãos de n.ºs 3302-008.120 (i) e 3302-007.764 (ii).

Foi dado seguimento parcial ao recurso especial da Fazenda Nacional, nos termos do despacho de admissibilidade 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara, de 01 de setembro de 2020, proferido pelo Presidente da 3ª Câmara da 3ª Seção, apenas quanto à tributabilidade pelas Contribuições Sociais das **receitas de (i) propaganda e publicidade**.

O prosseguimento parcial foi confirmado pelo despacho CSRF/3ª Turma, de 21 de outubro de 2020, que rejeitou o agravo interposto pela Fazenda Nacional, reiterando o não seguimento da matéria possibilidade de tributar pelas contribuições sociais as “bonificações recebidas de fornecedores”.

Devidamente intimado, o Contribuinte apresentou petição (e-fls. 3.651 a 3.653) nos autos dando ciência das decisões e recurso especial da Fazenda Nacional, e informando que não haveria a interposição de recurso.

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 Cecconello, Relatora.

1 Admissibilidade

O recurso especial de divergência interposto pela FAZENDA NACIONAL atende aos pressupostos de admissibilidade constantes no art. 67 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 09 de junho de 2015, devendo, portanto, ter prosseguimento.

2 Mérito

No mérito, a controvérsia gravita em torno da possibilidade de incidência das Contribuições Sociais para o PIS e a COFINS não-cumulativas sobre os valores recebidos pelo

Sujeito Passivo a título de **receitas de propaganda e publicidade**. No acórdão recorrido, foi afastada a tributação pelas contribuições sobre referidas verbas, nos seguintes termos:

[...]

“4.2 - Da Publicidade e Marketing”

A recorrente assim descreve a operação (fl. 2.867 e 2.868):

“Outra irregularidade na apuração fiscal foi ter considerado como tributável os recebimentos de valores relativos à participação de fornecedores ou industriais no patrocínio de publicidade. São repasses de parte das verbas publicitárias investidas pela recorrente na mídia local. É comum, muito costumeiro mesmo, os fornecedores e ou industriais ajudarem as empresas comerciais, suas revendedoras, na divulgação dos seus produtos. Isto não é receita. É tão somente ajuda nos custos de divulgação, um rateio das despesas.

(. . .)

O simples recebimento de patrocínio de alguns fornecedores, para ajudar a custear gastos com publicidade não podem ser considerados como receita passível de tributação. Não se trata de rendimento ou faturamento da empresa, mas apenas uma diminuição de custo, um ressarcimento de uma despesa de publicidade.

Está bem claro no livro razão, cuja cópia está anexada ao processo, ser o recebimento, erroneamente considerado como receita tributável, um mero ressarcimento de despesas, e, por lógica fiscal e comercial e justiça, devem ser excluídos da base de cálculo do lançamento fiscal.”

O Acórdão n.º 1803-00.464 (PA n.º 10675.003470/2004-88 sobre IRPJ calculado com base no lucro presumido) assim enfrentou a questão:

“Aduz a recorrente que o simples recebimento de patrocínio de fornecedores, para ajudar a custear gastos com publicidade não podem ser considerados como receita passível de tributação. Anexa como prova cópia do Livro Razão em que foram registrados os valores recebidos como patrocínio de várias de suas fornecedoras (fls. 980).

O art. 25 da Lei n.º 9.430/1996 determina o acréscimo à base de cálculo do lucro presumido dos valores das demais receitas auferidas pelo contribuinte, *in verbis*:

Art. 25. O lucro presumido será o montante determinado pela soma das seguintes parcelas:

(. . .)

II - os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo inciso anterior e demais valores determinados nesta Lei, auferidos naquele mesmo período.

A recorrente contabilizou como outras receitas os valores recebidos a título de publicidade e marketing.

Em tese poderíamos considerar que despesas com publicidade e marketing, reembolsadas pelos fornecedores corresponderiam a valores recuperados, nos termos do art. 53 da Lei n.º 9.430/1996.

No presente caso, não constam nos autos elementos que demonstrem que os valores contabilizados como outras receitas foram efetivamente reembolsados, tais como cópia de contrato com os fornecedores prevendo o reembolso das despesas e comprovantes dos dispêndios com publicidade no montante das receitas contabilizadas.

Logo, não há como acolher a argumentação da recorrente, devendo ser mantida a adição dos valores contabilizados como "Outras receitas - propaganda e marketing".

Concordo com o Acórdão n.º 1803-00.464, quando não acata o argumento de que se tratava de reembolso de despesas, por falta de comprovação.

Obtém-se reembolso daquilo que é despendido por conta de terceiros. Nesta circunstância, a saída de recursos não constitui uma despesa e sim um ativo (conta a receber). E a entrada, em data posterior, não será uma receita, porém "reembolso", que deve ser lançada a crédito do ativo (conta a receber).

No caso em discussão, houve registros contábeis de despesas (propaganda e marketing) e receitas (outras receitas, que a recorrente alega ser reembolso). E não foi apresentado contrato que determinasse o rateio das despesas, comprovando que, em parte, haviam sido desembolsadas em benefício de terceiros e, por isto, seriam posteriormente recuperadas.

Saliento que apenas o fato de terem sido registradas despesas e receitas não determina que não se tratava de reembolso. Ocorre que a recorrente não comprovou sua alegação.

Entretanto, a conclusão para o IRPJ incidente sobre o lucro presumido não pode ser aplicada à COFINS, sem uma análise mais detalhada da legislação que rege esta contribuição.

Com efeito, a base de cálculo do lucro presumido correspondia a um percentual da receita bruta, ao qual somava-se as demais receitas, exceto as financeiras que tivessem sofrido tributação na fonte. E não há informação nos autos se, para fins de determinação do lucro presumido, foi classificada como integrante da receita bruta ou como demais receitas.

A decisão recorrida, por seu turno, considerou que as receitas em discussão integravam a receita bruta, adotando o entendimento da Solução de Consulta n.º 15/04, cuja ementa é a seguinte:

"Base de Cálculo. Receitas de Vendas. Ressarcimento de Custos ou Despesas.

As receitas auferidas pelas pessoas jurídicas diretamente da empresa fornecedora de bens, a título de ressarcimento de despesas financeiras ou custos dos produtos vendidos ou entregues, em circunstâncias especiais de promoção, decorrentes de acordo comercial, compõe a receita bruta de vendas e integra a base de cálculo do IRPJ, da CSLL, do PIS e da Cofins, na forma da legislação em vigor."

Para fins de incidência da COFINS, temos de verificar se tal receita inclui-se no conceito de receita bruta do art. 3º Lei nº 9.718/98, o qual, por sua vez, remete-se ao art. 12 do Decreto-lei nº 1.598/77:

Lei nº 9.718/98

“Art. 3o O faturamento a que se refere o art. 2º compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

(...)”

Decreto-lei nº 1.598/77 (redação vigente nos anos de 2000 a 2002)

“Art 12 - A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria e o preço dos serviços prestados.

(...)”

Na sessão do julgamento do RE 346.084/PR (fls. 1.253 e 1.254), em que foi declarada a inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, o Ministro César Peluso expressou o entendimento de que receita bruta é a soma das receitas oriundas do exercício das atividades típicas da empresa.

“(...)

Quanto ao caput do art. 3º, julgo-o constitucional, para lhe dar interpretação conforme a Constituição, nos termos do julgamento proferido no RE nº 150755/PE, que tomou a locução receita bruta como sinônimo de faturamento, ou seja, no significado de "receita bruta de venda de mercadoria e de prestação de serviços", adotado pela legislação anterior, e que, a meu juízo, se traduz na soma das receitas oriundas do exercício das atividades empresariais.”

(...)”

E manifestou idêntico posicionamento, quando do julgamento do AgR – RE 371.258:

AgR - RE 371.258

“RECURSO. Extraordinário. COFINS. Locação de bens imóveis. Incidência. Agravo regimental improvido. O conceito de receita bruta sujeita à exação tributária envolve, não só aquela decorrente da venda de mercadorias e da prestação de serviços, mas a soma das receitas oriundas do exercício das atividades empresariais” (g.n.)

Sigo a linha do Ministro César Peluso, isto é, de que receita bruta é a receita derivada da atividade típica, não restrita à venda de bens ou serviços.

No caso em tela, a recuperação de despesas com propaganda e marketing foi contabilizada como “outras receitas” e não há qualquer informação de que as atividades de propaganda e marketing integrassem o rol de atividades típicas da recorrente.

Com efeito, de acordo com a cópia do contrato social que se encontra nos autos (fls. 73), a recorrente atuava no “Comércio de Adubos, sementes insumos, fertilizantes, defensivos agrícolas, produtos veterinários, produtos agropecuários, máquinas agrícolas, irrigação com seus equipamentos, representação por conta

.própria e de terceiros dos mesmos produtos e exploração das atividades rurais, agrícola e pecuária.”

Reitero que a decisão recorrida concluiu pela incidência da COFINS exclusivamente com base na Solução de Consulta n.º 15/04, que, por seu turno, manifestou interpretação sobre a legislação da COFINS.

Diante da ausência de qualquer documento que comprove que tal tipo de receita derivasse de operação ligada à sua atividade típica – de acordo com o art. 9º do Decreto n.º 70.235/72, o auto de infração deve ser instruído com todos os elementos de prova necessários à comprovação do ilícito – dou provimento aos argumentos, para excluir da tributação pela COFINS as receitas derivadas da participação de fornecedores nos gastos com publicidade e marketing.

Assim, não havendo informação de que as atividades de propaganda e marketing integrassem as atividades típicas do Contribuinte, deve ser mantida a exclusão da tributação pela COFINS das receitas derivadas da participação dos fornecedores nos gastos com publicidade e marketing, com fulcro nos fundamentos do acórdão recorrido.

3 Dispositivo

Diante do exposto, nega-se provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

É o voto.

(documento assinado digitalmente)

Vanessa Marini Cecconello

Voto Vencedor

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Redator designado.

Em que pesem os sempre bem claros e objetivos fundamentos esposados pela Ilma. Sra. Conselheira Relatora em seu voto, peço licença para, respeitosamente, discordar de seu entendimento, quanto à inclusão dos valores recebidos em razão de propaganda e publicidade de produtos de terceiros.

O caso em apreço diz respeito a verbas recebidas pela recorrida, de fornecedores, decorrentes de propaganda dos produtos, que são por ela comercializados. A recorrida, em que pese ter contabilizado esses valores como outras receitas, entende que eles teriam a natureza de reembolso de custos de publicidade e propaganda, e não de receita.

A Sra. Relatora entendeu que esses valores, teriam efetiva natureza de receitas. Todavia, considerando, com base no contrato social da contribuinte, que as atividades de propaganda e marketing não integrariam o rol de atividades típicas da contribuinte, elas não

estariam alcançadas pela tributação da Cofins, na sistemática cumulativa, da Lei n.º 9.718, de 1998, em face da inconstitucionalidade do alargamento da base de cálculo da contribuição, nos termos do § 1.º do art. 3.º da Lei, nos termos do RE 346.084/PR.

Também aplico o entendimento exarado no RE 346.084/PR, de que as receitas sujeitas à exação tributária devam se restringir àquelas decorrentes da venda de mercadorias, da prestação de serviços e das receitas oriundas do exercício das atividades empresariais. Entretanto, diverjo do entendimento da Sra. Relatora, quanto à identificação de quais seriam as receitas oriundas do exercício das atividades empresariais.

Entendo que a identificação das receitas oriundas do exercício das atividades empresariais não deva estar atrelada ao registro formal do objeto da empresa, no instrumento de constituição da pessoa jurídica, ou seu código CNAE – Classificação Nacional de Atividades Econômicas. Com efeito, a identificação das receitas oriundas do exercício das atividades empresariais de uma pessoa jurídica deve ser realizada à luz da materialidade de sua atuação, devendo alcançar as atividades que, de modo contínuo e permanente, compuserem seu resultado e responderem pela viabilidade de sua existência, no mercado.

As informações dos autos apontam para uma atividade em que a contribuinte efetivamente recebe valores de terceiros (fornecedores) para fazer a propaganda de seus produtos, por ela vendidos. Esses valores compõem as receitas de forma regular e são necessários para a manutenção da lucratividade da atividade. Portanto, caracterizam uma linha de negócios e não uma atividade meio ou uma operação eventual.

Assim, é possível concluir que essas receitas integram o rol de receitas oriundas do exercício das atividades empresariais da pessoa jurídica e, conseqüentemente, devem compor a base de cálculo da Cofins.

Em vista do exposto, voto por dar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos