ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 10805.720255/2014-94

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

Processo nº	10805.720255/2014-94
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	**3302-005.533 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de	24 de maio de 2018
Matéria	REEMBOLSO DE DESPESAS
Recorrente	VIA VAREJO S/A
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2009

NULIDADE.

É incabível de ser pronunciada a nulidade de Auto de Infração lavrado por autoridade competente, contra o qual se manifestou o contribuinte, traçando ele toda uma linha de idéias no sentido de procurar provar o seu direito.

REEMBOLSO DE DESPESAS.

Reembolso de despesas devido a alegado compartilhamento de propaganda integra a base de cálculo da contribuição, mormente quando nenhuma correspondência fundada em bases econômicas fica comprovadamente estabelecida entre as efetivas despesas de propaganda, os supostos reembolsos e os serviços de propaganda que teriam beneficiado, por sistema de compartilhamento, os fornecedores da Contribuinte.

FALTA DE PROVAS - A impugnação deve estar acompanhada de provas, de forma a comprovar aquilo que se alega, em obediência ao artigo 16 do Decreto 70.235/72.

AGRAVAMENTO.INOVAÇÃO.

Nos casos em que forem verificadas incorreções, omissões ou inexatidões, de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, deverá ser efetuado lançamento complementar por meio da lavratura de auto de infração complementar ou de emissão de notificação de lançamento complementar, se não decaído o direito do Fisco.

FALTA DE MOTIVAÇÃO.

Cumpre exonerar o contribuinte em relação à valores lançados sem motivação no Auto de Infração.

JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO.

A incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, na medida em que não integra o Auto de Infração, não é questão afeta ao julgamento do Lançamento de ofício, conquanto se saiba respaldada na Lei n° 9.430/1996 e no fato da penalidade pecuniária lançada ser débito decorrente de tributo ou contribuição e parte integrante do crédito tributário.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2009

NULIDADE

É incabível de ser pronunciada a nulidade de Auto de Infração lavrado por autoridade competente, contra o qual se manifestou o contribuinte, traçando ele toda uma linha de idéias no sentido de procurar provar o seu direito.

REEMBOLSO DE DESPESAS.

Reembolso de despesas devido a alegado compartilhamento de propaganda integra a base de cálculo da contribuição, mormente quando nenhuma correspondência fundada em bases econômicas fica comprovadamente estabelecida entre as efetivas despesas de propaganda, os supostos reembolsos e os serviços de propaganda que teriam beneficiado, por sistema de compartilhamento, os fornecedores da Contribuinte.

FALTA DE PROVAS - A impugnação deve estar acompanhada de provas, de forma a comprovar aquilo que se alega, em obediência ao artigo 16 do Decreto 70.235/72. AGRAVAMENTO.INOVAÇÃO.

Nos casos em que forem verificadas incorreções, omissões ou inexatidões, de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, deverá ser efetuado lançamento complementar por meio da lavratura de auto de infração complementar ou de emissão de notificação de lançamento complementar, se não decaído o direito do Fisco.

FALTA DE MOTIVAÇÃO.

Cumpre exonerar o contribuinte em relação à valores lançados sem motivação no Auto de Infração.

JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO.

A incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, na medida em que não integra o Auto de Infração, não é questão afeta ao julgamento do Lançamento de ofício, conquanto se saiba respaldada na Lei n° 9.430/1996 e no fato da penalidade pecuniária lançada ser débito decorrente de tributo ou contribuição e parte integrante do crédito tributário.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário, vencidos os Conselheiros Walker Araújo, José Renato Pereira de Deus, Diego Weis Jr e Raphael Madeira Abad, que davam-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Paulo Guilherme Déroulède - Presidente

(assinado digitalmente)

Jorge Lima Abud - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Fenelon Moscoso de Almeida, Walker Araujo, Vinicius Guimaraes, Jose Renato Pereira de Deus, Jorge Lima Abud, Diego Weis Junior, Raphael Madeira Abad e Paulo Guilherme Deroulede.

Relatório

Trata o presente processo de auto de infração, lavrado em 28/01/2014, formalizando a exigência de Contribuições referentes ao PIS e da COFINS não cumulativos, acrescidos de multa de ofício e juros de mora, no valor de R$ 14.465.379,26.

Através de consultas junto aos sistemas informatizados da (RFB), verificou-se que o contribuinte está obrigado à apuração do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) - com base no Lucro Real - para o Exercício de 2010 - Ano-calendário de 2009 - nos termos do Art. 14, I, da Lei n° 9.718/98, inciso com redação dada pela Lei n° 10.637/2002, com apuração anual (Art. 1° combinado com Art. 2° da Lei n° 9.430/96), é o que também se observada da Ficha 01 - Dados Iniciais - da declaração de rendimentos (DIPJ).

No transcurso da ação fiscal foi constatada a existência de receitas operacionais escrituradas, que não foram informadas no Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais (DACON), declaração acessória obrigatória para o contribuinte na apuração do (PIS) e (COFINS).

A empresa fiscalizada se sujeita à apuração do Imposto de Renda na Pessoa Jurídica (IRPJ) – Lucro Real -, portanto, em atenção aos comandos leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, para efeitos de (PIS) e da (COFINS) está sujeito ao regime não cumulativo para as citadas contribuições sociais (Art. 8º e Art. 10, respectivamente).

Conta – 3.1.1.2.02.02 – PROPAGANDA E MERCHANDISING.

As contrapartidas dos lançamentos contábeis impactaram contas de natureza patrimonial:

- Ativo (aumento de direitos: 1130401001 - PUBLICIDADE COOP/CUSTO COOP COM/HABILITACAO; e 1130402098 - OUTRAS CONTAS A RECEBER);

- Passivo (diminuição de obrigações): 2110101001 - FORNECEDOR POR N.F./DUPLICATA; e 2140601002 - OBRIGACOES POR SERVICOS PRESTADOS E MATERIAL CONSU).

A fiscalização não verificou vinculação das bonificações de fornecedores à operações efetuadas pelo contribuinte, desta forma houve influência na receita para fins das contrições (PIS) e (COFINS).

Neste diapasão ocorreu, na data de 31/12/2009, o lançamento contábil no valor de R$ 72.661.043,65 (setenta e dois milhões, seiscentos e sessenta e um mil, quarenta e três reais e sessenta e cinco centavos). Envolvidas no lançamento contábeis as seguintes contas contábeis:

- Crédito da conta 213105001001 - Lucros ou Prejuízos Acumulados

- Débito da conta 3112020207 - Verba de Propaganda Cooperada.

(Documentos - Diversos - CONTA 2310501001 LUCROS PREJUIZ CONTRAPARTIDA 31120207 VERBA DE PROPAGAM

(Documentos - Diversos - LANÇAMENTO DIÁRIO CONTA 2310501001 LUCROSACUM)

Segundo a fiscalização, as seguintes contas de resultado registram contrapartidas das mutações patrimoniais e podem ser subdivididas em contas de receita, de custos e de despesas

Conta	Descrição da Conta	Valor
3112020205	Ressarcimento de Custo com Propaganda Cooperada	18.809.814,58
3112020210	Verba de Propaganda Cooperada Complementar	76.628,26
3112020211	Realocação para VPC	48.290.190,48
3112020212	Verba de Propaganda Telefonia Celular	5.508.009,93
		72.684.643,25

-

Ao analisar as contas creditas, a fiscalização observou que houve diminuição das despesas (nível acima no plano contas - 3.1.1.2.02.02 - PROPAGANDA E MERCHANDISING).

As contrapartidas dos lançamentos contábeis impactaram contas de natureza patrimonial:

- Ativo (aumento de direitos: 113001001 - PUBLICIDADE COOP/CUSTO COOP COM/HABILITACAO; e 1130402098 - OUTRAS CONTAS A RECEBER);

- Passivo (diminuição de obrigações): 2110101001 - FORNECEDOR POR N.F./DUPLICATA; e 2140601002 - OBRIGACOES POR SERVICOS PRESTADOS E MATERIAL CONSU).

Portanto, restou comprovado para a fiscalização que o contribuinte não considerou os valores na composição da base de cálculo das contribuições (PIS) e (COFINS), tais valores foram omitidos.

A fiscalização apurou mensalmente os valores omitidos, dado que a legislação aplicável às contribuições impõe a apuração e o recolhimento mensalmente.

	BASE
Mês	AUTO DE INFRAÇÃO
janeiro	3.883.818,68
fevereiro	3.308.868,86
março	8.319.464,73
abril	4.217.945,25
maio	5.650.093,59
junho	5.009.220,35
julho	4.717.731,87
agosto	5.586.789,46
setembro	4.843.700,73
outubro	9.025.484,51
novembro	7.219.925,37
dezembro	10.901.599,85
Total Anual	**72.684.643,25**

Constatou-se assim a existência de omissão de receitas sujeitas à incidência de (PIS) e (COFINS) não-cumulativas padrão. Portanto, os valores omitidos são considerados base de cálculo para efeitos de (PIS) e (COFINS) sendo reclamados através do presente Auto de Infração.

A empresa VIA VAREJO S/A foi cientificada do presente auto de infração, pessoalmente, em 30/01/2014 (folhas 559).

Foi apresentada impugnação em 28/02/2014, de folhas 639 à 708.

Alegou-se, em síntese que:

- ✓ Nulidade do lançamento por falta de identificação da infração cometida e de indicação do correto fundamento legal da autuação;
- ✓ Impossibilidade de aplicação de presunção sem previsão legal;
- ✓ Não incidência de PIS e COFINS sobre os valores recebidos em decorrência do reembolso de despesas realizadas no interesse mútuo da Impugnante e do Fornecedor;
- ✓ Características essenciais da relação jurídica da Impugnante com seus Fornecedores: interesse comum na realização de ações de marketing e propaganda;

- ✓ Valores recebidos como reembolso por despesas com propaganda e contabilizadas em VPC;
- ✓ O conceito de receita;
- ✓ Erro na apuração do valor exigido, caso acolhida a tese da Fiscalização de caracterização de "receita": obrigação de dedução de créditos de insumos;
- ✓ Erro na apuração do valor exigido, caso acolhida a tese da Fiscalização de caracterização de "receita": aplicação da alíquota zero de PIS e COFINS;
- ✓ Da inconsistência do levantamento dos valores objeto do lançamento;
- ✓ Da impossibilidade de cobrança de juros moratórios sobre a multa de ofício.

- PEDIDO

Ante o acima exposto, pede e espera a ora Impugnante seja conhecida e provida a presente Impugnação, pelos seus próprios e jurídicos fundamentos, para o fim de ser a exigência fiscal cancelada na sua totalidade a título de PIS e COFINS, multa de ofício, juros e demais acréscimos, determinando-se o arquivamento do processo administrativo instaurado.

Em despacho de fls. 12516/12517, exarado no âmbito da 9ª Turma de Julgamento, determinou o então relator do processo encaminhá-lo à Delegacia da Receita Federal do Brasil em Santo André, no Estado deSão Paulo, para que:

a) Seja confirmado se, na ocasião da realização dos lançamentos de PIS e COFINS de que trata os autos, teriam sido aproveitados/considerados os lançamentos contábeis a que se refere o item 3 deste despacho;

b) Se, na ocasião da realização dos lançamentos de PIS e COFINS de que trata os autos, não houveram sido aproveitados/considerados, pela Autoridade Fiscal, os lançamentos contábeis a que se refere o item 3 deste despacho, esclarecer os motivos pelos quais tais valores não foram aproveitados/considerados;

c) Se, no decorrer da diligência, for comprovado, pela Autoridade Fiscal que os lançamentos contábeis a que se refere o item 3 deste despacho deveriam ter sido aproveitados/considerados para fins de lançamento de PIS e COFINS, elaborar demonstrativos que contenham os novos valores apurados para as contribuições sociais, relativamente a 31/01 a 31/12/2009.

Em 16 de março de 2017, através do **Acórdão 16-76.618**, a 9ª Turma da Delegacia Regional de Julgamento de São Paulo por unanimidade de votos, deu **PARCIAL PROVIMENTO** à impugnação.

Entendeu a Turma que:

- ✓ O direito de defesa foi preservado, pois, além das razões da Autoridade Tributária da União estarem estampadas nos autos, à Contribuinte foi aberta a oportunidade de opor-se aos Lançamentos, apresentando suas considerações, como de fato o fez na peça impugnatória, a ponto de crer ter provado o seu alegado direito, não merecendo prosperar o posicionamento da Recorrente em favor da nulidade;

- ✓ Conforme o Termo de Verificação Fiscal, foram identificadas contrapartidas de lançamentos contábeis, havidos no grupo de despesas de propaganda e merchandising, que impactaram contas de natureza patrimonial. Isto, por si só, já seria suficiente para embasar as autuações;

- ✓ traz o entendimento da Solução de Consulta nº 194, de 23 de junho de 2008, declarando que:

> Para fins de apuração das contribuições para o PIS e Cofins não-cumulativos, integra a base de cálculo toda e qualquer receita auferida pela pessoa jurídica, ainda que referente ao reembolso decorrente do rateio de custos e despesas pela contratante do serviço com seus fornecedores;
>
> Reembolso decorrente de rateio de custo de serviços de propaganda e publicidade, contratado por pessoa jurídica, que não exerça prestação deste tipo de serviço, não gera direito a crédito das contribuições para o PIS e Cofins não-cumulativos.

- ✓ A Contribuinte recebeu bonificações de seus fornecedores como suposto ressarcimento de despesas de propaganda;

- ✓ Deu azo ao argumento do impugnante de que os presentes autos não noticiam a lavratura de Lançamento complementar, o que nesta altura nem seria legítimo dado o transcurso do prazo decadencial, quer se tome a regra do art. 150, § 4º, quer se tome a regra do art. 173, I, todos do Código Tributário Nacional, posto que os períodos de apuração dizem respeito ao ano de 2009 e estamos no ano de 2017 e as próprias alegações inovadores surgiram apenas em 2016, por ocasião do Relatório de Diligência Fiscal.

Assim, exonerou o Contribuinte dos valores lançados sem motivação nos Autos de Infração, mediante o "*aproveitamento/consideração total dos valores escriturados a débitos*" (fl. 12541), conforme apuração do Relatório de Diligência Fiscal lavrado no âmbito da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Santo André, item 102 (fls. 12541/12542).

Foram exonerados os seguintes valores:

- R$ 28.220,91 de PIS, com reflexos na multa de ofício e juros de mora; e
- R$ 129.986,90 de COFINS, com reflexos na multa de ofício e juros de mora.

Cientificada do **Acórdão 16-76.618**, por via eletrônica, em 23/03/2017 (folhas 27.912), a empresa autuada ingressou com RECURSO VOLUNTÁRIO em 20/04/2017 (folhas 27.913). de folhas 27.915 a 27.983.

Foi alegado em síntese os mesmos argumentos apresentados na impugnação.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Jorge Lima Abud - Relator.

Da admissibilidade.

Por conter matéria desta E. Turma da 3ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e presentes os requisitos de admissibilidade, conheço do Recurso Voluntário tempestivamente interposto pelo contribuinte, considerando que a recorrente teve ciência da decisão de primeira instância em 23 de março de 2017, quando, então, iniciou-se a contagem do prazo de 30 (trinta) dias para apresentação do presente recurso voluntário - apresentando a recorrente recurso voluntário em 20 de abril de 2017.

Da controvérsia.

A matéria divergente diz respeito à alegação da fiscalização que o lançamento contábil no valor de R$ 72.661.043,65 (setenta e dois milhões, seiscentos e sessenta e um mil, quarenta e três reais e sessenta e cinco centavos) se traduz em receita, na forma do artigo 1º da Lei 10.637/2002 e artigo análogo da Lei n° 10.833/2003, combinados com o Artigo 24, § 2º, da Lei nº 9.249/95

Das Preliminares

– Nulidade do Acórdão

É alegado nos itens 09 a 12 do Recurso Voluntário:

> *A nulidade suscitada pela Recorrente decorreu da presunção indevidamente realizada pela Fiscalização, de que os lançamentos a crédito em determinadas contas contábeis se tratavam de "receitas", sem realizar qualquer verificação mais aprofundada de qual a natureza de tais lançamentos.*
>
> *Dentre os fundamentos mencionados para afastar a nulidade, decorrente da presunção, a r. decisão recorrida aponta o fato de*

> *a Fiscalização ter buscado informação com a Recorrente, "intimando a Fiscalizada acerca de 'bonificações e/ou verbas de propaganda'" (fl.27892).*
>
> *Tal fato, vale destacar, foi apontado pela ora Recorrente, de modo a evidenciar a nulidade da autuação, já que, apesar de iniciada quase um ano antes, apenas no final de dezembro houve intimação da Fiscalização acerca das bonificações, tendo sido atendida em 02/01/2014, não havendo qualquer intimação ou pedido de esclarecimento posterior, culminando na lavratura do Auto de Infração 26 dias depois.*
>
> *Tal fato demonstra de forma inequívoca que* ***não houve efetiva Fiscalização das operações e da natureza dos valores contabilizados, mas mera presunção, indevida e não lastreada na lei, de que todos os lançamentos a crédito, realizadas em determinadas contas contábeis, têm natureza de "receita"****. Trata-se de situação que, como dito na impugnação, primeiro lavra-se o auto de infração para depois verificar-se a natureza dos fatos ocorridos.*
>
> *(Grifo e negrito nossos)*

Essa afirmação não procede.

Logo no início do Termo de Verificação Fiscal, em particular no tópico "SEQÜÊNCIA DOS TRABALHOS DESENVOLVIDOS (PROCEDIMENTO FISCAL) *(sic)*", a fiscalização tem a atenção de relacionar os termos enviados à empresa VIA VAREJO S/A. Essas intimações datam de 05/02/2013 a 23/01/2014.

Na sequência, no tópico "DOCUMENTOS APRESENTADOS, RESPOSTAS E REQUERIMENTOS DO CONTRIBUINTE (PROCEDIMENTO FISCAL)", são relacionadas as respostas a esses termos.

No tópico "Descrição dos Fatos" são listadas as requisições de Cópias das Escriturações Contábeis.

Por derradeiro, às folhas 505 e 506 do processo digital, integrantes do Termo de Verificação Fiscal, são apontadas, sob a ótica da fiscalização, a existência de receitas operacionais escrituradas, que não foram informadas no Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais (DACON), declaração acessória obrigatória para o contribuinte na apuração do (PIS) e (COFINS).

Uma vez, frente a essa coleta de informações, constatado que contas de resultado registraram contrapartidas das mutações patrimoniais, a fiscalização quedou-se por tomá-las por Receitas à lume da Resolução CFC N°. 1.121/08.

Neste diapasão, transcreve-se um trecho do **Acórdão 16-76.618**, constante das folhas 27.892 do processo digital, para demonstrar sua sintonia com a demanda impugnada:

> *Entende a Autoridade Lançadora que as contas de resultado registram as contrapartidas das mutações patrimoniais e podem ser subdivididas em contas de receita, de custos e de despesas. A*

> *partir daí vai desenvolvendo seu raciocínio, inclusive com a citação da*
>
> *Resolução CFC N°. 1.121/08, a abordagem do conceito de receita e o apontamento de contas contábeis específicas.*
>
> *Nesse ritmo, expõe suas razões com clareza e não se utilizada de presunção e nem de generalizações para as autuações.*
>
> *Ademais, a Fiscalização também buscou informação sobre a composição da base de cálculo das contribuições intimando a Fiscalizada acerca de "bonificações e/ou verbas de propaganda".*

Absolutamente precisa a decisão de 1ª instância, demonstrando as conclusões da fiscalização, cujo levantamento de informações perdurou por cerca de um ano, como assinalado a pouco.

É de se salientar que **constatado o fato**, oriundo das respostas às intimações, as requisições de Cópias das Escriturações Contábeis, **processado o cruzamento dessas informações e formada a convicção sobre o conceito de Receita no âmbito da fiscalização, essa correlação é imediata**, face a própria expertise do corpo funcional, não sendo plausível ou factual reclamar um lapso de tempo mínimo para o exercício dessa ação.

Em destaque os itens 15 e 16 do Termo de Verificação Fiscal:

> *15. De posse destes elementos foi utilizado sistema para a realização de análises e cruzamentos de dados dos arquivos entregues pelo contribuinte e dados obtidos nas declarações apresentadas à Receita Federal do Brasil (RFB), bem como nos recolhimentos efetuados no período fiscalizado.*
>
> *16. No transcurso da ação fiscal foi constatada a existência de receitas operacionais escrituradas, que não foram informadas no Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais (DACON), declaração acessória obrigatória para o contribuinte na apuração do (PIS) e (COFINS), valores conforme excertos do demonstrativo abaixo.*

Qualquer outra consideração sobre a pertinência ou não do conceito de Receita sob a ótica da fiscalização, **se está baseada em presunção ou não**, é reservada para o mérito.

> - Nulidade decorrente da falta de indicação precisa do enquadramento legal da infração

Em destaque o item 42 do Recurso Voluntário:

> *42. Conforme já sustentado na impugnação, a indicação da quase totalidade dos dispositivos legais que disciplinam o tributo não permite a adequada compreensão da acusação, por deixá-la completamente indeterminada, o que cerceia o direito de defesa da Recorrente e, mutatis mutandis, equivaleria à Recorrente apresentar defesa pleiteando o cancelamento da exigência com "fundamento no ordenamento jurídico pátrio", ou requerendo a*

> *improcedência do lançamento sob o único argumento de que o mesmo teria "ofendido a Constituição Federal, as leis complementares e ordinárias em vigor", sem, no entanto, explicitar qual dos dispositivos sustentaria a sua tese.*

O fragmento está a se referir aos itens 37 a 41 do Termo de Verificação Fiscal.

Foram citados os artigos pertinentes à legislação aplicável para fundamentar a exigência feita, em destaque:

- Art. 1º da Lei Complementar nº 70/1991;
- Art. 24, § 2º, da Lei nº 9.249/95;
- Artigos 1º, 2º e 3º da Lei nº 10.833/03;

As demais citações são alterações introduzidas a esses mesmos artigos, artigos esses dispostos de acordo com cada período de autuação;.

E essas fundamentações guardam total correlação com o cerne da ação fiscal: à alegação de que o lançamento contábil no valor de R$ 72.661.043,65 (setenta e dois milhões, seiscentos e sessenta e um mil, quarenta e três reais e sessenta e cinco centavos) se traduz em receita.

Nesse sentido, outra vez, absolutamente preciso o **Acórdão 16-76.618**, às folhas 27.983 do processo digital:

> *Tampouco a suposta extensão do enquadramento legal é ilegal. Pelo contrário, a Fiscalização citou a legislação que rege a matéria, como é de seu mister. Observe- se que os Autos de Infração trazem esse enquadramento por períodos, gerando natural repetição quando determinado enquadramento de um mês também o é de outro (fls. 518/520; fls. 539/541), o que de modo algum é ilegal.*

Portanto, carece de razão a argumentação da Recorrente.

Do mérito.

- Definição jurídica de receita para fins de incidência pelas contribuições ao PIS e à COFINS

A regra-matriz de incidência é assim estipulada:

- Lei 10.637/02:

> Art. 1o A contribuição para o PIS/Pasep tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. (redação vigente à época do fato gerador).

- Lei 10.833/03:

> 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. (redação vigente à época do fato gerador).

E a definição de Receita Bruta.

- Decreto-Lei n° 1.598/77:

> 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.

O Conselho Federal de Contabilidade (CFC) no exercício de suas atribuições legais e regimentais (Decreto-Lei n° 9.245/46) aprovou a Resolução CFC N°. 1.121/08, que estabeleceu a NBC TG ESTRUTURA CONCEITUAL - Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis, desta leitura é possível verificar-se a definição de receita:

> *"(...)*
>
> 70. Receitas e despesas são definidas como segue:
>
> *Receitas são aumentos nos benefícios econômicos durante o período contábil sob a forma de entrada de recursos ou aumento de ativos ou diminuição de passivos, que resultem em aumento do patrimônio líquido e que não sejam provenientes de aporte dos proprietários da entidade; e (..)"*

- Objeto da presente ação fiscal:

Segundo a fiscalização, as seguintes contas de resultado registram contrapartidas das mutações patrimoniais e podem ser subdivididas em contas de receita, de custos e de despesas

Conta	Descrição da Conta	Valor
3112020205	Ressarcimento de Custo com Propaganda Cooperada	18.809.814,58
3112020210	Verba de Propaganda Cooperada Complementar	76.628,26
3112020211	Realocação para VPC	48.290.190,48
3112020212	Verba de Propaganda Telefonia Celular	5.508.009,93
		72.684.643,25

➢

Ao analisar as contas creditadas, a fiscalização observou que houve diminuição das despesas (nível acima no plano contas - 3.1.1.2.02.02 - PROPAGANDA E MERCHANDISING).

As contrapartidas dos lançamentos contábeis impactaram contas de natureza patrimonial:

- Ativo (aumento de direitos: 1130401001 - PUBLICIDADE COOP/CUSTO COOP COM/HABILITACAO; e 1130402098 - OUTRAS CONTAS A RECEBER);

- Passivo (diminuição de obrigações): 2110101001 - FORNECEDOR POR N.F./DUPLICATA; e 2140601002 - OBRIGACOES POR SERVICOS PRESTADOS E MATERIAL CONSU).

Portanto, o objeto a ser analisado é o REEMBOLSO DECORRENTE DE RATEIO DE DESPESAS.

O REEMBOLSO DECORRENTE DE RATEIO DE DESPESAS gera uma mutação patrimonial que implica em um aumento de ativos ou diminuição de passivos, que resultem em aumento do patrimônio líquido, comungando assim com o conceito de Receita, a luz da Resolução CFC N°. 1.121/08.

Especificamente quanto ao REEMBOLSO DECORRENTE DE RATEIO DE DESPESAS, a Receita Federal do Brasil vem se manifestando, reiteradamente, da seguinte forma:

> **Solução de Consulta n° 194 de 23 de Junho de 2008**
>
> **ASSUNTO: Contribuição para o PIS/Pasep**
>
> EMENTA: REEMBOLSO DECORRENTE DE RATEIO DE DESPESAS COM PROPAGANDA. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITO. Para fins de apuração da contribuição para o PIS não-cumulativo, integra a base de cálculo toda e qualquer receita auferida pela pessoa jurídica, ainda que referente ao reembolso decorrente do rateio, de custos e despesas pela contratante do serviço, com seus fornecedores. Reembolso decorrente de rateio de custo de serviços de propaganda e publicidade, contratado por pessoa jurídica, que não exerça prestação deste tipo de serviço, não gera direito a crédito das contribuições para o PIS não-cumulativo.

> **Solução de Consulta nº 290 - Cosit de 13 de junho de 2017**
>
> **Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep**
>
> EMENTA: RESSARCIMENTOS DE CUSTOS E DESPESAS. RECEITA. REGIME NÃO CUMULATIVO. INCIDÊNCIA.
>
> A Contribuição para o PIS/Pasep apurada no regime não cumulativo incide sobre a receita relativa ao ressarcimento de dispêndios decorrentes de investimentos efetuados em razão de compromissos assumidos na prestação de serviços, mesmo que devam ser ressarcidas por terceiros por determinação contratual, por falta de amparo legal à sua exclusão.

Para tanto, cita-se os itens 14 a 16 dessa Solução de Consulta:

> *A prática de atos jurídicos, que geram receitas e despesas (tais como operações de compra, de venda, de financiamento, de*

investimento, de prestação de serviços), decorre da própria essência da atividade econômica.

Nesse contexto, cumpre enfatizar que receita é diferente de lucro. Receitas são a integralidade dos valores recebidos pela pessoa jurídica e, por sua vez, lucro significa o resultado que se obtém quando se subtrai dessas receitas o valor das despesas da empresa. E, como se sabe, a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins não é o lucro, mas sim a totalidade de receitas auferidas pela pessoa jurídica.

A dedução de despesas é pressuposto da apuração contábil do lucro, base imponível do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), por meio do contraste efetuado entre os ingressos (receitas) e as saídas (despesas), em que se pretende aferir o acréscimo patrimonial, o que não interfere na efetiva apuração das receitas da pessoa jurídica. Nesse contexto, não há que se falar em excluir custos e despesas da base imponível da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, sob pena de alterar a natureza jurídica e contábil da base de cálculo de incidência das referidas contribuições.

Solução de Consulta n° 77 - SRRF06, de 2012:

Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

REGIME NÃO CUMULATIVO. REEMBOLSO DE DESPESAS. INCIDÊNCIA. Está sujeito à tributação pela Cofins o reembolso de despesas relativas a viagens, transporte, etc., necessárias à execução dos serviços prestados pelo contribuinte, e que, por determinação contratual, devam ser ressarcidas a ele pelos tomadores dos referidos serviços.

Solução de Consulta n° 364 - SRRF08, de 2010:

Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

BASE DE CÁLCULO. REEMBOLSO DE DESPESA A base de cálculo da Cofins, tanto no regime cumulativo, como no regime não-cumulativo, é o valor do faturamento (receita bruta) mensal auferida pela pessoa jurídica, observadas as exclusões permitidas em Lei. Desse modo, os valores recebidos de clientes, referentes a reembolso de despesas no agenciamento de marcas e patentes compõem a receita bruta para fins apuração da base de cálculo da Cofins da recebedora do reembolso, a agenciadora, uma vez que não há nenhum dispositivo legal permitindo sua exclusão da base de cálculo da contribuição em pauta.

Solução de Consulta n° 190 - SRRF08, de 2009:

Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO A base de cálculo da contribuição é o faturamento, que corresponde à receita bruta da pessoa jurídica. Entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas, sendo irrelevante o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas. Para fins de determinação da base de cálculo da citada contribuição, poderão ser excluídas da receita bruta apenas as parcelas expressamente previstas na legislação que rege a matéria. Assim sendo, os valores recebidos de fornecedores referentes a reembolso decorrente de rateio de despesa de publicidade compõe a receita bruta para fins apuração da base de cálculo da Cofins, uma vez que não há nenhum dispositivo legal permitindo sua exclusão da base de cálculo da referida contribuição.

As Ementas transcritas também abarcam a Contribuição para o PIS/PASEP.

Logo, o reembolso de despesas integra o conceito de Receita.

É alegado nos itens 116 a 118 do Recurso Voluntário:

Se, por hipótese, for aceita a premissa firmada pela D. Fiscalização, de que os reembolsos têm a natureza de receitas, o fato, é que, mesmo nesse cenário (aceito apenas para fins de argumentação), a exigência fiscal também não se sustenta.

Isto porque, se não se trata de reembolso de despesas tratar-se-ia de descontos, que deveria ser lançada a título de receita financeira, conforme pronunciamentos CPC n° 16 (item 11) e n° 30 (item 9), aprovados pela Comissão de Valores Mobiliários - CVM[17].

Em outras palavras, registrando-se uma redução no passivo, especificamente no saldo da dívida com fornecedores, ter-se-ia, pela natureza de desconto, uma receita financeira.

Essa conclusão não se sustenta em face dos diversos pronunciamentos da Receita Federal do Brasil transcritos acima que prevê a inclusão dos custos e despesas na base imponível da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, sob pena de alterar a natureza jurídica e contábil da base de cálculo de incidência das referidas contribuições.

Ainda sob esse argumento, a Recorrente transcreve o artigo 373 do RIR/99 e assim alega no item 120 do Recurso Voluntário:

120. Enquadrando-se como receita financeira, os descontos obtidos pela Recorrente no momento da liquidação de obrigações com seus fornecedores, nos termos do estabelecido no Decreto n2 5.442, de 09/05/2005[18]*, vigente à época dos fatos geradores sob discussão no presente processo, estariam sujeitos à alíquota zero das contribuições.*

Não assiste razão à Recorrente, pois está modificando a natureza do recurso em análise. A importância em estudo é o **reembolso decorrente de rateio de despesa de publicidade, não se confundindo com descontos.**

- Da Impossibilidade de Cobrança de Juros Moratórios sobre a Multa de Ofício

Quanto à incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, analisa-se, inicialmente, a possibilidade de incidência de juros de mora sobre multas.

O artigo 161 do CTN dispõe:

> *Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.*
>
> *§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.*
>
> *§ 2º O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito.*

O crédito tributário decorre da obrigação principal e possui a mesma natureza desta, conforme disposto no art. 139 do Código. Esta, por sua vez, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente (artigos 113, §1º e 139 do CTN).

Depreende-se, assim, que o crédito tributário mencionado no artigo 161 do CTN abrange os tributos e as penalidades pecuniárias, sujeitando-se à incidência dos juros de mora.

A respeito, cita-se o Recurso Especial 1.129.990 - PR (2009/0054316-2), julgado em 01/09/2009, de relatoria do Ministro Castro Meira:

> *EMENTA*
>
> *TRIBUTÁRIO. MULTA PECUNIÁRIA. JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA. LEGITIMIDADE.*
>
> *1. É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário.*
>
> *2. Recurso especial provido.*

Infere-se, de fato, que a multa de ofício é constituída na lavratura do auto de infração e vence no prazo de trinta dias para a apresentação da impugnação ao lançamento. Após este prazo, considera-se devida e, portanto, sujeita a juros de mora, não fazendo sentido algum permanecer seu montante imutável ao longo do tempo até que se ultime sua extinção.

Assim, o artigo 161, §1º do CTN, determina que se a lei não dispuser de modo diverso, os juros serão calculados à taxa de um por cento ao mês. Destarte, ultrapassada

a questão da pertinência da incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício, resta verificar se a taxa Selic, aqui em discussão, deve ser utilizada como os juros de mora a que se refere o artigo 161.

Sobre a legitimidade da Selic como juros moratórios, descabem maiores considerações, conforme decidido no REsp 879.844/MG, julgado em 11/11/2009 (recursos repetitivos), e no RE 582.461/SP, submetido à repercussão geral, julgado em 18/05/2011, e de acordo com o enunciado da Súmula CARF nº 4:

> *"A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais."*

Cabe frisar que no julgamento dos recursos especial e extraordinário, acima referidos, a discussão girou em torno da isonomia entre a aplicação da Selic na repetição de indébito como na atualização dos débitos:

> *"Forçoso esclarecer que os debates nesta Corte gravitaram em torno da aplicação da taxa SELIC em sede de repetição de indébito. Nada obstante, impõe-se,* mutatis mutandis, *a incidência da referida taxa nos cálculos dos débitos que os contribuintes tenham para com as Fazendas Municipal, Estadual e Federal.*
>
> *Aliás, raciocínio diverso importaria tratamento anti-isonômico, porquanto a Fazenda restaria obrigada a reembolsar os contribuintes por esta taxa SELIC, ao passo que, no desembolso, os cidadãos exonerar-se-iam desse critério, gerando desequilíbrio nas receitas fazendárias."(REsp 879.844/MG)*

Assim, sob este aspecto abordado nos julgamentos dos recursos especial e extraordinário, é legítima a incidência da taxa Selic sobre a multa de ofício após seu vencimento, pois que eventual indébito referente à multa paga a maior que a devida, necessariamente seria corrigido pela referida taxa.

Por outro lado, diversos diplomas legais trataram da Selic como juros de mora incidentes sobre os débitos para com a Fazenda Nacional. Assim, citam-se:

> *Lei n° 8.981, de 20 de janeiro de 1995:*
>
> *Art. 84 – Os tributos e contribuições sociais arrecadados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores vierem a ocorrer a partir de 1° de janeiro de 1995, não pagos nos prazos previstos na legislação tributária serão acrescidos de:*
>
> *I – juros de mora, equivalentes à taxa média mensal de captação do Tesouro Nacional relativa à Dívida Mobiliária Federal Interna;*
>
> .....
>
> ***§ 8º O disposto neste artigo aplica-se aos demais créditos da Fazenda Nacional, cuja inscrição e cobrança como Dívida***

Ativa da União seja de competência da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.(Incluído pela Lei nº 10.522, de 2002) *(grifei)*

Art. 91. O parcelamento dos débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional, autorizado pelo art. 11 do Decreto-Lei nº 352, de 17 de junho de 1968, com a redação dada pelo Decreto-Lei nº 623, de 11 de junho de 1969, pelo inciso II, do art. 10 do Decreto-Lei nº 2.049, de 01 de agosto de 1983, e pelo inciso II, do art. 11 do Decreto-Lei nº 2.052, de 03 de agosto de 1983, com as modificações que lhes foram introduzidas, poderá ser autorizado em até trinta prestações mensais.
Parágrafo único. O débito que for objeto de parcelamento, nos termos deste artigo, será consolidado na data da concessão e terá o seguinte tratamento:
a) se autorizado em até quinze prestações:
a.1) o montante apurado na consolidação será dividido pelo número de prestações concedidas;
a.2) o valor de cada parcela mensal, por ocasião do pagamento, será acrescido de juros equivalentes à taxa média mensal de captação do Tesouro Nacional relativa à Dívida Mobiliária Federal Interna, calculados a partir da data do deferimento até o mês anterior ao do pagamento, e de um por cento relativamente ao mês em que o pagamento estiver sendo efetuado; (Redação dada pela Lei nº 9.065, de 1995)
b) se autorizado em mais de quinze prestações mensais:
b.1) o montante apurado na consolidação será acrescido de encargo adicional, correspondente ao número de meses que exceder a quinze, calculado à razão de dois por cento ao mês, e dividido pelo número de prestações concedidas;
b.2) sobre o valor de cada prestação incidirão, ainda, os juros de que trata a alínea a.2 deste artigo.(Revogado pela Lei nº 10.522, de 19.7.2002)

Lei nº 9.065, de 1995:

Art. 13. A partir de 1º de abril de 1995, os juros de que tratam a alínea c do parágrafo único do art. 14 da Lei nº 8.847, de 28 de janeiro de 1994, com a redação dada pelo art. 6º da Lei nº 8.850, de 28 de janeiro de 1994, e pelo art. 90 da Lei nº 8.981, de 1995, o art. 84, inciso I, e o art. 91, parágrafo único, alínea a.2, da Lei nº 8.981, de 1995, serão equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente. Produção de efeito (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)

Lei n° 9.430, de 27 de dezembro de 1996:

Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.

Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subseqüente ao vencimento do prazo até

o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

...

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1° de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

§ 1° A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subseqüente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2° O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§ 3° Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o §3° do art. 5°, a partir do primeiro dia do mês subseqüente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

.....

Lei n° 10.522, de 19 de julho de 2002:

Art. 17. Fica acrescentado o seguinte parágrafo ao art. 84 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995:

"Art. 84. .....

§ 8º O disposto neste artigo aplica-se aos demais créditos da Fazenda Nacional, cuja inscrição e cobrança como Dívida Ativa da União seja de competência da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional." (NR) *(grifei)*

...

Art. 29. Os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional e os decorrentes de contribuições arrecadadas pela União, constituídos ou não, cujos fatos geradores tenham ocorrido até 31 de dezembro de 1994, que não hajam sido objeto de parcelamento requerido até 31 de agosto de 1995, expressos em quantidade de UFIR, serão reconvertidos para real, com base no valor daquela fixado para 1° de janeiro de 1997*. (grifei)*

§ 1° A partir de 1° de janeiro de 1997, os créditos apurados serão lançados em reais.

§ 2° Para fins de inscrição dos débitos referidos neste artigo em Dívida Ativa da União, deverá ser informado à Procuradoria Geral da Fazenda Nacional o valor originário dos mesmos, na

> *moeda vigente à época da ocorrência do fato gerador da obrigação.*
>
> *§ 3° Observado o disposto neste artigo, bem assim a atualização efetuada para o ano de 2000, nos termos do art. 75 da Lei n° 9.430, de 27 de dezembro de 1996, fica extinta a Unidade de Referência Fiscal – UFIR, instituída pelo art. 1° da Lei n° 8.383, de 30 de dezembro de 1991.*
>
> ***Art. 30. Em relação aos débitos referidos no art. 29, bem como aos inscritos em Dívida Ativa da União, passam a incidir, a partir de 1° de janeiro de 1997, juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia – SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, até o último dia do mês anterior ao do pagamento, e de 1% (um por cento) no mês de pagamento. (g.n)*** *(grifei)*

Destaca-se que o artigo 30 da Lei nº 10.522/2002, expressamente prevê a incidência dos juros de mora à taxa Selic, a partir de1º/01/1997, relativamente aos débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional referidos no artigo 29, cujos fatos geradores tivessem ocorridos até 31/12/1994. Já a mesma lei acrescentou ao artigo 84 da Lei nº 8.981/95, o §8º, a disposição de que aos demais créditos da Fazenda Nacional, aplicam-se as disposições do artigo 84, o que determina a aplicação dos juros de mora aos tributos e contribuições cujos fatos geradores ocorressem a partir de 1º/01/1995.

> *§ 8º O disposto neste artigo aplica-se aos demais créditos da Fazenda Nacional, cuja inscrição e cobrança como Dívida Ativa da União seja de competência da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional." (NR)*

A Lei nº 10.522/2002, é conversão da MP nº 2.176-79/2001, fruto da reedição de sucessivas medidas provisórias, desde a original de nº 1.110, de 30 de agosto de 1995. A inclusão do §8º no artigo 84 da Lei nº 8.981/95, pela MP nº 1.110/95, bem como a inclusão dos artigos 29 e 30 pela MP nº 1.542/96 (nove dias antes da publicação da Lei nº 9.430/96) estabeleceram, expressamente, a incidência da taxa Selic sobre quaisquer débitos da Fazenda Nacional (até 1994 pelo artigo 30 e após 1º/01/1995, pelo §8º do artigo 84).

Constata-se que, por sua vez, a Lei nº 9.430/96, ao prever a aplicação da Selic em seus artigos 43 e 61 convalidou o que já estava sendo previsto pela MP nº 1.542/96 (atual Lei nº 10.522/2002).

Conclui-se, portanto, que é legítima a incidência da taxa de juros Selic sobre a multa de ofício vinculada ao tributo.

Diante de tudo que foi exposto, voto no sentido de negar provimento ao Recurso do Contribuinte, mantendo a decisão de 1a instância, **Acórdão n° 16-76.618**, no sentido de exonerar a empresa VIA VAREJO S/A dos seguintes valores: R$ 28.220,91 de PIS, com reflexos na multa de ofício e juros de mora, e R$ 129.986,90 de COFINS, com reflexos na multa de ofício e juros de mora.

É como voto.

Jorge Lima Abud