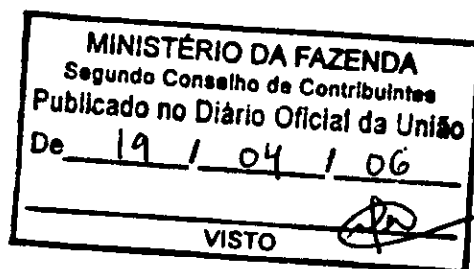




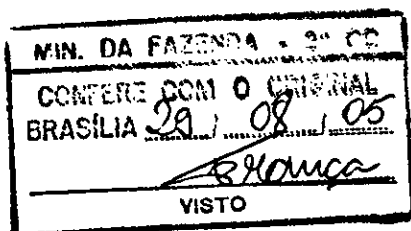
Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10830.006633/2001-00
Recurso nº : 127.161
Acórdão nº : 204-00.311



2º CC-MF
Fl. _____

Recorrente : B & M DO BRASIL INDUSTRIAL LTDA.
Recorrida : DRJ em Campinas - SP



NORMAR PROCESSUAIS. EXAME DE MATÉRIA CONSTITUCIONAL. ART. 3º DA LEI Nº 9.718/98. IMPOSSIBILIDADE. A apreciação de matéria constitucional é vedada ao órgão administrativo de julgamento, a teor do disposto na Portaria MF nº 103/2002 e art. 22A do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes.

PIS. BASE DE CÁLCULO. Constituem receita de prestação de serviços, tributáveis pela Contribuição para o PIS, os valores recebidos de outras empresas do mesmo grupo em contraprestação pela realização, na recebedora, de atividades comuns a todas as empresas do grupo.

Recurso a que nega provimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: **B & M DO BRASIL INDUSTRIAL LTDA.**

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Segundo Conselhos de Contribuintes, **pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso.** Vencidos os Conselheiros Flávio de Sá Munhoz (Relator), Rodrigo Bernardes de Carvalho, Sandra Barbon Lewis e Adriene Maria de Miranda. Designado o Conselheiro Júlio César Alves Ramos para redigir o voto vencedor.

Sala das Sessões, em 06 de julho de 2005.

Henrique Pinheiro Torres
Presidente

Júlio César Alves Ramos
Relator-Designado

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Jorge Freire e Nayra Bastos Manatta.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10830.006633/2001-00
Recurso nº : 127.161
Acórdão nº : 204-00.311

MIN. DA FAZENDA - 2º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASILIA 22/08/05
Visto

2º CC-MF
Fl.

Recorrente : B&M DO BRASIL INDUSTRIAL LTDA.

RELATÓRIO

A recorrente B&M do Brasil Industrial Ltda. foi autuada em 19/10/2001, em razão da falta de recolhimento de Contribuição ao Programa de Integração Social - PIS, relativamente aos meses compreendidos entre 28/02/1999 a 31/07/2001.

Foram capituladas infrações aos artigos 2º e 3º da Lei nº 9.718/98.

A autuada não informou nas DCTFs e não recolheu as parcelas da Contribuição ao PIS relativas às receitas excedentes ao faturamento, exigidas em decorrência do advento da Lei nº 9.718/98, não contestada em juízo pela autuada.

Foram incluídos no lançamento perpetrado valores contabilizados pela autuada, como recuperação de custos/despesas, representativos de recebimentos de empresa pertencente ao mesmo grupo econômico (B & M da Amazônia Ltda.), para reembolso de pagamento de passagens aéreas, treinamentos comerciais e técnicos, rateio de salários etc.

A autuada impugnou a exigência e sustentou a ilegalidade e a inconstitucionalidade das disposições da Lei nº 9.718/98, que majoraram a base de cálculo do PIS e a impropriedade do enquadramento fiscal dos valores recebidos da B & M da Amazônia como receitas.

A DRJ em Campinas - SP manteve o lançamento, anotando que não cabe ao órgão administrativo de julgamento o exame de matéria constitucional e que as recuperações de custo têm natureza de prestação de serviços, integrantes da base de cálculo do PIS.

Contra a referida decisão, a contribuinte interpôs tempestivo recurso voluntário, que foi acompanhado de arrolamento de bens, na forma do que dispõe a IN SRF 264/02, ocasião na qual reforçou sua tese no sentido da improcedência do lançamento.

É o relatório.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10830.006633/2001-00
Recurso nº : 127.161
Acórdão nº : 204-00.311

MIN. DA FAZENDA - 2º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 29/08/05
VISTO

2º CC-MF
Fl.

VOTO VENCIDO DO CONSELHEIRO-RELATOR
FLÁVIO DE SÁ MUNHOZ

Presentes os pressupostos de admissibilidade, conheço do recurso.

A discussão acerca da constitucionalidade do art. 3º da Lei nº 9.718/98 transborda a competência deste órgão colegiado, a teor do disposto na Portaria MF 103/02 e no art. 22º do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, razão que impede o seu conhecimento nesta instância administrativa de julgamento.

Quanto à inclusão no lançamento das parcelas representativas de recuperações de custos/despesas de empresa pertencente ao mesmo grupo econômico (B & M da Amazônia Ltda.), com razão a recorrente.

As recuperações de custos/despesas foram consideradas pela DRJ em Campinas – SP como prestação de serviços.

De rigor observar que de prestação de serviços não se trata.

Sobre o tema, tive a oportunidade de publicar artigo intitulado “Reembolso de Despesas e o ISS”¹, adiante parcialmente reproduzido:

Algumas empresas vêm incluindo na base de cálculo do ISS relativo à prestação de serviços constantes na lista anexa ao Decreto Lei nº 406/68, na redação dada pelo Decreto-Lei nº 834/69, o valor referente aos reembolsos de despesas provenientes de xerox, correio, transmissão de telex, telefonemas etc.

...

Ora, evidentemente que o reembolso de despesas não representa acréscimo patrimonial algum, não devendo por conseguinte compor a base de cálculo do ISS. As despesas reembolsadas não caracterizam prestação de serviços, e, por isso, devem ser excluídas do conceito de receita bruta de prestação de serviços.

...

Concluimos, pois, pelo descabimento da tentativa da fiscalização em tributar os reembolsos de despesas, seja pela inexistência de prestação de serviços, seja pela não inclusão dos valores reembolsados na Receita Bruta da Prestação de Serviços...

Em estudo aprofundado sobre o tema, publicado na obra lançada em justa homenagem ao Prof. Alcides Jorge Costa, assim se pronunciou Natanael Martins, Conselheiro da 7ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes:²

Nessa vereda, cumpre indagar se valores de custos e despesas recuperados são aptos a incrementar o patrimônio líquido.

¹ Flávio de Sá Munhoz, Jornal “O Estado de São Paulo”, edição de 21/01/1987, Caderno de Empresas, p. 4

² Direito Tributário- Vol. II, “O Contrato de Rateio e suas Implicações Tributárias”, coord. Luís Eduardo Schoueri: Quartier Latin, 2003, p. 745/747



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10830.006633/2001-00
Recurso nº : 127.161
Acórdão nº : 204-00.311

ANEX. DA FAZENDA - 2º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 29/08/06
VISTO

2º CC-MF
Fl.

Para que se possa responder tal indagação é imperioso retomar algumas premissas que norteiam a própria caracterização do rateio de custos e despesas.

Como dito anteriormente, é pressuposto para a própria caracterização do contrato de rateio que os valores pagos de uma parte a outra simplesmente recomponham o patrimônio da empresa centralizadora de custos/ despesas, desfalcado por ter assumido despesas que aproveitariam a terceiros.

Ou seja, é intrínseco ao próprio contrato de rateio que os valores pagos não incrementem o patrimônio da centralizadora, mas apenas o recomponham, vale dizer, o tragam de volta a seu patamar original, nem mais, nem menos.

Dessa feita, deve-se concluir que os valores recebidos por conta do rateio não incrementam o patrimônio líquido, mas, apenas e tão-somente, ressarcem custos ou despesas, cujo valor é previamente aferível e individualizável.

Corroborando aquilo que se vem de dizer, pode-se criar Ricardo Mariz de Oliveira³, que, sintetizando suas conclusões acerca da conceituação de receita, assim se manifestou:

*" - receita é algo novo, que se incorpora a um determinado patrimônio;
(...)*

- também não é receita o direito novo que seja simples direito à devolução de direito anteriormente existente no ativo componente do patrimônio, ou de outro que juridicamente lhe seja equivalente, e que apenas recomponha o ativo e o patrimônio ao estado anterior;"

Aliás, em outra oportunidade⁴, já havíamos concluído que:

Na recuperação de créditos tributários ou, mais abrangentemente, de custos ou despesas, não há auferimento de receita. Nada de novo, a esse título recebido, se acresce a patrimônio em termos de renda, de receita efetivamente auferida; recompõe-se o patrimônio indevidamente desfalcado pela entrada de valores que, aliás, quando saíram do patrimônio empresarial, não foram excluídos da base de cálculo do PIS e/da COFINS. Não se tratando, pois, como de fato não se trata, de receita auferida.

O Conselho de Contribuintes, em especial pela 8ª Câmara do Primeiro Conselho⁵, chamado a se pronunciar acerca do enquadramento do rateio de despesas como receita, assim se manifestou:

Portanto, o embate restringe-se a como enquadrar o ingresso de numerário pelo fornecimento de refeições a outras empresas do mesmo grupo econômico: como receita não operacional ou como ressarcimento no rateio de despesas (também denominado como redução de custos do PAT).

³ Artigo publicado por ocasião do 9º Simpósio IOB de Direito Tributário.

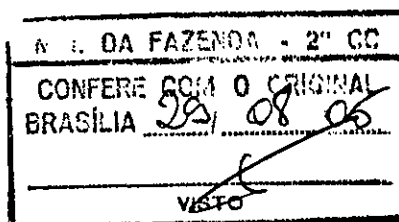
⁴ Artigo publicado por ocasião do 10º Simpósio IOB de Direito Tributário.

⁵ Ac. nº 108-06.604.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10830.006633/2001-00
Recurso nº : 127.161
Acórdão nº : 204-00.311



2ª CC-MF
Fl.

(...)

Essa diferença também apresenta traços de relevância, se levada em conta a tendência em tributar-se cada vez mais pela receita (atualmente: PIS, COFINS, IR/lucro presumido ou arbitrado e CSL/lucro presumido ou arbitrado).

(...)

Contudo, apesar da discussão aqui versar também sobre a mesma situação – rateio de despesas – o enfoque do lançamento é em relação à parte que custeou inicialmente a despesa. Não se discute mais se é dedutível a parcela da despesa que a empresa ligada assumiu, mas sim se a empresa ressarcida obteve receita...

(...)

De qualquer maneira, tratando-se de um mesmo fato – rateio de despesa entre empresas do mesmo grupo econômico – deve ser mantida a mesma linha de raciocínio. Isto é, se uma determinada empresa concentra a despesa relativa a todo o grupo, por questão comercial ou meramente prática, e se admite-se que as demais empresas reconheçam como dedutível a sua parcela nessa despesa, é evidente que para aquela empresa em nome da qual a despesa foi inicialmente lançada não há que se falar em receita, mas tão-somente em ressarcimento.

E, mais adiante, assim conclui acertadamente Natanael Martins:

Considerando-se tudo o que se vem de dizer, bem como se considerando que a contribuição ao PIS e a COFINS incidem sobre a receita, é lícito, desde logo, concluir que rateio de custos e despesas não devem ser atingidos pelo PIS nem pela COFINS.

Algumas considerações adicionais, todavia, se fazem necessárias. Ocorre que o conceito tradicional de receita bruta, estampado, de longa data, no Regulamento do Imposto de Renda – art. 279 – e durante certo tempo repetido pela legislação de regência do PIS e da COFINS, excluía de sua conceituação as operações em conta alheia, considerando-se como receita, apenas eventuais resultados positivos auferidos em tais operações.

Levando-se em conta que as despesas assumidas pela centralizadora, ao menos em parte, aproveitarão a terceiros, que posteriormente lhe ressarcirão os valores despendidos, e que, como pressuposto do rateio de despesas têm-se a ausência de resultado positivo, conclui-se que referidas operações não estão sujeitas nem ao PIS nem à COFINS.

Nem mesmo o alargamento da base de cálculo, cuja constitucionalidade ora não se discute, pretendido pela Lei nº 9.718/98, teria o condão de infirmar a verdade das alegações que se vem de fazer.

Ocorre que a exclusão, das operações em conta alheia do conceito de receita bruta não ocorre por características peculiares à própria receita operacional bruta, mas sim por fatores intrínsecos ao próprio conceito de receita, que supõe o acréscimo do patrimônio líquido, ao passo que, nas operações em conta alheia, como regra, referido aumento não se opera.

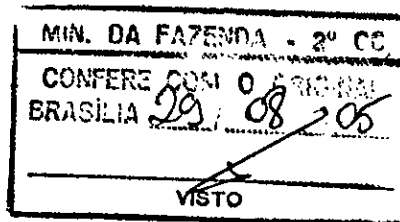
Tanto isso é verdade que o próprio Fisco tem reconhecido, inclusive na recente Medida Provisória nº 66/02, convertida na Lei nº 10.637/02, a ocorrência de operações em conta alheia, como é o caso das importações por conta e ordem, nas quais, aliás, o importador

[Assinatura] 5



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10830.006633/2001-00
Recurso nº : 127.161
Acórdão nº : 204-00.311



2ª CC-MF
FL.

assume como base de cálculo do PIS e da COFINS apenas o preço de seu serviço, mas não o valor ao ressarcimento das despesas.

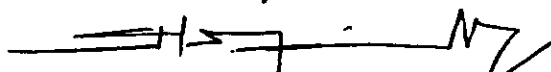
Assim, a despeito de algumas Regiões Fiscais terem respondido consultas, em especial a de nº 86/02⁶, considerando os valores rateados como receita, entendemos que, ao final, os Tribunais Administrativo e Judicial, reconhecerão o real cenário jurídico envolvido, dando-lhe o adequado tratamento tributário em face da contribuição ao PIS e da COFINS, como já o fez, como se verá a seguir, relativamente ao IRPJ e à CSLL.

O lançamento, neste particular aspecto, deve ser cancelado.

Com estas considerações, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário interposto, para excluir da autuação os valores contabilizados como recuperação de custos/despesas anotados sob a rubrica "Manaus" no demonstrativo de fl. 7.

É como voto.

Sala das Sessões, em 06 de julho de 2005.


FLÁVIO DE SÁ MUNHOZ

⁶ 3ª Região Fiscal.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10830.006633/2001-00
Recurso nº : 127.161
Acórdão nº : 204-00.311

MIN. DA FAZENDA - 2º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASILIA 29/08/06
VISTO

2º CC-MF
Fl.

VOTO DO RELATOR-DESIGNADO
JÚLIO CÉSAR ALVES RAMOS

A matéria controvertida diz respeito ao tratamento contábil a ser aplicado aos valores recebidos por uma empresa integrante de um determinado grupo econômico, em decorrência de atividades que são nela centralizada, mas atendem a todas as empresas integrantes do mesmo grupo. Assim, por exemplo, determinada empresa realiza as atividades contábeis de todo o grupo, sendo recompensada pelas demais proporcionalmente aos gastos incorridos pela primeira.

A empresa contabiliza tais recebimentos como recuperação de despesas ou custos, não integrante, em seu entender, do conceito de receitas, e, por isso mesmo, os considera não tributáveis pelo PIS e pela COFINS mesmo após a edição da Lei nº 9.718/98.

Com respeito à tributação ou não pelas referidas contribuições, duas questões se colocam. Primeiro: são de fato recuperação de custos?; e, segundo, se são, integram a base de cálculo das contribuições?

Respondamos inicialmente à primeira, já que, em decorrência dela, a segunda pode perder sentido.

Compulsando a literatura contábil, em busca de uma adequada definição de receitas, encontramos uma⁷, proferida por grande autoridade no assunto, que se sintoniza com o proceder da empresa. É ela:

Receita é a expressão monetária, validada pelo mercado, do agregado de bens e serviços da entidade, em sentido amplo, em determinado período de tempo e que provoca um acréscimo concomitante no ativo e no patrimônio líquido, considerado separadamente da diminuição do ativo (ou do acréscimo do passivo) e do patrimônio líquido provocados pelo esforço em produzir tal receita.

Como se vê, uma interpretação restritiva dessa definição permitiria excluir os valores recebidos que não configurem nenhuma prestação de serviço ou fornecimento de bem, ainda que em sentido amplo. A tanto se afiguram, por exemplo, as devoluções de pagamentos a maior, que tenham sido anteriormente registrados como despesas.

Não obstante isso, compartilho da opinião dos consagrados doutrinadores Higuchi e Higuchi⁸ quando dizem:

Muitas empresas estão contabilizando incorretamente, como recuperação de despesas ou custos, as receitas de prestação de serviços para outras empresas do mesmo grupo. Assim, o departamento jurídico ou o centro de processamento de dados estão em uma empresa e prestam serviços para outras empresas do grupo. As despesas e os custos desses departamentos são rateados para as demais empresas do grupo mediante emissão de notas de débitos.

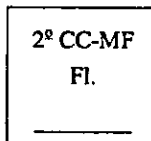
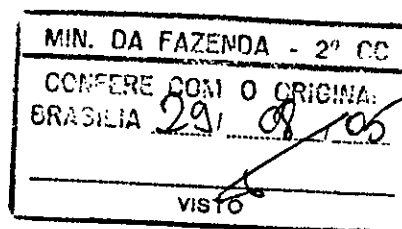
⁷ IUDÍCIBUS, Sérgio de. *Teoria da Contabilidade*. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 1986. p.127

⁸ HIGUCHI, H E HIGUCHI, C. H. *Imposto de Renda das Empresas. Interpretação e Prática*. 27ª ed. São Paulo: Atlas, 2002. p. 748.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10830.006633/2001-00
Recurso nº : 127.161
Acórdão nº : 204-00.311



A nota de débito não é um documento idôneo para aquela finalidade. A nota de débito somente deve ser utilizada para transferir pagamento feito por uma empresa em nome da outra. Assim, se a empresa A paga salários de funcionários registrados na empresa B, a empresa A poderá emitir nota de débito para transferir o valor pago. O mesmo acontece quando uma empresa paga duplicata sacada contra outra empresa.

No caso de rateio de despesas ou custos, por exemplo, do departamento jurídico, entre várias empresas do mesmo grupo, o documento idôneo é a nota fiscal ou fatura de serviço. O valor da operação deve ser escriturado como receita operacional, com incidência das contribuições para o PIS/PASEP e COFINS, assim como do ISS, e não como recuperação de despesas e custos.

De fato, a empresa que realiza a atividade centralizada está, indubitavelmente, prestando um serviço à outra empresa do grupo. E tanto é assim que, se não fosse por ela prestado, teria de ser contratado a terceiros ou realizado pela própria empresa. E o serviço consiste exatamente naquela atividade que a primeira executa: contabilidade, refeitório etc.

Torna-se, assim, despicendo examinar se as recuperações de custos, que não se configurem novo ingresso de receitas, estão abrangidas pelo disposto no inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 9.718/98. Não se trata, no presente caso, de recuperação de custos ou despesas.

E tanto mais quando aquela definição restritiva nem é compartilhada pelas Resoluções do próprio Conselho Federal de Contabilidade (CFC) que, ao definirem receita, o fizeram de uma forma muito mais ampla, não a vinculando a qualquer contraprestação por parte da entidade que vê aumentar o seu ativo ou reduzir-se o seu ativo. Assim, a resolução nº 750, de 29 de dezembro de 1993, que trata dos princípios de contabilidade, define:

SEÇÃO VI

O PRINCÍPIO DA COMPETÊNCIA

Art. 9º - As receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente de recebimento ou pagamento.

§ 1º - O Princípio da COMPETÊNCIA determina quando as alterações no ativo ou no passivo resultam em aumento ou diminuição no patrimônio líquido, estabelecendo diretrizes para classificação das mutações patrimoniais, resultantes da observância do Princípio da OPORTUNIDADE.

§ 2º - O reconhecimento simultâneo das receitas e despesas, quando correlatas, é consequência natural do respeito ao período em que ocorrer sua geração.

§ 3º - As receitas consideram-se realizadas:

I - nas transações com terceiros, quando estes efetuarem o pagamento ou assumirem compromisso firme de efetivá-lo, quer pela investidura na propriedade de bens anteriormente pertencentes à ENTIDADE, quer pela fruição de serviços por esta prestados;



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10830.006633/2001-00
Recurso nº : 127.161
Acórdão nº : 204-00.311

MIN. DA FAZENDA - 2 CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 29 08 05
VISTO

2ª CC-MF
Fl.

II – quando da extinção, parcial ou total, de um passivo, qualquer que seja o motivo, sem o desaparecimento concomitante de um ativo de valor igual ou maior;

III – pela geração natural de novos ativos independentemente da intervenção de terceiros;

IV – no recebimento efetivo de doações e subvenções.

Na mesma linha, dispõe a Resolução CFC de nº 774, editada exatamente para elucidar dúvidas quanto à correta aplicação da anterior. Assim:

2.6.1 - As variações patrimoniais e o Princípio da Competência

A compreensão do cerne do Princípio da COMPETÊNCIA está diretamente ligada ao entendimento das variações patrimoniais e sua natureza. Nestas encontramos duas grandes classes: a daquelas que somente modificam a qualidade ou a natureza dos componentes patrimoniais, sem repercutirem no montante do Patrimônio Líquido, e a das que o modificam. As primeiras são denominadas de “qualitativas”, ou “permutativas”, enquanto as segundas são chamadas de “quantitativas”, ou “modificativas”. Cumpre salientar que estas últimas sempre implicam a existência de alterações qualitativas no patrimônio, a fim de que permaneça inalterado o equilíbrio patrimonial.

A COMPETÊNCIA é o Princípio que estabelece quando um determinado componente deixa de integrar o patrimônio, para transformar-se em elemento modificador do Patrimônio Líquido. Da confrontação entre o valor final dos aumentos do Patrimônio Líquido – usualmente denominados “receitas” – e das suas diminuições – normalmente chamadas de “despesas” –, emerge o conceito de “resultado do período”: positivo, se as receitas forem maiores do que as despesas; ou negativo, quando ocorrer o contrário.

Vê-se que basta o aumento do Patrimônio Líquido para a configuração da receita, sendo desnecessária a contraprestação de algum serviço ou fornecimento de bens.

E de forma taxativa estabelece a Norma Técnica NBT 10, subitem 10.16, aprovada pela Resolução CFC nº 922, de 13 de dezembro de 2001, que, embora aborde as subvenções e doações, deixa claro que, haja ou não contraprestação por parte da entidade recebedora, cabe o registro contábil como receita.

10.16.2 - REGISTRO CONTÁBIL

10.16.2.1 - As transferências a título de subvenção que correspondam ou não a uma contraprestação direta de bens ou serviços para a entidade transferidora, devem ser contabilizadas como receita na entidade recebedora dos recursos financeiros.

10.16.2.2 - As transferências a título de contribuição, mesmo que não correspondam a uma contraprestação direta de bens ou serviços para a entidade transferidora, devem

[Assinatura] 9



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10830.006633/2001-00
Recurso nº : 127.161
Acórdão nº : 204-00.311

MIN. DA FAZENDA - 2º CC
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 22/08/05
VISTO

2º CC-MF
Fl.

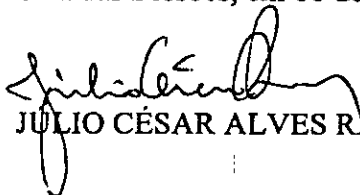
ser contabilizadas como receita na entidade recebedora dos recursos financeiros.

10.16.2.3 - Os auxílios ou contribuições para despesas de capital devem ser contabilizados diretamente em conta específica de Reserva de Capital, no Patrimônio Líquido. De igual modo, os auxílios ou contribuições devem ser contabilizados em conta específica, designativa da operação, no Patrimônio Social das entidades que se sujeitam às normas contábeis mencionadas no item

10.16.2.4 - As doações financeiras para custeio devem ser contabilizadas em contas específicas de receita. As doações para investimentos e imobilizações, que são consideradas patrimoniais, inclusive as arrecadadas na constituição da entidade, devem ser contabilizadas no Patrimônio Líquido ou Social, conforme seja o caso específico da pessoa jurídica beneficiária da transferência.

Voto, por isso, por negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 06 de julho de 2005.


JULIO CÉSAR ALVES RAMOS