



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10850.003248/2007-50
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3402-006.847 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 24 de setembro de 2019
Recorrente DM MOTORS DO BRASIL LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Período de apuração: 01/12/2002 a 31/12/2002

FALTA DE RETIFICAÇÃO DA DCTF.

Nos pedidos de restituição e compensação PER/DCOMP, a falta de retificação da DCTF do período em análise não é impedimento para deferimento do pedido, desde que o contribuinte demonstre no processo administrativo fiscal, por meio de prova idônea, contábil e fiscal, a existência da liquidez e certeza do crédito pleiteado.

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

Período de apuração: 01/12/2002 a 31/12/2002

CÁLCULO. ALARGAMENTO. INCONSTITUCIONALIDADE DO §1º DO ART. 3º DA LEI Nº 9.718/98.

A declaração de inconstitucionalidade do §1º, do art. 3º, da Lei nº 9.718/98, não afasta a incidência da COFINS em relação às receitas operacionais decorrentes das atividades empresariais. A noção de faturamento do RE 585.235/MG deve ser compreendida no sentido estrito de receita bruta das vendas de mercadorias e da prestação de serviços, ou seja, a soma das receitas oriundas do exercício das atividades empresariais principais ou não, consoante interpretação iniciada pelo RE 609.096/RS, submetidos à repercussão geral.

BASE DE CÁLCULO. VEÍCULOS USADOS. CUMULATIVIDADE. DEMAIS RECEITAS. NÃO CUMULATIVIDADE.

As pessoas jurídicas que tenham como objeto social a compra e venda de veículos automotores usados, sujeitam essas receitas ao regime cumulativo de apuração do Pis e da Cofins, cuja base de cálculo será a diferença entre o valor de alienação e o custo de aquisição do veículo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para reconhecer o direito creditório nos termos da diligência. As Conselheiras Maysa de Sá Pittondo Deligne, Cynthia Elena de Campos e Thais De Laurentiis Galkowicz acompanharam o relator pelas conclusões quanto às bonificações por partirem de conceito

de receita diferente do trazido pelo relator, mas face a falta de provas que demonstrem a natureza das parcelas. Vencida a Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula que negava provimento ao recurso em face da ausência da competência do CARF para retificar de ofício o débito confessado em PER/DCOMP de outro processo.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Mineiro Fernandes - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rodrigo Mineiro Fernandes (presidente), Sílvio Rennan do Nascimento Almeida, Maria Aparecida Martins de Paula, Muller Nonato Cavalcanti Silva (suplente convocado), Maysa de Sá Pittondo Deligne, Pedro Sousa Bispo, Cynthia Elena de Campos e Thais De Laurentiis Galkowicz.

Relatório

Por bem relatar os fatos, adoto o relatório do acórdão recorrido com os devidos acréscimos:

O presente processo administrativo foi materializado na forma eletrônica, razão pela qual todas as referências a folhas dos autos pautar-se-ão na numeração estabelecida no processo eletrônico.

Trata-se de Manifestação de Inconformidade interposta pela contribuinte por meio de seus representantes legais, conforme instrumento de mandato a fl. 067/068, em face do Despacho Decisório resultante da apreciação do Pedido de Restituição em papel e não numerado (fls. 003), protocolado em 26/12/2007, por meio do qual a contribuinte pretende ter restituído o valor total de **R\$ 1.733,11**. A solicitante esclarece em seu pedido que se utilizou do formulário em papel devido à impossibilidade de se utilizar do programa PER/DCOMP (art. 3º, §1º, da IN SRF nº 600/2005), por este não possuir os campos adequados.

Conforme informado pela contribuinte em seu pedido, o valor a ser restituído seria correspondente à compensação a maior de valor de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins por meio da Declaração de Compensação original (fls. 005) entregue em 24/01/2003 utilizando crédito oriundo de restituição solicitada no processo nº 13804.000950/2001-10, que teria sido indevidamente apurado a maior sob o fundamento de inconstitucionalidade da parcela da receita que não se enquadra no conceito de faturamento incluída na base de cálculo.

A análise da liquidez e certeza do crédito pleiteado foi efetuada pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em São José do Rio Preto, que, em 15/04/2009, emitiu Despacho Decisório em papel (fls. 049/055), no qual a autoridade competente **indeferiu** o Pedido de Restituição, com base nos seguintes fundamentos: **não confirmação da existência do crédito decorrente de pagamento indevido ou a maior e impossibilidade de considerar exclusão da base de cálculo além das expressamente previstas nas normas aplicáveis, apenas em face de inconstitucionalidade não ampliável à contribuinte.**

Cientificada do Despacho Decisório, em 30/04/2009 (fl. 056), a contribuinte ingressou, em 01/06/2009, com a manifestação de inconformidade de fls. 057/066 e documentos anexos, na qual se manifesta, em síntese, conforme o disposto a seguir.

1. Preliminarmente pede a suspensão do presente processo até o julgamento do processo administrativo nº 13804.000950/2001-10, cujo objeto é a compensação que daria causa à presente restituição. Esclarece que aquele processo já teve o indeferimento proferido em Despacho Decisório, e que tal indeferimento foi parcialmente revertido em resultado de manifestação de inconformidade julgada por DRJ e atualmente encontra-se pendente de julgamento de recurso apresentado ao CARF. Em face dessa pendência de decisão definitiva em relação àquele processo, cuja matéria seria prejudicial em relação à presente, é que a contribuinte solicita a suspensão do presente processo, com fundamento no art. 265, inciso IV, alínea a, do Código de Processo Civil. Acrescenta ainda que não poderia aguardar o desfecho daquele processo para apresentar novo pedido de restituição, em virtude do prazo decadencial para apresentação desse novo pedido, estabelecido pela Lei Complementar nº 118, que seria de cinco anos a partir da extinção do crédito tributário.

2. Quanto ao mérito, sustenta que o art. 3º, §1º, da Lei nº 9.718/1998, ampliou significativamente a base de cálculo da contribuição de forma inconstitucional, ao prescrever que nela fosse considerada a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, e não simplesmente seu faturamento, ofendendo frontalmente o art. 195, inciso I, da Constituição Federal, que se restringia somente ao faturamento, e o art. 110, do Código Tributário Nacional, que proíbe a alteração, pela lei tributária, da definição, do conteúdo e do alcance dos institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal para definir ou limitar competências tributárias. Nesse sentido, refere-se à jurisprudência do STF, citando julgados, e à posição da 2ª instância administrativa, trazendo exemplos de decisões dessa instância, ressaltando em especial o entendimento daquele órgão de que a posição do STF nos recursos extraordinários deve ser aplicada pelas autoridades fazendárias em suas decisões. Argumenta, ainda, que a matéria já foi considerada pelo STF de repercussão geral e será objeto de sumula vinculante, conforme voto que transcreve. Em consequência, a base de cálculo da contribuição somente deveria incluir valores correspondentes ao faturamento. Portanto, no caso específico do presente processo, o débito total de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins apurado no período de dezembro de 2002, no valor de R\$ 5.512,58, conforme cópia da DCTF do 4ºT/2002 anexada aos autos, seria indevido o valor de R\$ 1.733,11, que corresponde à parcela da contribuição calculada sobre receitas financeiras, conforme comprovado por cópias do balancete, do Livro Razão e de planilha de cálculos, o qual deve ser restituído.

Conclui requerendo o acolhimento e provimento da presente manifestação de inconformidade, com o reconhecimento do direito da requerente à restituição da contribuição calculada sobre receitas estranhas ao conceito de faturamento, informa que a matéria objeto da manifestação de inconformidade não foi submetida à apreciação judicial e protesta prova o alegado por todos os meios de prova admitidos, especialmente a produção de perícia, a realização de diligências e a juntada de documentos.

Ato contínuo, a DRJ-RIBEIRÃO PRETO (SP) julgou a Manifestação de Inconformidade do Contribuinte nos seguintes termos:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/12/2002 a 31/12/2002

PAF. SOBRESTAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Inexiste a figura do sobrestamento do processo administrativo. O princípio da oficialidade obriga a administração a impulsionar o processo até sua decisão final.

CONSTITUCIONALIDADE.

A instância administrativa é incompetente para se manifestar sobre a constitucionalidade das leis e somente pode afastar as normas declaradas inconstitucionais nos casos expressamente previstos no ordenamento jurídico.

RESTITUIÇÃO. QUITAÇÃO. AUSÊNCIA DE PRESSUPOSTO ESSENCIAL.

A pré-existência inequívoca de quitação líquida e certa é pressuposto essencial à restituição do valor eventualmente quitado indevidamente ou a maior e a ausência ou incerteza dessa quitação torna improcedente o pedido nela fundado.

RESTITUIÇÃO. AUSÊNCIA DE SALDO A RESTITUIR.

Verificado que o crédito pleiteado tem seu valor totalmente vinculado à quitação de débitos declarados em DCTF, resta impossibilitada, por falta de saldo, a restituição.

DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA.

Incumbe ao sujeito passivo a demonstração, acompanhada das provas hábeis, da composição e da existência do crédito que alega possuir junto à Fazenda Nacional para que sejam aferidas sua liquidez e certeza pela autoridade administrativa.

Manifestação de Inconformidade Improcedente.

Em seguida, devidamente notificada, a Empresa interpôs o presente recurso voluntário pleiteando a reforma do acórdão.

No Recurso Voluntário, a Empresa suscitou as mesmas questões preliminares e de mérito, repetindo as argumentações apresentadas na manifestação de inconformidade.

Este Colegiado, em sessão realizada no dia 21 de fevereiro de 2017, resolveu converter o julgamento em diligência por entender que o processo não se encontrava maduro para julgamento pois necessitava dos esclarecimentos quanto a natureza das receitas auferidas pela empresa, bem como que fosse informado quais delas deveriam ser excluídas da base de cálculo das contribuições por força do RE 585.235, julgado sob sistemática de Repercussão Geral.

Novamente, este Colegiado, em sessão realizada no 30 de janeiro de 2019, resolveu converter o julgamento em diligência por entender que o processo não se encontrava maduro para julgamento pois necessitava que a unidade de origem analisasse se a documentação contábil juntada aos autos seria suficiente para comprovar os custos na aquisição de veículos usados revendidos, de acordo com os §§ 4º e 5º do art.10, da IN SRF nº247/02.

Cumprida a solicitação do Colegiado, o processo foi a mim devolvido para ser incluído em sessão de julgamento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Pedro Sousa Bispo, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele se deve conhecer.

A matéria aqui discutida é recorrente aqui neste Colegiado, visto que todos aqueles que recolheram contribuições sociais ao PIS e a COFINS com a base de cálculo ampliada pelo §1º do artigo 3º da Lei nº 9718/98 passaram a ingressar administrativamente,

dentro do interregno legal do direito à restituição, buscando reaver os valores pagos indevidamente.

Visando comprovar o seu direito creditório, o contribuinte juntou ao seu Recurso Voluntário planilhas que indicam, supostamente, a existência de receitas financeiras na apuração da base de cálculo das contribuições sociais.

Inicialmente, para melhor compreensão das matérias em debate, oportuno a delimitação da lide. Para tanto, com as vênias habituais, utilizo-me de trecho do acórdão recorrido:

Delimitação da lide e de seu objeto

De início, é importante identificar com clareza o objeto do presente processo administrativo. Esse objeto é o pedido de restituição de valor de contribuição que a contribuinte entende ter sido quitada a maior por meio de compensação anteriormente efetuada. Em virtude da sua relação com pedidos anteriores, esse é um pedido complexo cujos elementos devem ser devidamente identificados para que a análise se proceda de forma adequada, o que será feito ao longo do presente voto.

Por seu turno, a referida compensação foi pleiteada em processo distinto, o processo administrativo nº 13804.000950/2001-10, a partir da associação entre valor de crédito decorrente de pedido de restituição de saldo negativo de CSLL e o débito da referida contribuição originalmente calculado. Inicialmente, a análise efetuada pela unidade administrativa competente para apreciação dos pedidos resultou no indeferimento da restituição, não tendo sido reconhecido o crédito pleiteado, e na conseqüente não homologação da compensação. Posteriormente, a contribuinte questionou administrativamente aquela decisão por meio dos instrumentos cabíveis e atualmente o processo encontra-se pendente de decisão definitiva, conforme constatado por esta instância julgadora em consulta aos sistemas da RFB (e-Processo) em 21/06/2013.

A análise da situação permite identificar diversos elementos e solicitações associados ao caso concreto. Os dois elementos essenciais são o **crédito original** que a contribuinte pretende utilizar para compensar tributo devido e eventual excedente que ela pretende ter restituído e o próprio **tributo a ser compensado**. A esses dois elementos devem ser associados os atributos de **certeza e liquidez** para que possam ser posteriormente tratados. A certeza e liquidez do crédito original lhe é atribuída ou negada pela decisão administrativa definitiva acerca do primeiro **Pedido de Restituição**, enquanto que a certeza e liquidez do débito da contribuinte decorre imediatamente da sua **confissão em Declaração de Compensação**, mas pode ser objeto de revisão tempestivamente requerida. Assegurada a certeza e liquidez daqueles elementos, os mesmos podem ser exigidos pelo sujeito ativo da correspondente obrigação: o débito pode ser **cobrado pelo Fisco** e o crédito da contribuinte pode ser utilizado para quitação de tributo via **compensação** ou pode ser pedido em **restituição**. Conforme mencionado, tempestivamente identificado erro no montante do débito confessado, esse valor é passível de revisão e o valor excedente da quitação original pode ser requerido, tudo isso por meio de **novo Pedido de Restituição**, como efetivamente ocorreu no presente caso.

De tudo isso, observa-se que o Pedido de Restituição sob apreciação é composto por três pedidos distintos e bem determinados: um pedido de **revisão** do valor do débito confessado, um pedido de **reconhecimento de quitação a maior** desse débito e um pedido de **restituição** do valor quitado a maior.

O presente voto irá analisar cada um desses elementos no âmbito dos argumentos apresentados pela contribuinte em sua manifestação de inconformidade para, em seguida, consolidar a análise conjunta dos mesmos em um único resultado.

Por oportuno, apresenta-se um breve histórico sobre o andamento do processo de restituição e compensação nº13804.000950/2001-10: i) diante da não homologação da restituição e compensações por decadência, a Recorrente apresentou Manifestação de Inconformidade que foi totalmente indeferida pela DRJ; ii) irressignada, a empresa apresentou Recurso Voluntário que levou a anulação da decisão de primeira instância, posto que a turma do CARF afastou a aludida decadência; iii) a Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou Recurso Especial que não foi provido; iv) a unidade de origem analisou, então, o mérito do pedido de restituição e compensações, homologando-as parcialmente; e v) o Contribuinte, por fim, apresentou Manifestação de Inconformidade que foi considerada improcedente, com decisão definitiva.

Feitas essas considerações iniciais, passa-se à análise das rubricas consideradas no faturamento em seus argumentos de preliminares e mérito.

Preliminarmente, a Recorrente solicita o sobrestamento do presente processo administrativo até a decisão definitiva do processo administrativo da compensação associada à presente restituição. No entanto, fica prejudicado o pedido, pois o deslinde do julgamento do processo de restituição e compensação nº13804.000950/2001-10 já ocorreu, conforme acima informado, com a homologação parcial das compensações.

Inicialmente, cabe esclarecer que, não obstante a Recorrente não ter retificado a DCTF relativamente ao débito que originaria o alegado pagamento indevido, as turmas colegiadas do CARF têm expressado o seguinte entendimento sobre essa questão, ao qual concordo: *Nos pedidos de restituição e compensação PER/DCOMP, a falta de retificação da DCTF do período em análise não é impedimento para deferimento do pedido, desde que o contribuinte demonstre no processo administrativo fiscal, por meio de prova idônea, contábil e fiscal, a existência da liquidez e certeza do crédito pleiteado* (Acórdão nº 3301-005.595, de 13 de dezembro de 2018, Rel. Salvador Cândido Brandão Junior).

Em sede de diligência, a DRF de origem analisou detalhadamente cada rubrica contábil reivindicada pela Recorrente que supostamente não comporia a base de cálculo das contribuições por força da declaração de inconstitucionalidade do §1º do artigo 3º da Lei nº 9718/98. Em suma, concluiu que dentre todas as rubricas analisadas passíveis de compor o faturamento, as referentes as contas contábeis 37201.00002 – ENTRADA DE PEÇAS P/ ESTOQUE, 37201.00003 – VENDA INTERNA, 36201-00014 – REMUNERAÇÃO S/ CONSÓRCIO, 37201.00006 – RECEITAS DE INVEST. EM CONSÓRCIO e 37201.00007 – OUTRAS RECEITAS deveriam ser incluídas para efeito de incidência das contribuições. Em seguida, foram refeitos os cálculos do período em análise, com base no demonstrativo e registros contábeis que lhes foram apresentados, incluindo na base de cálculo todas as receitas operacionais e **excluindo as receitas financeiras, estranhas ao conceito de faturamento**, onde apurou-se Cofins a pagar do período de apuração de dezembro/02 no valor de R\$ 3.903,84, fls. 2.149. Por fim, concluiu que houve compensação a maior na comparação entre a Cofins a pagar apurada na diligência com a compensação apontada como pagamento a maior, havendo a restituir ao contribuinte o valor de R\$ 1.608,74 (fls.2.149 a 2.152).

A Recorrente se insurge contra a inclusão das rubricas contábeis 37201.00002 – ENTRADA DE PEÇAS P/ ESTOQUE e 37201.00003 – VENDA INTERNA na base de cálculo das contribuições ao PIS e à COFINS, pois, no seu entender, tais receitas são estranhas ao conceito de faturamento, não estando de acordo com o julgado do STF no RE 585.235/MG.

Ressalta que, no referido Recurso Extraordinário, o parágrafo primeiro do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, norma conhecida como alargamento da base de cálculo dessas contribuições, foi reconhecido como inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal. Assim, conclui ser inconstitucional a cobrança da Cofins e do PIS sobre os valores indevidos na base de cálculo do faturamento, notadamente os valores registrados nas contas contábeis: 37201.00002 – ENTRADA DE PEÇAS P/ ESTOQUE, 37201.00003 – VENDA INTERNA.

Tem-se o alcance do termo **faturamento** ou receita bruta como a soma das receitas oriundas do exercício das atividades empresariais, consoante assentado no **RE nº 585.235-1/MG**, no qual reconheceu-se a repercussão geral do tema concernente ao alargamento da base de cálculo do PIS e da COFINS prevista no §1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, e reafirmou-se a jurisprudência consolidada pela Corte Suprema nos *leading cases*. Transcreve-se a ementa:

"EMENTA. RECURSO. Extraordinário. Tributo. Contribuição social. PIS. COFINS. Alargamento da base de cálculo. Art. 3º, §1º da Lei nº 9.718/98. Inconstitucionalidade. Precedentes do Plenário (RE nº 346.084/PR, Rel. orig. Min. ILMAR GALVÃO, DJ DE 1º.9.2006; REs nº 357.950/RS, 358.273/RS e 390.840/MG, Rel. Min. MARCO AURÉLIO, DJ de 15.8.2006).

Repercussão Geral do tema. Reconhecimento pelo Plenário.

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em Sessão Plenária, sob a Presidência do Senhor Ministro Gilmar Mendes, na conformidade da ata de julgamento e das notas taquigráficas, por unanimidade, em resolver questão de ordem no sentido de reconhecer a repercussão geral da questão constitucional, reafirmar a jurisprudência do Tribunal acerca da inconstitucionalidade do § 1º do artigo 3º da Lei 9.718/98 e negar provimento ao recurso da Fazenda Nacional, tudo nos termos do voto do Relator. Vencido, parcialmente, o Senhor Ministro Marco Aurélio, que entendia ser necessária a inclusão do processo em pauta. Em seguida, o Tribunal, por maioria, aprovou proposta do Relator para edição de súmula vinculante sobre o tema, e cujo teor será deliberado nas próximas sessões, vencido o Senhor Ministro Marco Aurélio, que reconhecia a necessidade de encaminhamento da proposta à Comissão de Jurisprudência. Votou o Presidente, Ministro Gilmar Mendes. Ausentes, justificadamente, o Senhor Ministro Celso de Mello, a Senhora Ministra Ellen Gracie e, neste julgamento, o Senhor Ministro Joaquim Barbosa.

Brasília, 10 de setembro de 2008 - Ministro Cezar Peluso, Relator"

No voto, o Ministro Cezar Peluso deixou consignado que:

"1. O recurso extraordinário está submetido ao regime de repercussão geral e versa sobre tema cuja jurisprudência é consolidada nesta Corte, qual seja, a inconstitucionalidade 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....**"

(negrito nosso)

Nesse passo, cabe a este Colegiado decidir se as rubricas contábeis citadas guardam identidade com o conceito de **faturamento**, entendido este como a **soma das receitas oriundas do exercício das atividades empresariais**, em sintonia com o assentado no **RE nº 585.235-1/MG**.

No tocante à conta "37201.00002-Entrada de Peças Para Estoque", explica a Recorrente que trata-se de peças excedentes recebidas pela empresa da montadora de veículos no

exterior, a título de bonificação, Assim, visando a regularização do estoque de peças, realizava-se a emissão da nota fiscal de entrada da peça. Para fundamentar a sua tese, apresentou a Solução de Consulta nº130 de 03.05.2012, da 8ª Região Fiscal, na qual afirma tratar de situação semelhante a do presente caso.

Nesse contexto, afirma que os valores registrados na conta “372012.00002-Entrada de Peças Para Estoque” não podem ser incluídos nas base de cálculo das contribuições em foco, não podendo prevalecer o entendimento manifestado pela Fiscalização.

Como se percebe, a Recorrente trouxe aos autos a informação de que a rubrica em questão trata-se de bonificações em mercadorias (peças excedentes) recebidas das montadoras, sem qualquer outra informação adicional, ou indicação da motivação para a sua obtenção.

Entendo que as bonificações em mercadorias podem ser excluídas da base de cálculo das contribuições ao PIS e à COFINS, mas apenas quando se caracterizem como descontos incondicionais, desde que constem na nota fiscal e não dependam de evento posterior e condicional. A popular “dúzia de treze” exemplifica bem essa modalidade de desconto incondicional.

No caso ora analisado, não há elementos capazes de se inferir que a operação se inclui na modalidade de desconto incondicional.

Nesse passo, afastando a possibilidade de ser desconto incondicional e tendo em vista que a Recorrente não indica qualquer motivação para entrega dessas mercadorias, a única conclusão a chegar é que a operação se deu a título de doação. Assim, entendo que as mercadorias entregues gratuitamente, a título de mera liberalidade, sem qualquer vinculação a operação de venda são conceitualmente receitas¹ para a empresa recebedora dos produtos (donatária) e tem relação direta com a atividade de revenda e manutenção de veículos constante no seu contrato social, devendo incidir as contribuições sobre o valor das mercadorias recebidas.

Por fim, cabe ressaltar que a situação indicada pela Recorrente na Solução de Consulta nº130 trata justamente da situação da outra parte na operação, referente a empresa que fornece as mercadorias a título gratuito (doadora) que, por não ter obtido qualquer acréscimo econômico na operação, não deve considerá-la como receita.

Por sua vez, no que diz respeito à conta “37201.00003-Venda Interna, explica a Recorrente tratar-se de reembolsos recebidos pela empresa, em razão da realização de manutenção de veículos em garantia. À época dos fatos, a empresa realizava a manutenção de veículos em garantia, por conta e ordem da montadora, efetuando a troca das peças necessárias. Posteriormente, a montadora reembolsava a requerente, pelas despesas incorridas com a manutenção. Por terem natureza de reembolso, esses valores não configuram receita da empresa. Para sustentar a sua afirmação, apresenta a posição da doutrina e jurisprudência acerca da extensão do conceito de receita.

Inicialmente, oportuno fazer algumas considerações sobre a natureza jurídica das recuperações/reembolsos de despesas/custos, pois a Recorrente argui que essas rubricas contábeis sequer possuem natureza de receitas.

Entendo que o conceito mais adequado para receita é como o ingresso **econômico** representado por um aumento de ativo ou diminuição de passivo que resultam em aumentos de

¹ Conceito mais adequado para receita é como o ingresso econômico representado por um aumento de ativo ou diminuição de passivo que resultam em aumentos de patrimônio líquido e que não sejam provenientes de aporte de recursos dos proprietários da entidade.

patrimônio líquido e que não sejam provenientes de aporte de recursos dos proprietários da entidade.

Nesse sentido, diversamente ao argumentado pela Recorrente, entendo que as recuperações de custos/despesas são conceitualmente receitas, devendo compor o faturamento ou receita bruta, e sua exclusão da base de cálculo da base de cálculo das contribuições deveria ser veiculada em lei, o que não se identifica na legislação vigente. Confirmando esta natureza, transcrevo o artigo 44 da Lei nº 4.506/1964:

Art. 44. Integram a receita bruta operacional:

I - O produto da venda dos bens e serviços nas transações ou operações de conta própria;

II - O resultado auferido nas operações de conta alheia;

III - As recuperações ou devoluções de custos, deduções ou provisões;

IV - As subvenções correntes, para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais.

(negrito nosso)

Dessa forma, no caso ora analisado, o fato da Recorrente aduzir que algumas das rubricas contábeis consideradas pela Fiscalização têm natureza de redução de custos/despesa, isso não afasta a sua natureza de receita, conforme expressamente dispõe o inciso III do artigo 44 da Lei nº 4.506/1964.

Nesse mesmo sentido, há decisão do CARF caracterizando como receita a recuperação/reembolso de despesas/custo, a teor do Acórdão nº 3302-003.653, cuja ementa transcreve-se a seguir:

BASE DE CÁLCULO. RECUPERAÇÃO DE DESPESAS.

As receitas decorrentes de recuperação de despesas não podem ser excluídas da base de cálculo das contribuições PIS/Cofins, por falta de previsão legal.

(Acórdão nº 3302-003.653 de 22 de fevereiro de 2017 da Terceira Câmara, Segunda Turma, da Terceira Seção)

Dessa forma, as recuperações de custo/despesa ora analisadas possuem a natureza de receitas, compondo o faturamento, e, por isso, devem ser tributadas.

Todavia, para aqueles que entendem, em tese, que recuperação de custos/despesas não têm natureza jurídica de receita, oportuno aqui esclarecer que nos autos não restou comprovada esta natureza dos valores ora discutidos. O Contribuinte não demonstrou, por meio de documentos, a existência de correspondência direta entre os custos de manutenção de veículos e os reembolsos recebidos pela montadora. As argumentações teóricas sobre o tema expostas pela Recorrente não vieram lastreadas por quaisquer documentos comprobatórios, tais como contratos e planilhas de custos/despesas incorridos em correspondência com os valores recebidos.

Como se sabe, o momento adequado para apresentação da prova documental pela empresa é na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos em caso de impossibilidade de apresentação por motivo de força maior, ou se refira a direito ou fato superveniente, ou se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos (§4º do art. 16 do Decreto n.º 70.235/72, inserido pela Lei n.º 9.532/97), situações que não foram identificadas no presente processo.

Conclui-se que, mesmo que se afaste o § 1º do art. 3º da Lei 9.718/98, julgado inconstitucional na sistemática dos repetitivos no RE nº 585.235-1/MG, ainda assim, os valores registrados nas rubricas contábeis aqui discutidas integram o faturamento da empresa, entendido este como "a soma das receitas provenientes das atividades empresariais".

No que diz respeito a exclusão na base de cálculo do PIS e da COFINS do custo de aquisição dos veículos usados pleiteada pela Recorrente, deve ser acolhida, uma vez que a determinação da receita tributável na venda de veículos usados adquiridos para revenda se dá pela diferença entre o valor de venda e o valor de aquisição, de acordo com os §§ 4º e 5º do art.10, da IN SRF nº247/02, *in verbis*:

Art.10. As pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do Imposto de Renda, observado o disposto no art. 9º, têm como base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins o valor do faturamento, que corresponde à receita bruta, assim entendida a totalidade das receitas auferidas, independentemente da atividade por elas exercidas e da classificação contábil adotada para a escrituração das receitas.

(...)

§ 4º A pessoa jurídica que tenha como objeto social, declarado em seus atos constitutivos, a compra e venda de veículos automotores deve apurar o valor da base de cálculo nas operações de venda de veículos usados adquiridos para revenda, inclusive quando recebidos como parte do pagamento do preço de venda de veículos novos ou usados, segundo o regime aplicável às operações de consignação.

§ 5º Na determinação da base de cálculo de que trata o § 4º será computada a diferença entre o valor pelo qual o veículo usado houver sido alienado, constante da nota fiscal de venda, e o seu custo de aquisição, constante da nota fiscal de entrada.

(negritos nossos)

Nesse contexto, em sede de diligência, a DRF realizou todas as análises solicitadas, referentes as rubricas que compõem o faturamento e apuração dos custos de aquisição de veículos usados, e , por fim, chegou à seguinte conclusão, após o batimento entre o valor do débito reapurado e o valor compensado reconhecido no outro processo (nº13804.000950/2001-10) apurando-se o valor de excesso de compensação a ser restituído (fls.2.149 2.152):

2. Refazendo a apuração da Cofins do período em análise, com base no demonstrativo e registros contábeis apresentados, incluindo na base de cálculo todas as receitas operacionais e **excluindo as receitas financeiras, estranhas ao conceito de faturamento**, apuramos Cofins a pagar no período de apuração de DEZ/02 no valor de R\$ 3.903,84. Demonstrativo anexo.

3. Comparando a Cofins a pagar apurada na diligência com a compensação apontada como pagamento a maior, **concluímos que houve uma compensação a maior no valor de R\$ 1.608,74**. Demonstrativo anexo.

(negritos nossos)

Pelos motivos anteriormente expostos, as conclusões da diligência fiscal acima indicada são acolhidas integralmente no presente voto.

Diante do exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para reconhecer o direito creditório nos termos da diligência fiscal.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo-Relator