



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10850.003248/2007-50
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9303-013.272 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 14 de abril de 2022
Recorrente DM MOTORS DO BRASIL LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

**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 típicas. A noção de faturamento do RE 585.235/MG deve ser compreendida no sentido estrito de receita bruta das vendas de mercadorias e ou da prestação de serviços, ou seja, a soma das receitas oriundas do exercício das atividades empresariais típicas, consoante interpretação iniciada pelo RE 609.096/RS, submetidos à repercussão geral.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e no mérito, em negar-lhe provimento. Votaram pelas conclusões as conselheiras Tatiana Midori Migiyama, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello.

(documento assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rego - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Valcir Gassen - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Tatiana Midori Migiyama, Rodrigo da Costa Pôssas, Valcir Gassen, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello e Adriana Gomes Rego.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pelo Contribuinte (e-fls. 2252 a 2276), em 21 de janeiro de 2021, em face do Acórdão nº 3402-006.847 (e-fls. 2213 a 2223) de 24 de

setembro de 2019, proferido pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do CARF.

A ementa do acórdão recorrido:

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

Assim decidiu o colegiado da Turma:

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 Pitondo 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.

Em face desta decisão o Contribuinte apresentou Embargos de Declaração (e-fls. 2234 a 2238) em 11 de fevereiro de 2020. Por meio do Despacho de Admissibilidade de Embargos (e-fls. 2242 a 2244), em 27 de maio de 2020, o então Presidente da 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção rejeitou os embargos

Cita-se trecho do Relatório do acórdão recorrido para bem precisar o objeto do feito:

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.**

Em Despacho de Admissibilidade de Recurso Especial (e-fls. 2318 a 2325), de 31 de agosto de 2021, o Presidente da 4ª Câmara da 3ª Seção do CARF deu seguimento ao recurso interposto pelo Contribuinte para a rediscussão das seguintes matérias: 1) do conceito de faturamento; 2) das verbas recebidas a título de bonificações; 3) das verbas recebidas a título de recuperação de despesas com garantia.

A Fazenda Nacional apresentou Contrarrazões (e-fls. 2327 a 2339) em 6 de outubro de 2021. Requer que seja negado provimento ao recurso interposto pelo Contribuinte.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Valcir Gassen, Relator.

O Recurso Especial interposto pelo Contribuinte é tempestivo e como atende aos demais requisitos legais de admissibilidade, vota-se pelo conhecimento.

As matérias admitidas nesta instância recursal são as seguintes: 1) do conceito de faturamento; e 2) das verbas recebidas a título de bonificações; 3) das verbas recebidas a título de recuperação de despesas com garantia.

O contexto de rediscussão destas matérias refere-se ao recolhimento de contribuições sociais (PIS e COFINS) com a ampliação da base de cálculo pelo § 1º do Art. 3º da Lei nº 9.718/98. Diante deste recolhimento os Contribuintes ingressaram com pedidos de restituição dos valores que consideraram indevidos.

Assim, o Contribuinte entende que merece reforma o acórdão recorrido, pois neste entendeu-se que o conceito de faturamento não seria a totalidade das receitas decorrentes da venda de mercadorias e ou da prestação de serviços, mas “a totalidade das receitas operacionais auferidas pelo contribuinte, **sejam elas relacionadas a sua atividade principal ou não**”. (grifou-se).

Em relação as verbas recebidas a título de bonificações entende que tais valores não fazem parte do faturamento, motivo pelo qual não devem compor as bases de cálculo de contribuição do PIS e da COFINS.

Já em relação as verbas recebidas a título de recuperação de despesas com garantia, sustenta que essas verbas decorrem do desenvolvimento das atividades do Contribuinte na condição de concessionária de veículos, “que a obriga a dar garantia de partes e peças dos veículos vendidos e também de fazer revisões quando necessário”, não inclusas no conceito de faturamento.

Em suma, a análise fica restrita em verificar se estas rubricas contábeis acima citadas guardam ou não identidade com o conceito de faturamento a luz do decidido no RE nº 585.235/MG como a soma das receitas oriundas do exercício das atividades empresariais.

Entende-se que o conceito de faturamento equivale à receita bruta das vendas de mercadorias e ou da prestação de serviços de qualquer natureza, isto é, a soma das receitas decorrentes do exercício das atividades empresariais típicas, de acordo com o decidido no RE nº 585.235-1/MG.

Com a devida vênia, verifica-se nos autos que não assiste razão ao pleito do Contribuinte.

Veja-se no recorrido, em trechos do voto proferido pelo il. conselheiro Pedro Sousa Bispo, o contexto fático e legal e que servem como razões para decidir de acordo com o disposto no § 1º do art. 50 da Lei nº 9.784, de 29/01/1999:

(...)

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 na 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, entendendo que as mercadorias entregues gratuitamente, a título de mera liberalidade, sem qualquer vinculação a operação de venda são conceitualmente receitas 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 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". (...)

Do exposto, vota-se por conhecer do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte e, no mérito, em negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Valcir Gassen

Fl. 9 do Acórdão n.º 9303-013.272 - CSRF/3ª Turma
Processo nº 10850.003248/2007-50