



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10850.003253/2007-62
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3402-006.849 – 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: 01/05/2003 a 31/05/2003

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: 01/05/2003 a 31/05/2003

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 e receitas de

consórcio, 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. 075/076, 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\$ 36.989,10**. 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. 008) entregue em 13/06/2003 utilizando crédito oriundo de restituição solicitada no processo nº 13804.000951/2001-64, 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. 057/063), 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. 064), a contribuinte ingressou, em 01/06/2009, com a manifestação de inconformidade de fls. 065/074 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 n.º 13804.000951/2001-64, 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 anulado pelo CARF, resultando em novo Despacho Decisório que deferiu parcialmente o pedido, decisão que atualmente encontra-se pendente de julgamento de manifestação de inconformidade apresentada. 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 n.º 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 n.º 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 conseqüência, 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 maio de 2003, no valor de R\$ 39.982,41, conforme cópia da DCTF do 2ºT/2003 anexada aos autos, seria indevido o valor de R\$ 36.989,10, 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: 01/05/2003 a 31/05/2003

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 a 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 9.718/98 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 n.º 13804.000951/2001-64, a partir da associação entre valor de crédito decorrente de pedido de restituição de saldo negativo de IRPJ 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 compensação nº13804.000951/2001-64: i) diante da não homologação da restituição e compensações por suposta 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 unidade de origem analisou, então, o mérito do pedido de restituição e compensações, homologando-as parcialmente; iv) o Contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade que foi considerada improcedente pelo colegiado da DRJ; v) irressignada, a empresa apresentou Recurso Voluntário que não foi provido pela turma do CARF; e vi). atualmente o processo encontra-se pendente de julgamento de Recurso Especial pela CSRF.

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 compensação nº13804.000951/2001-64 não tem influência no presente processo, uma vez que houve a homologação da compensação referente ao período sob análise.

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 maio/03 no valor de R\$ 38.174,40, fls. 2.177. Por fim, concluiu que houve compensação a maior, fls.2.177 a 2.180, 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\$ 1.808,01.

A Recorrente se insurge contra a inclusão das rubricas contábeis acima indicadas 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, 36201-00014 – REMUNERAÇÃO S/ CONSÓRCIO, 37201.00006 – RECEITAS DE INVEST. EM CONSÓRCIO, 37201.00003 – VENDA INTERNA e 37201.00007 – OUTRAS RECEITAS.

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.

Explica a Recorrente que na conta contábil nº36201-00014-“Remuneração Sobre Consórcio” eram registradas as receitas financeiras decorrentes da correção das cotas de consórcio contempladas, enquanto as receitas da conta nº37201.00006-“Receitas de Investimento em Consórcio” dizem respeito às compras de cotas de consórcio realizadas pela empresa por valores abaixo do valor do bem, havendo posterior atualização do valor do bem no momento da contemplação do consórcio.

Argumenta, ainda, que tanto a remuneração sobre consórcio, como as receitas de investimento, são receitas que não possuem qualquer vinculação com a sua atividade da comercialização de veículos automotores, fugindo, portanto, da atividade econômica que foi regularmente exercida pela empresa no período analisado. Conclui afirmando que essas receitas devem ser excluídas da base de cálculo das contribuições para o PIS e para a COFINS, haja vista que são manifestamente receitas estranhas às atividades exercidas pela empresa.

Abaixo, reproduz-se o objeto social da empresa constante do seu contrato social:

CLÁUSULA TERCEIRA - A sociedade tem por objeto social a importação e exportação de quaisquer produtos, especialmente de motocicletas, bicicletas motorizadas e veículos; exercer todas as atividades conexas, consequente ou subsidiárias do comércio exterior e doméstico que sejam compatíveis com a índole da sociedade e que se destinem à colocação, promoção, divulgação e comercialização de motocicletas, bicicletas motorizadas e veículos, peças, acessórios e correlatos da indústria automotiva ou não; prestar serviços de manutenção e mecânica de motocicletas, bicicletas motorizadas e automóveis em geral; credenciamento de distribuidores; realização de operações comerciais nos mercados interno e externo, por conta própria ou de terceiros; consultoria em seguros; a participação em outras sociedades comerciais ou civis, como sócia ou acionista; e demais atividades e empreendimentos relacionados com o objetivo da sociedade.

Compulsando os autos, observa-se que as receitas ligadas a operações com consórcios (36201-00014-Remuneração Sobre Consórcio e 37201.00006-Receitas de Investimento em Consórcio) não só são registradas habitualmente pela empresa em sua contabilidade (Razão), como também assumem grande relevância sobre o total de receitas obtidas durante o período sob análise, chegando, na maioria dos meses, até mesmo a superar de forma expressiva as receitas advindas de operações com veículos, como denota a tabela a seguir elaborada pela Fiscalização na diligência fiscal:

	nov/02	dez/02	jan/03	fev/03	mar/03	abr/03	mai/03	jun/03	jul/03	ago/03	set/03	out/03	nov/03	dez/03	jan/04
RECEITAS OPERACIONAIS															
Veículos Novos	-	-	-	35.500,00	37.000,00	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Veículos Usados	19.662,00	-	3.100,00	5.574,00	6.000,00	18.000,00	1.000,00	16.100,00	86.300,00	118.515,83	159.500,00	161.500,00	84.500,00	78.800,00	66.150,00
Peças e Acessórios	86.751,47	87.372,21	114.629,62	84.651,93	78.590,53	87.220,40	89.154,25	146.099,36	226.545,41	157.206,47	174.436,64	187.210,18	191.176,24	196.076,94	183.657,48
Devolução Peças e Acessórios	-3.921,87	-4.132,98	-4.250,43	-1.817,38	-2.243,28	-1.105,33	-1.779,69	-2.555,04	-7.034,99	-3.902,91	-2.686,74	-6.902,95	-3.268,85	-8.732,45	-2.167,32
Gas	37.399,92	34.096,63	867,30	1.602,00	600,00	2.225,00	225,00	150,00	621,48	350,00	570,00	440,00	435,00	140,00	-
Oficina	11.832,65	7.481,00	13.222,70	7.587,12	5.278,50	8.835,30	13.845,00	15.594,96	9.817,50	12.814,79	13.083,50	14.133,40	12.431,35	12.619,92	18.043,98
Outras Atividades	2.044,50	1.841,00	599,70	700,00	250,00	615,60	26.047,27	8.320,31	20.763,34	16.515,44	14.957,26	14.280,71	10.064,94	22.134,64	30.191,16
OUTROS RESULTADOS OPERACIONAIS															
Entrada de Peças para Estoque	5.733,79	3.315,25	118,60	103,55	134,79	480,53	247,07	49,47	108,17	2.135,83	84,61	258,53	206,26	1.218,21	1.743,47
Venda Interna	117,40	155,04	164,36	117,40	70,44	-	23,48	-	-	-	-	23,48	-	-	-
Receitas de Investimento em Consórcio	-	-	-	-	517.488,78	833.374,68	924.819,47	1.403.197,33	658.127,09	1.277.109,04	793.793,59	908.425,75	626.484,46	691.637,84	846.165,77
Comissão seguro prestamista (em Outras Receitas)	-	-	-	-	68.091,36	70.708,49	80.134,74	76.143,81	74.579,18	85.628,94	75.485,59	79.745,90	79.209,21	74.836,42	86.075,02
Remuneração Sobre Consórcio	-	-	-	-	103.735,12	131.523,03	139.763,36	180.473,06	225.853,20	139.713,42	123.307,96	140.588,59	97.058,09	96.192,76	89.601,85
Base de Cálculo	159.619,86	130.128,15	128.451,85	134.018,62	814.996,24	1.151.877,70	1.273.479,95	1.843.573,26	1.295.680,38	1.806.086,85	1.352.532,41	1.499.703,59	1.098.296,70	1.164.924,28	1.319.461,41
COFINS Apurada na Diligência	4.788,60	3.903,84	3.853,56	4.020,56	24.449,89	34.556,33	38.204,40	55.307,20	38.870,41	54.182,61	40.575,97	44.991,11	32.948,90	34.947,73	39.583,84

Os números apresentados nos levam a concluir que, embora a atividade ligada a consórcios não esteja expressamente listada no objeto social da empresa, tal fato não pode ser

empecilho para se reconhecer que esse tipo de atividade empresarial assumiu um protagonismo dentre todas as desenvolvidas pela empresa no período analisado, restando evidente que se tornou a principal executada pela empresa.

Assim, a soma das atividades empresariais habituais desenvolvidas pela empresa, independente de constar ou não seu ato constitutivo, devem compor o faturamento. Essa questão foi bem analisada pela Secretaria da Receita Federal na Solução de Consulta Cosit n.º 84, de 8 de junho de 2016, de onde destaca-se o seguinte trecho:

(...)

17. Com base nesse entendimento do STF, o inciso XII do art. 79 da Lei n.º 11.941, de 27 de maio de 2009, revogou o citado § 1º do art. 3º da Lei n.º 9.718, de 1998, com vigência a partir de 28 de maio de 2009.

18. Ocorrida tal modificação, a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, no regime de apuração cumulativa, passou a ficar restrita ao faturamento, que compreende a receita bruta auferida pela pessoa jurídica, nos termos estabelecidos pelos arts. 2º e art. 3º, caput, da Lei n.º 9.718, de 1998.

19. Por conseguinte, a partir da publicação da Lei n.º 11.941, de 2009, ocorrida em 28 de maio de 2009, para a apuração da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins no regime de apuração cumulativa deve ser considerada somente a receita bruta auferida pela pessoa jurídica, ou seja **as receitas decorrentes do exercício de seu objeto econômico**, ou ainda, **as receitas decorrentes das atividades constantes de seu contrato social ou estatuto, bem como daquelas atividades empresariais que, ainda que eventualmente não contempladas por seu ato constitutivo, na prática sejam por ela habitualmente exercidas no contexto de sua organização de meios.**

20. Quanto a esse ponto, é oportuno observar que no exame de Recursos envolvendo pessoas jurídicas cujas atividades empresariais não se restringiam à venda de mercadorias e à prestação de serviços, isto é, em julgamentos que demandaram delimitação mais precisa do conceito de faturamento para a solução das lides, o STF, reiteradamente (RE n.º 371.258-AgR, Rel. Min. Cezar Peluso, Segunda Turma, DJ 27.10.2006; RE n.º 318.160, DJ 17.11.2005, Rel. Min. Cezar Peluso; RE n.º 367.482, DJ 28.11.2005, Rel. Min. Cezar Peluso; dentre outros), manifestou-se no sentido de que o conceito de receita bruta, sujeita à exação tributária, envolve **não só aquela decorrente da venda de mercadorias e da prestação de serviços, mas sim a soma das receitas oriundas do exercício das atividades empresariais.**

21. Por sua clareza, vale destacar a ementa do Acórdão emitido no exame do RE n.º 371.258-AgR:

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

(negritos nossos)

(RE 371258 AgR, Relator Min. Cezar Peluso, Segunda Turma, votação unânime, julgado em 03/10/2006, DJ 27.10.2006)

(...)

Logo, as rubricas aqui examinadas tratam de receitas operacionais típicas da atividade desenvolvida pela Recorrente, e, por isso, devem constar na base de cálculo das contribuições ao PIS e à COFINS.

Por fim, cabe frisar que as receitas registradas nas contas 37201.00006 – RECEITAS DE INVEST. EM CONSÓRCIO e 36201-00014 – REMUNERAÇÃO S/ CONSÓRCIO, não têm identidade com as “Receitas Financeiras”, haja vista que estas últimas são a remuneração pelo uso do capital financeiro, que pode derivar de uma aplicação de um fundo de investimento, um empréstimo (mútuo) ou de um pagamento antecipado (descontos financeiros), normalmente, aquele decorrente da antecipação do pagamento de duplicata, o que não é o caso da empresa, conforme já mostrado anteriormente. Portanto, as rubricas aqui analisadas não guardam qualquer correspondência com receitas financeiras.

De forma similar, argui a Recorrente que na conta nº37201.00007-“Outras Receitas”, foram registradas as comissões recebidas pela empresa em decorrência da venda de seguros para seus clientes no ato da compra dos veículos. Isso porque a empresa permitia que uma corretora de seguros do grupo comercializasse os seguros diretamente aos seus clientes, adquirentes dos veículos, sendo remunerada a partir de comissões. Novamente, trata-se de atividade totalmente estranha ao objeto da empresa, que é a comercialização de veículos.

No presente caso, observa-se que a obtenção de receita de comissões sobre seguros está em consonância com o seu objeto social no qual consta a atividade de consultoria de seguros. Além disso, como confirmado pela própria recorrente, é um serviço prestado que tem relação direta com as vendas dos veículos, pois são ofertados aos adquirentes destes no mesmo momento da aquisição, tendo como remuneração uma comissão paga pelas companhias de seguros. Em consequência, tem-se que tais valores devem ser considerados receitas operacionais pois são habituais, relevantes e típicos do negócio desenvolvido pela empresa. Abaixo, transcreve-se cláusula do contrato social do contribuinte que denota o seu objeto social:

CLÁUSULA TERCEIRA - A sociedade tem por objeto social a importação e exportação de quaisquer produtos, especialmente de motocicletas, bicicletas motorizadas e veículos; exercer todas as atividades conexas, consequente ou subsidiárias do comércio exterior e doméstico que sejam compatíveis com a índole da sociedade e que se destinem à colocação, promoção, divulgação e comercialização de motocicletas, bicicletas motorizadas e veículos, peças, acessórios e correlatos da indústria automotiva ou não; prestar serviços de manutenção e mecânica de motocicletas, bicicletas motorizadas e automóveis em geral; credenciamento de distribuidores; realização de operações comerciais nos mercados interno e externo, por conta própria ou de terceiros; **consultoria em seguros**; a participação em outras sociedades comerciais ou civis, como sócia ou acionista; e demais atividades e empreendimentos relacionados com o objetivo da sociedade.

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 sem que 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 Solução de Consulta nº130, de 03/05/2012, da 8ª Região, não socorre a Recorrente, pois 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 de parte 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 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:

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.

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 n.º 4.506/1964.

Nesse mesmo sentido, há decisão do CARF caracterizando como receita a recuperação/reembolso de despesas/custo, a teor do Acórdão n.º 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 n.º 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 n.º 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 (nº 13804.000951/2001-64), apurando-se o valor de excesso de compensação a ser restituído (fls.2.177 a 2.180):

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 MAI/03 no valor de R\$ 38.174,4. Demonstrativo anexo.

3. Comparando a Cofins a pagar apurada na diligência com a compensação apontada como pagamento a maior, **concluimos que houve uma compensação a maior no valor de R\$ 1.808,01**. 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

Fl. 14 do Acórdão n.º 3402-006.849 - 3ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 10850.003253/2007-62