



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

Processo nº 10850.721147/2011-41
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3402-006.693 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de junho de 2019
Matéria PERDCOMP-RESTITUIÇÃO DE CRÉDITOS
Recorrente PORTOBENS ADMINISTRADORA DE CONSORCIOS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001, 2002, 2003, 2004, 2005, 2006, 2007, 2008

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.

COMPENSAÇÃO. PEDIDO ORIGINAL. MODIFICAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Além da restrição constante na legislação tributária de retificação da declaração de compensação após o despacho decisório, não se pode admitir a alteração do pedido original por meio da manifestação de inconformidade, por questões relativas à própria delimitação da lide com o pedido, do devido processo legal e da segurança jurídica.

O litígio instaurado a partir da apresentação de manifestação de inconformidade presta-se exclusivamente a discutir a não homologação da compensação declarada, não havendo espaço para análise da procedência de créditos diversos dos alegados por ocasião da transmissão da declaração de compensação.

A declaração de compensação só pode ser retificada em razão de erro material e tem como data limite a expedição do despacho decisório que decide originalmente acerca da homologação ou não da compensação.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001, 2002, 2003, 2004, 2005, 2006, 2007, 2008

CÁLCULO. 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 do PIS 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, consoante interpretação iniciada pelo RE 609.096/RS, submetidos à repercussão geral. Em consequência, inclui-se no conceito de faturamento, previsto na Lei 9.718/98, todos aqueles valores que são cobrados dos consorciados por determinação contratual, ainda que contabilmente registrados como "recuperação de despesas".

Recurso Voluntário Provido em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para excluir as parcelas nos termos da diligência fiscal. Vencidos os Conselheiros Diego Diniz Ribeiro, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Cynthia Elena de Campos e Thais De Laurentiis Galkowicz que acompanharam o relator pelas conclusões e davam provimento em maior extensão para afastar a exigência referente às contas 7193000601 ("Ressarcimento desp. legais judiciais") 7193000601 ("Ressarcimento vendas de cotas"), 7193000602 ("Ressarcimento desp. legais judiciais"), 7193000602 ("Recuperação de multas"), 7193000603 ("Recuperação de despesas"), 7193000605 ("Recuperação de despesas") e 7193000606 ("Recuperação de multa"). A Conselheira Maysa de Sá Pittondo Deligne manifestou interesse em apresentar declaração de voto.

(assinado digitalmente)

Waldir Navarro Bezerra - Presidente.

(assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Waldir Navarro Bezerra (Presidente), Rodrigo Mineiro Fernandes, Diego Diniz Ribeiro, Maria Aparecida Martins de Paula, 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:

PORTOBENS ADMINISTRADORA DE CONSÓRCIOS LTDA contribuinte
- requerente), com fulcro no art. 15 do Decreto nº 70.235 de 1972 (PAF), apresenta

manifestação de inconformidade ao despacho que indeferiu o pleito consubstanciado nos processos abaixo relacionados:

PROCESSO	VALOR PLEITEADO	TRIB	Fls. do Pleito	Período de Apuração
10850721147201141	R\$ 82.105,65	PIS	97/369	15/04/1999 a 20/10/2008
10850721148201195	R\$ 427.492,09	Cofins	109/414	10/05/1999 a 20/10/2008
10850909844201121	R\$ 704,63	PIS	2/4	30/11/2000
10850909845201176	R\$ 3.252,13	Cofins	2/4	30/11/2000
10850909846201111	R\$ 2.114,95	PIS	2/4	31/12/2000
10850909847201165	R\$ 846,57	PIS	2/4	31/1/2001
10850909848201118	R\$ 3.907,25	Cofins	2/4	31/1/2001
10850909849201154	R\$ 731,39	PIS	2/4	31/1/2001
10850909852201178	R\$ 1.062,06	PIS	2/4	31/8/2001
10850909853201112	R\$ 914,82	PIS	2/4	30/9/2001
10850909854201167	R\$ 3.561,10	Cofins	2/4	30/6/2001
10850909855201110	R\$ 3.687,03	Cofins	2/4	31/7/2001
10850909850201189	R\$ 1.097,06	PIS	2/4	31/1/2001
10850909851201123	R\$ 771,57	PIS	2/4	30/6/2001

Tais processos estão sendo juntados por “apensação”, considerando principal o de nº 10850721148201195, visando otimizar os procedimentos processuais e lavratura de atos relativos a todos eles, haja vista tratar-se do mesmo contribuinte e mesma matéria em litígio.

Tratam-se pedidos de reconhecimento de direito creditório, formalizados mediante “Pedidos de Ressarcimento ou Restituição Eletrônicos – Declaração de Compensação” – PERDCOMP juntados aos autos dos aludidos processos.

Em todos os pedidos a contribuinte registra que se trata de recolhimento indevido ou a maior, a exemplo da PERDCOMP de fls. 109 e seguintes do “processo principal” transmitida em 28/11/2008 que se refere ao recolhimento da Cofins relativo ao período de apuração de novembro/2004.

Consoante despachos decisórios da DRF de Origem, a exemplo de fls. 462 e seguintes do “processo principal”, proferido em 14/6/2011, todos os pleitos foram indeferidos em face da apuração da inexistência do crédito, ou seja, os pagamentos que se alega foram realizados a maior já se encontravam alocados a débitos declarados e confessados pelo próprio contribuinte.

A autoridade tributária destaca que a luz do CTN, o contribuinte pode pleitear a restituição de quantias pagas de forma indevida ou a maior, no prazo de 5 anos do recolhimento, desde que faça prova do crédito pretendido. Ocorre que, aplicando-se os preceitos e disposições da Instrução Normativa SRF nº 600/2005 e alterações posteriores, que disciplinaram a aplicação das normas legais sobre a matéria, tratadas na Lei 9.430/1996 e alterações, nenhum direito creditório restou apurado.

Cientificada, a contribuinte apresentou manifestações de inconformidade, fls. 287 e seguintes do processo principal alegando que:

- apresentou diversos pedidos administrativos de restituição de recolhimentos a maior do PIS/Cofins;

- porém, a despeito da evidente inconstitucionalidade do art. 3º do parágrafo único da Lei 9.718, que sequer chegou a ser abordada no despacho decisório, os pedidos foram indeferidos sob o fundamento de inexistência do crédito;

- ao proceder dessa forma a autoridade tributária deixou de cumprir o art.65 da Instrução Normativa 900/2008 que determina a realização de diligências para verificar a exatidão das informações prestadas, logo, deixou de aprofundar na investigação dos fatos;

- no caso, a autoridade sequer tomou conhecimento das razões que justificam a restituição;

- é definitiva a decisão do Supremo Tribunal Federal que afastou a aplicação do art. 3º do parágrafo único da Lei nº 9.718/1998, portanto cumpre escoimar o alargamento da base de cálculo do PIS/Cofins para alcançar outras receitas que as oriundas das vendas de mercadorias e prestação de serviços;

Ao final requer seja reconhecido o direito creditório pleiteado nos aludidos processos anexando memória de cálculo dos valores que entende fazer jus.

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

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 1999, 2000, 2001, 2002, 2003, 2004, 2005, 2006, 2007, 2008

RECONHECIMENTO DE DIREITO CREDITÓRIO. NECESSIDADE DA EXISTÊNCIA DE CRÉDITO.

A restituição, tal qual a compensação, pressupõe a existência de crédito do devedor para com o credor. No momento em que o sujeito passivo não retificou a DCTF, DIPJ, DACTON e a própria escrita contábil, não fez com que se materializasse o valor que alega ter recolhido a maior, cujo montante pretende seja reconhecido.

DCTF. INSTRUMENTO HÁBIL À CONSTITUIÇÃO DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO. RETIFICAÇÃO. PRAZO QUINQUENAL.

O débito confessado por meio de DCTF só pode ser alterado mediante retificação desta, que deve ocorrer no prazo de cinco anos. A DCTF entregue pelo sujeito passivo constitui instrumento por meio do qual o contribuinte informa o valor do crédito tributário apurado em favor do Fisco. Havendo erro na apuração a parte interessada tem prazo de cinco anos para retificá-la. O prazo quinquenal de que trata o artigo 149, parágrafo único, do CTN, é aplicável tanto ao Fisco quanto ao contribuinte. Decorrido o prazo de cinco anos não é permitido ao sujeito passivo retificar a DCTF para alterar o valor apurado no passado, objetivando diminuir o imposto a pagar e fazer aflorar créditos a serem utilizados por meio de restituição ou compensação.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

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 de mérito, repetindo as argumentações apresentadas na Manifestação de Inconformidade.

Este Colegiado, em sessão realizado 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.

Cumprida a solicitação do Colegiado, o processo foi a mim distribuído por sorteio, tendo em vista que o Conselheiro Relator originário (Carlos Daniel), neste íterim, foi nomeado Conselheiro de outra Seção de julgamento do CARF.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Pedro Sousa Bispo

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.

No caso concreto, o processo de pedido de compensação formulado pelo contribuinte, por meio de PER/DCOMPs, não foi homologado pela DRF SÃO JOSÉ DO RIO PRETO porque foi constatado que inexistia crédito disponível suficiente relativo ao DARF indicado e visto que todo o valor estaria alocado para extinguir débitos declarados na DCTF apresentada, conforme o constante do despacho decisório em anexo.

Visando comprovar o seu direito creditório, o contribuinte juntou ao seu Recurso Voluntário planilhas e livro Diário que indicam, supostamente, a existência de receitas estranhas ao conceito de faturamento na apuração da base de cálculo do PIS e da COFINS.

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 a seguir indicados:

1) Que a DRF intime o contribuinte a apresentar os livros contábeis e a documentação fiscal necessária à identificação da

natureza das receitas que compuseram a base de cálculo das contribuições sociais do período cuja restituição pleiteia o Recorrente.

*II) Após o recebimento e análise da documentação a ser entregue pelo Recorrente, a autoridade fiscalizadora deverá elaborar relatório discriminando a parcela da base de cálculo correspondente às receitas excluídas por força do Recurso Extraordinário **RE 585.235**, julgado sob sistemática de Repercussão Geral, calculando o valor do tributo correspondente.*

A DRF de origem analisou detalhadamente cada rubrica contábil reivindicada pela Recorrente, que supostamente não comporia a base de cálculo das contribuições (PIS e COFINS) por força da declaração de inconstitucionalidade do §1º do artigo 3º da Lei nº 9718/98. Em suma, concluiu o Auditor Fiscal que o contribuinte concorda que devem ser incluídas na base de cálculo da COFINS e do PIS as receitas referentes ao recebimento das taxas de inscrição e taxas de administração, porém, de forma divergente ao entendido pela Recorrente, afirma que nas rubricas analisadas, as referentes as contas contábeis abaixo indicadas deveriam compor o faturamento para efeito de incidência das referidas contribuições:

7193000601	Ressarc. Desp. Legais Judic.	Ressarcimento de valores pagos pela requerente para registro de contrato de consórcio. Ou seja, a requerente paga esses valores num primeiro momento e, posteriormente, é ressarcida pelos consorciados. Como recuperação de despesa não compõe o faturamento e não sofre a incidência das contribuições em tela.
7193000601	Ressarc. Vendas de Cotas	Valores ressarcidos à requerente pelos consorciados em razão da venda de cotas pelos consorciados.
7193000602	Ressarc. Desp. Legais Judic.	Ressarcimento de valores pagos pela requerente para registro de contrato de consórcio. Ou seja, a requerente paga esses valores num primeiro momento e, posteriormente, é ressarcida pelos consorciados. Como recuperação de despesa não compõe o faturamento e não sofre a incidência das contribuições em tela.
7193000602	Recuperação de Multas	Nessa conta eram registrados os valores a título de penalidades recebidas de consorciados em decorrência de descumprimento de obrigações contratuais. Não se trata de receita da atividade.
7193000605	Recuperação de Despesas	Nessa conta foram registrados valores a título de recuperação de despesas anteriormente reconhecidas. Por não se tratar de receita, não compõem o faturamento e, portanto, não sofrem a incidências das contribuições em questão.
7193000603	Recuperação de Despesas	Idem acima.
7193000606	Recuperação de Multa	Nessa conta eram registrados os valores a título de penalidades recebidas de consorciados em decorrência de descumprimento de obrigações contratuais. Não se trata de receita da atividade.
7193000607	Receitas Diversas	Outras receitas recebidas não enquadradas na atividade principal da requerente, ou seja, estranhas ao conceito de faturamento.

7399900705	Outros Resultados Financeiros	Nesta conta a empresa registrava os valores referentes às taxas de manutenção cobradas dos consorciados.
7399900905	Outros Resultados Financeiros	Idem acima.

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 aquelas receitas financeiras e estranhas ao conceito de faturamento**, onde apurou-se o PIS a pagar apurado na diligência dos períodos de apuração de 15/04/1999 a 20/10/2008 em confronto com os pagamentos dos períodos informados nas Perdcomps, obtendo-se os valores recolhidos a maior ou a menor, conforme planilha juntada nas fls. 1.100 a 1.112. Por fim, apurou na mesma planilha os valores dos créditos reconhecidos em cada Perdcomp constante do processo em epígrafe, limitando-se o reconhecimento do crédito até o valor pedido.

Preliminarmente, 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 sua defesa, inicialmente, a Recorrente alega que nos cálculos efetuados pela Fiscalização não foram considerados todos os pagamentos realizados pela empresa. Visando comprovar o erro, juntou aos autos a planilha de composição de valores pagos/compensados, fls. 1.135 a 1.147.

Observa-se no Relatório da Diligência Fiscal que a Fiscalização utilizou, para efeito de comparação com valores apurados de contribuição, aqueles recolhimentos apontados nos PER aqui em análise.

Compulsando os autos, percebe-se que os valores recolhidos pela Recorrente e não incluídos nos cálculos da diligência fiscal não constaram dos Perdcomps apresentados pela empresa.

Não procede, portanto, a contestação da Recorrente, pois não há que se cogitar de inserção de outros créditos ou débitos no curso do processo administrativo, por questões relativas à própria delimitação da lide com o pedido, do devido processo legal e segurança jurídica. Conforme já decidido por este Colegiado no acórdão nº 3402-006.300, , de lavra da Conselheira Maria Aparecida de Paula, de 27 de fevereiro de 2019: *O litígio instaurado a partir da apresentação de manifestação de inconformidade presta-se exclusivamente a discutir a não homologação da compensação declarada, não havendo espaço para análise da procedência de créditos diversos dos alegados por ocasião da transmissão da declaração de compensação.*

Desta feita, a análise de novos créditos suscitados no decorrer do processo depende de pedido específico no qual eles sejam incluídos. Em consequência, agiu

corretamente o Auditor Fiscal ao delimitar à análise aqueles pagamentos constantes nas perdcomps objetos do processo.

A Recorrente se insurge, ainda, contra a inclusão das receitas constantes na tabela anteriormente indicada 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: 7193000601 – “Ressarcimento desp. legais judiciais”; 7193000601 – “Ressarcimento vendas de cotas”; 7193000602 – “Ressarcimento desp. legais judiciais”; n. 7193000602 – “Recuperação de multas”; 7193000603 – “Recuperação de despesas”; n. 7193000605 – “Recuperação de despesas”; n. 7193000606 – “Recuperação de multa”; n. 7193000606 – “Receitas Diversas”; e n. 7199900905 / 7399900705 – “Outros Resultados Financeiros”.

Tem-se que 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**.

Inicialmente, oportuno fazer algumas considerações sobre a natureza jurídica das recuperações 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 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)

No presente caso, observa-se que todos os valores recebidos à título de recuperação de custos/despesas estão acordados em contrato padrão, abaixo reproduzido, e integram os valores pagos habitualmente à Recorrente pelos consorciados. Além disso, como bem pontuado pela Autoridade Fiscal, as administradoras de consórcios tem como receita principal a taxa de administração, mas podem também receber outros valores, desde que previstos nos contratos de adesão, inclusive recuperação de custos/despesas, multas e juros moratórios pagos pelos consorciados no caso de atraso nos pagamentos das parcelas contratadas. Em consequência, tais valores devem ser considerados receitas operacionais pois são habituais e típicos do negócio desenvolvido pela empresa. Abaixo, transcreve-se cláusula do contrato social do contribuinte, que denota o seu objeto social, bem como, é reproduzido parcialmente o contrato padrão utilizado nos negócios do contribuinte no período analisado:

Contrato Social

CLÁUSULA SEGUNDA - A sociedade tem como objeto social principal, a administração de consórcio de bens móveis, imóveis e serviços; poderá ainda a sociedade exercer a atividade de prestação de serviços a terceiros mediante a venda e colocação de cotas de outras administradoras de consórcio, a administração de grupos de outras administradoras de consórcio e a realização de serviços de cadastro, pesquisas e consultoria a outras administradoras de consórcio.

Contrato Padrão de Negócios

Cláusula 11 - O consorciado obriga-se a pagar, mensalmente, prestação cujo valor será a soma das importâncias referentes ao Fundo Comum e Taxa de Administração, observado que:
I - o Fundo Comum será calculado através do percentual fixado no preâmbulo deste Contrato, resultante da divisão de 100% (cem por cento) pelo número de meses fixado para a duração deste grupo, e que será aplicado sobre o valor do crédito, vigente na respectiva assembleia de contemplação;
II - a Taxa de Administração será calculada aplicando-se o percentual da Taxa de Administração Mensal fixado neste Contrato ou em seus aditamentos, sobre o valor do crédito vigente na assembleia do mês.
Cláusula 12 - Além das taxas e contribuições previstas nas cláusulas anteriores, poderão ser cobrados dos consorciados:
a) prêmio de seguro de vida em grupo;
b) juros de 1% (um por cento) ao mês e multa moratória de 2% (dois por cento) calculados sobre o valor atualizado das contribuições em atraso;
c) diferença de prestação referente a importância paga a menor nos termos deste Contrato;

d) as despesas comprovadamente realizadas com o registro de seus Contratos de garantia, inclusive nos casos de cessão, através de débitos no Fundo Comum do Grupo;
e) as despesas de cobranças judiciais, nos termos da sentença;
f) de valor correspondente a atualização do crédito, nos termos deste Contrato;
g) de entrega de pedido do consorciado, de segundas vias de documentos;
h) de cobrança de tarifa bancária, quando o pagamento for efetuado por meio de instituição bancária, através de débitos no Fundo Comum do Grupo;
i) cobrança de Taxa sobre os montantes não procurados pelos consorciados ou excluídos, observado o disposto na cláusula 37;
j) despesas decorrentes da compra/entrega do bem, por solicitação do consorciado, em praça diversa daquela da constituição do grupo;
k) atualização do saldo do fundo comum, na passagem de uma assembléia para outra, em função de reajuste do bem, quando não coberto pelo resultado da aplicação financeira do saldo;
l) frete.

Dessa forma, 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".

Ademais, 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 (recuperação custo/despesa) dos valores ora discutidos. O Contribuinte não demonstrou, por meio de documentos, a existência de correspondência direta entre os custos/despesas de incorridos e os reembolsos recebidos pela Empresa. Assim, as argumentações teóricas sobre o tema expostas pela Recorrente não vieram lastreadas por documentos comprobatórios suficientes, tais como as 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 da Recorrente 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 essas que não foram identificadas no presente processo.

No que tange às contas contábeis 7199900905 / 7399900705 – “*Outros Resultados Financeiros*”, nas quais a Recorrente informa que foram incluídas receitas financeiras, entendo que os valores registrados não tem essa natureza, pois é considerada receita financeira aquela 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. Segundo admite a Recorrente, os valores ali registrados são concernentes às taxas de manutenção dos consorciados. Por consequência, as rubricas aqui analisadas, portanto, não guardam qualquer correspondência com receitas financeiras, mas sim receitas operacionais relacionadas com a atividade empresarial típica da empresa, devendo, por isso, compor o seu faturamento.

Por fim, tendo em vista que todas as Perdcomps do processo foram apresentadas dentro do interstício de 5(cinco)anos da data dos pagamentos, não foi observada a ocorrência de prescrição.

Dessa feita, deve ser reconhecida a existência parcial de direito creditório da Recorrente na forma indicada no DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO DO PIS e do valor do CRÉDITO PASSÍVEL DE RECONHECIMENTO elaborada pela Fiscalização, **constante do campo crédito reconhecido** (fls. 1.100 a 1.112), devendo compor a base de cálculo da

contribuição as contas abaixo relacionadas, conforme consta na Informação Fiscal (2.459 a 2.464):

7173500501 TAXA DE ADMINISTRAÇÃO

*7173500502 TAXA DE INSCRIÇÃO/TAXA DE
ADMINISTRAÇÃO – Lei 10833*

7173500505 TAXA DE ADMINISTRAÇÃO - Lei 10833

7193000601 RESSARC DESP LEGAIS JUDIC

7193000601 RESSARC VENDAS DE COTAS

7193000602 RESSARC DESP LEGAIS JUDIC

7193000602 RECUPERAÇÃO DE MULTAS

7193000603 RECUPERAÇÃO DE DESPESAS

7193000605 RECUPERAÇÃO DE DESPESAS

7193000606 RECUPERAÇÃO DE MULTA

7193000607 RECEITAS DIVERSAS

7199900905 / 7399900705 OUTROS RESULTADOS FINANCEIROS

Diante do exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo - Relator

Declaração de Voto

Conselheira Maysa de Sá Pittondo Deligne.

Em sessão, manifestei interesse em apresentar declaração de voto para elucidar as questões pelas quais entendo que o provimento parcial do recurso voluntário deveria ser concedido em maior extensão, para abranger as parcelas que não se enquadram no conceito de faturamento.

Não obstante o I. Relator tenha buscado diferenciar os conceitos de receita e faturamento, entendo que estes conceitos ficaram mesclados em seu voto, com todo respeito. Importante, com isso, traçar uma distinção entre os conceitos de receita e faturamento.¹

¹ Para maiores considerações, na seara doutrinária, vide: DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo. Receita como elemento de incidência do PIS e da COFINS: conceito jurídico x conceito contábil. In: MURICI, Gustavo Lanna;

Como é assente, com a edição da Lei 9.718/98 e a indicação pelo legislador ordinário de que o faturamento ou receita bruta da pessoa jurídica corresponderia à “*totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica*” (art. 3º, § 1º, da Lei 9.718/98), foi instaurada uma extensa discussão na doutrina e na jurisprudência quanto ao conceito de faturamento indicado, à época, no art. 195, I, da CF/88, em sua redação originária, como materialidade suscetível de tributação pelas contribuições securitárias.

Essa discussão ganhou ainda maior relevância com a publicação, em dezembro de 1998, da EC 20/98, pela qual foi alterada a redação do art. 195, I, CF/88 para indicar, além do faturamento, o termo receita como uma materialidade suscetível de tributação pelas contribuições securitárias no art. 195, I, ‘b’, CF/88.

O conceito constitucional de faturamento incorporado pelo texto constitucional, depreendido do Decreto-Lei 2.397/87 ao definir a base de cálculo do extinto FINSOCIAL é o produto da venda de mercadorias e/ou da prestação de serviços auferidos pelas pessoas jurídicas.² Esse foi o entendimento adotado pelo Supremo Tribunal Federal no RE 346.084, um dos primeiros precedentes quanto à inconstitucionalidade do mencionado § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, segundo o qual o conceito de faturamento, sinônimo de receita bruta, não pode ser considerado como todas as receitas auferidas pela pessoa jurídica referindo-se, apenas, “*à venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços*”³.

Posteriormente, especialmente em função da discussão envolvendo o faturamento das instituições financeiras, a expressão “totalidade das receitas auferidas com a venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços” passou a ser indicada na jurisprudência como “*a soma das receitas oriundas do exercício das atividades empresariais*”⁴, **ou seja, aquelas auferidas exclusivamente no exercício de seu objeto social.**

Veja-se que, ao contrário do que pretende aduzir o relator em seu voto, o exercício da atividade empresarial deve guardar relevância com o objeto social da pessoa jurídica para se enquadrar no conceito de faturamento. Essa necessária correspondência com o exercício da atividade social da pessoa jurídica é depreendida, inclusive, do conceito legislativo de receita bruta introduzido pela Lei n.º 12.973/2014 que alterou o art. 12 do Decreto-Lei no 1.598/1977⁵, indicando que a receita bruta é aquela auferida pela pessoa jurídica no exercício do objeto social principal, dentre as quais aquelas auferidas com a venda de mercadorias, de

CARDOSO, Oscar Valente; RODRIGUES, Raphael Silva. (Org.). Estudos de direito processual e tributário em homenagem ao Ministro Teori Zavascki. Belo Horizonte: D'Plácido, 2018, p. 841-861.

² Conforme: LEÃO, Martha Toribio. A incidência das contribuições sociais sobre as receitas financeiras das instituições financeiras e a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 214, p. 97, jul. 2013. ÁVILA, Humberto. Contribuição social sobre o faturamento. Cofins. Base de cálculo. Distinção entre receita e faturamento. Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 107, p. 104, ago. 2004.

³ BRASIL. STF. RE 346084, Relator Ministro Ilmar Galvão, Relator para o acórdão Ministro Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julgado em 09/11/2005, publicado em 01/09/2006.

⁴ BRASIL. STF. Agravo Regimental no RE 371258, Relator Min. Cezar Peluso, Segunda Turma, julgado em 03/10/2006, DJ 27/10/2006. E ainda, BRASIL, STF. Agravo Regimental no RE 816363, Relator Ministro Ricardo Lewandowski, Segunda Turma, julgado em 05/08/2014, Pulicado em 15/08/2014.

⁵ “Art. 12. A receita bruta compreende:

I - o produto da venda de bens nas operações de conta própria;

II - o preço da prestação de serviços em geral;

III - o resultado auferido nas operações de conta alheia; e

IV - as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos incisos I a III.”

serviços ou de mercadorias e serviços, bem como as receitas auferidas em função da realização de operações de conta alheia.⁶

As polêmicas em torno do conceito de faturamento foram igualmente relevantes para sedimentar o conceito de receita indicado no texto constitucional, tomado como **o gênero no qual se inclui o faturamento, abrangendo todos os valores recebidos, a qualquer título, pela pessoa jurídica**⁷. Assim, os conceitos de receita e faturamento não se confundem. A manifestação de José Souto Maior Borges traz uma clara distinção entre os dois conceitos:

*“Faturamento e receita são pois conceitos inconfundíveis. O faturamento é um mero instrumento formal de segurança nas relações jurídico-mercantis (atesta uma compra e venda ou serviço prestado). Mas a receita (totalidade dos ingressos) pode decorrer de operações não faturáveis pela empresa [...]. Trata-se, pois da relação de implicação dogmática entre o gênero (todas as receitas da empresa) e a espécie (o faturamento). Faturáveis são apenas os ingressos vinculados a compra e venda mercantil e serviços prestados pelas empresas”*⁸.

Uma vez que o presente processo se refere à análise da Lei n. 9.718/98, necessário avaliar se as parcelas discutidas pelo sujeito passivo se enquadram no conceito de faturamento, e não de receita.

Atentando-se para as parcelas em discussão relacionadas ao ressarcimento de custos e despesas incorridas com terceiros junto aos consorciados (*“Ressarcimento desp. legais judiciais”*, *“Ressarcimento vendas de cotas”*; *“Recuperação de despesas”*), elas igualmente não se enquadram no conceito de faturamento, não decorrendo do exercício do objeto social da pessoa jurídica. Como elucidado na diligência fiscal realizada, esses valores se apresentam como verdadeiros reembolsos arcados pela pessoa jurídica, **não configurando como receita própria de sua atividade. Tratam-se de valores de titularidade de terceiro, arcada pela pessoa jurídica para repassar integralmente aos seus consorciados.**

Não se tratando de receita própria, essas contas contábeis não representam seja faturamento seja receita da pessoa jurídica. Não correspondem, por conseguinte, à *“aquisição de direito novo”*, como evidenciado no acórdão 3802-001.868, de 23/07/2013:

*“Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins
Período de apuração: 01/12/2005 a 31/12/2005
CESSÃO DE CRÉDITOS DE ICMS. NÃO INCIDÊNCIA. A cessão de créditos de ICMS não se constitui em base de cálculo da contribuição, por se tratar esta operação de mera mutação patrimonial, não representando receita.*

⁶ Sem adentrar nos pormenores desta inovação legislativa, o conceito constitucional de faturamento, vigente à época da promulgação da Constituição, não pode ser alterado por legislação infraconstitucional, qual seja, a soma das receitas auferidas com a venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços. Dentre outros, é criticável a previsão do art. 12, §5º, Decreto-Lei no 1.598/1977, que extrapolou o conceito constitucional de receita ao exigir a inclusão dos tributos sobre ela incidentes. Sobre o tema vide SANTOS, Ramon Tomazela. Notas sobre a ampliação do conceito de receita bruta pela Lei n.º 12.973/2014 e as receitas financeiras das instituições financeiras e sociedades seguradoras. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 228, p. 136-154, set. 2014.

⁷ BRASIL, STF. RE 474132, Relator Ministro Gilmar Mendes, Tribunal Pleno, julgado em 12/08/2010, publicado em 30/11/2010.

⁸ BORGES, José Souto Maior. As contribuições sociais (PIS/Cofins) e a jurisprudência do STF. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 118, p. 80, jul. 2005.

RECUPERAÇÃO DE CUSTOS E DESPESAS. NÃO INCIDÊNCIA. Os ingressos que a pessoa jurídica perceba a título de efetiva recuperação de custos e despesas não constituem receita para fins de tributação por meio da COFINS, notadamente por significarem mero estorno daqueles dispêndios anteriormente incorridos e não, como seria indispensável, aquisição de direito novo.

RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO.”

(grifei)

Da mesma forma, as contas relacionadas à “Recuperação de multas” igualmente não refletem o exercício da atividade principal da pessoa jurídica, tratando-se de receita de natureza financeira aferida em razão do descumprimento dos contratos. O objetivo social do Consórcio é remunerado pela taxa de administração, sendo que o recebimento de multas pelo descumprimento do contrato não é um objetivo por ela vislumbrado.

Por fim, insta frisar que acompanho o relator quanto às contas contábeis 7193000606 “Receitas Diversas” e n. 7199900905 / 7399900705 – “Outros Resultados Financeiros” em razão da ausência de provas para confirmar a natureza das receitas aferidas.

Diante do exposto, voto pelo provimento do recurso voluntário em maior extensão, para afastar da base de cálculo das contribuições as contas 7193000601 (“Ressarcimento desp. legais judiciais”) 7193000601 (“Ressarcimento vendas de cotas”), 7193000602 (“Ressarcimento desp. legais judiciais”), 7193000602 (“Recuperação de multas”), 7193000603 (“Recuperação de despesas”), 7193000605 (“Recuperação de despesas”) e 7193000606 (“Recuperação de multa”), e garantir o direito de crédito da contribuição equivalente, quanto às parcelas excluídas, relativas às contas indicadas no resultado deste julgamento.

É como declaro meu voto.

(assinado digitalmente)

Maysa de Sá Pittondo Deligne