



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

Processo nº 10880.722038/2013-55
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3402-003.071 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de maio de 2016
Matéria PIS e Cofins
Recorrente NOKIA SIEMENS NETWORKS DO BRASIL SISTEMAS DE COMUNICAÇÕES LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/06/2008 a 30/07/2008, 01/11/2008 a 31/12/2008

NOTA DE CRÉDITO INTERNACIONAL. PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. NATUREZA JURÍDICA DE BONIFICAÇÃO. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO.

Não compõe a base de cálculo do PIS e da Cofins os valores recebidos a título de bonificação, via Nota de Crédito Internacional, quando haja elementos que vinculem inequivocamente a bonificação às operações realizadas, ausência de condição para o recebimento das Notas de Crédito, e comprovação do efetivo recebimento dos valores.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Jorge Freire, Waldir Navarro Bezerra e Maria Aparecida Martins de Paula, que negaram provimento. O Conselheiro Diego Diniz Ribeiro declarou-se impedido de participar do julgamento. O Conselheiro Antonio Carlos Atulim apresentou declaração de voto. Sustentou pela recorrente o Dr. Diego Marchant, OAB/SP 208.360; e pela Fazenda Nacional o Dr. Miquerlam Chaves Cavalcante, OAB/CE 19.135.

Antonio Carlos Atulim - Presidente.

Carlos Augusto Daniel Neto - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Antonio Carlos Atulim, Jorge Freire, Valdete Aparecida Marinheiro, Waldir Navarro Bezerra, Thais de Laurentiis Galkowicz, Maria Aparecida Martins de Paula, Diego Diniz Ribeiro e Carlos Augusto Daniel Neto.

Relatório

Trata o presente processo de Autos de Infração do PIS e COFINS, lavrados em nome do contribuinte em epígrafe relativo à insuficiência do recolhimento das contribuições, nos períodos de apuração de 06/2008, 07/2008, 11/2008 e 12/2008, conforme discriminado em fls.294.

Para expor os fundamentos da autuação, socorremo-nos aqui do preciso relato constante no Acórdão de Impugnação, reproduzido abaixo:

A contribuinte supracitada foi lançada de ofício por falta/insuficiência de recolhimento de Cofins e de PIS, ambos não-cumulativos, dos meses de junho, julho, novembro e dezembro de 2008. Resultou num crédito de Cofins não-cumulativa de R\$25.546.939,29, conforme fls.290/300, e PIS não-cumulativo de R\$ 5.546.374,96, conforme fls.301/311, tendo ambos ciência eletrônica via e-mail em 28/06/2013 (fl.331).

*No Termo de Constatação e Encerramento Parcial, de fls.281/288, que faz parte integrante dos Autos de Infração de Cofins e PIS, é afirmado que houve **omissão de receita** que não foi incluída na base de cálculo das contribuições. Tal conclusão se fundamentou nas seguintes constatações:*

*— A contribuinte e a empresa NOKIA SIEMENS NETWORKS OY (NOKIA FINLÂNDIA), que são vinculadas, firmaram contrato referente a transações comerciais e de política de preços entre as partes e em relação ao preço de transferência, sendo que a empresa NOKIA FINLÂNDIA enviou a contribuinte (empresa coligada) a quantia de R\$ 153.952.978,15 mediante a emissão de notas de crédito, **sendo este valor utilizado pela contribuinte como ajuste de preços de transferência nas aquisições de programas de computador (R\$ 53.821.423,19) e de compra de produtos (R\$ 100.131.554,96) (...)***

Devidamente cientificada em 13/06/2013 - fl.331, a interessada apresentou, em 24/07/2013 - fl. 334 e ss., impugnação para os Autos de Infração do PIS e COFINS, alegando em resumo que:

*— A natureza da Notas de Crédito era de **ajustar o preço praticado nas importações com sua matriz** (de quem a contribuinte importou) levando em consideração o preço de transferência, de forma que a margem de lucratividade da contribuinte (importadora) fosse preservada, segundo contrato celebrado entre a contribuinte e a matriz (NOKIA FINLÂNDIA), cujo objeto é de distribuição de hardware, software e serviços no território brasileiro e que tinha cláusulas que tratavam do preço de transferência e compensação da lucratividade da contribuinte devido a aplicação da legislação referente a este. Por isso, os valores das Notas de Crédito serviriam de recomposição e não poderiam ser caracterizados como receitas;*

*— A origem das Notas de Crédito decorrem de operações de **importação da contribuinte de bens e serviços da matriz para***

*fins de fornecimento a clientes no mercado, mais especificamente a empresas que compõem o grupo Claro, com **objetivo de recompor os custos** decorrentes destas aquisições devido ao efeito do preço de transferência sobre elas. Ainda informa que as operações com a expressão “Buyback Claro” e “ Price Amendment” estão enquadradas na recomposição da lucratividade da contribuinte, além de trazer exemplo da correlação da emissão de Nota de Crédito e a importação de produtos e a contabilização;*

*__ A origem da divergência entre os valores que a Fiscalização considerou como ajuste do preço de transferência (R\$ 15.869.656,35) e os valores constantes das Notas de Crédito (R\$ 153.952.978,15) decorre do fato **que o cálculo pelo preço de transferência pela legislação brasileira é diferente do obtido pela legislação que rege a matriz (OCDE), sendo este último considerado como ajuste do preço de transferência**. Tal fato não mudaria o entendimento já alegado de que os valores das Notas de Crédito serviriam de recomposição e não poderiam ser caracterizados como receitas, pois seriam devolução parcial de preço, contabilizados como redutores de custo;*

__ A contabilização do ajuste de custo para fins de preço de transferência, nos termos do art.45 da Lei 10.637/2002, é feita por um lançamento a débito na conta dos resultados acumulados e a crédito na conta do ativo onde foi contabilizada a aquisição dos bens, direitos ou serviços e que permanecem ali registrados ao final do período de apuração ou na conta própria de custos ou despesas do período de apuração, caso estes tenham sido vendidos/baixados na conta registrou a aquisição. Como a contribuinte não fez ajuste no LALUR, de maneira somente fiscal, utilizou-se da forma de contabilização preconizada na norma legal, sendo que o Acórdão 16-21239, de 29/04/2009, da 2ª Turma da DRJ-SP, também entendeu as Notas de Crédito, no caso de ajuste de preço de transferência, podem ser utilizadas como redução do custo de determinado produto;

__ O recebimento das Notas de Crédito somente teve efeito fiscal para diminuir o custo dos bens e serviços e aumentar o lucro do período, refletindo de forma positiva na apuração de IRPJ e CSLL, não afetando o PIS e a Cofins por não ser receita;

__ O conceito de receita seria extrajurídico, pois decorrente do campo econômico, cuja melhor definição, nos termos da doutrina, seria o contido no pronunciamentoº 30 do Comitê de Pronunciamento Contábil, que prescreve que “Receita é o ingresso bruto de benefícios econômicos durante o período proveniente das atividades normais de uma entidade que resultam no aumento do Patrimônio Líquido, porém não se relacionam ao aumento de capital promovido pelos acionistas”. Então, a contribuinte deduz que a base de cálculo do PIS (art.1º da Lei 10.637/2002) e da Cofins (art.1º da Lei 10.833/2003) é a receita tributável, compreendida nos acréscimos ou nos decréscimos dos passivos, originárias de outros patrimônios, cuja propriedade é adquirida pela sociedade no exercício de

suas atividades e que possa alterar seu próprio patrimônio líquido, desde que esta receita não esteja em alguma hipótese da legislação que a torne não tributável. No caso em concreto, haveria ajuste no custo dos equipamentos importados adquiridos como contrapartida da contabilização das Notas de Crédito, não havendo nem acréscimo do ativo ou diminuição do passivo de forma a aumentar o patrimônio líquido. Ou seja, não haveria receita, mas sim recuperação de custo, não havendo incidência do PIS e da Cofins;

___ As despesas recuperadas não poderiam ser tributadas pelo PIS e pela Cofins, com fundamento analógico no entendimento contido no art.2º do ADI 25/2003, que diz que não há incidência sobre os valores recuperados a título de tributo pago indevidamente, e na jurisprudência do STJ sobre valores recuperados a título de ICMS, que seriam redutores do custo e não receita, e do STF sobre valores de transferência de créditos de ICMS, que seriam custos recuperados e não receita;

___ As notas de Crédito, caso fossem consideradas receitas, deveriam ser consideradas receitas de exportação, pois houve ingresso de divisas advindas de empresa domiciliada na Finlândia (NOKIA SIEMENS NETWORKS OY). Em sendo exportação, estariam isentas de PIS e Cofins, nos termos do art.149 da Constituição, da Lei 10.637/2002 e 10.833/2003, além de soluções de consulta da Receita Federal do Brasil e da jurisprudência do STF;

___ Caso seja entendido que as Notas de Crédito sejam receitas tributáveis, alega a decadência dos valores das citadas Notas anteriores a data de 28/06/2008. Isto porque foi cientificada do Auto de Infração em 28/06/2013 e, nos termos do art.150, §4º do CTN, a contagem decadencial de 5 anos inicia na data do fato gerador do tributo, que seriam a data de emissão destas Notas de Crédito, conforme entendimento contido em solução de consulta da Receita Federal do Brasil sobre o instituto da competência contábil no reconhecimento da receita na prestação de serviço;

___ Ainda solicita a não-incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício porque seria ilegal, contrariando o art.61 da Lei 9.430/1996, nos termos da jurisprudência do Conselho de Contribuintes, atual CARF;

___ Por fim, protesta pela juntada posterior de quaisquer documentos que possam comprovar tudo que foi alegado na impugnação.

Decidiu a D. Delegacia de Julgamento de Porto Alegre (RS), em acórdão de fls. 758/772, pela improcedência da impugnação apresentada, mantendo as importâncias lançadas. Os fundamentos da decisão se encontram claros na ementa reproduzida abaixo:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS Período de apuração: 01/06/2008 a 30/07/2008, 01/11/2008 a 31/12/2008 FATO GERADOR. INCIDÊNCIA MENSAL. DECADÊNCIA PARCIAL. INEXISTÊNCIA.

O fato gerador da contribuição é mensal, considerando ocorrido somente no final do mês. Em havendo ciência do lançamento antes do final do mês em que se completaria cinco anos do fato gerador, inexistência parcial do crédito tributário constituído.

RECEBIMENTO DE NOTAS DE CRÉDITO. CARACTERIZAÇÃO COMO RECEITA. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO. TRIBUTAÇÃO.

Os recebimentos de Notas de Crédito como decorrentes de ajustes nos preços dos fornecimentos à contribuinte para garantir sua rentabilidade/lucratividade se classificam como receitas, nos termos da doutrina e jurisprudência. Em sendo estas receitas tributáveis, estão dentro da hipótese de incidência da contribuição e devem ser tributadas.

MULTA DE OFÍCIO. TAXA SELIC.

Cobram-se juros de mora equivalentes à taxa do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - Selic - sobre débitos tributários, aí incluída a multa de ofício, por expressa previsão legal.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/06/2008 a 30/07/2008, 01/11/2008 a 31/12/2008 FATO GERADOR. INCIDÊNCIA MENSAL. DECADÊNCIA PARCIAL. INEXISTÊNCIA.

O fato gerador da contribuição é mensal, considerando ocorrido somente no final do mês. Em havendo ciência do lançamento antes do final do mês em que se completaria cinco anos do fato gerador, inexistência parcial do crédito tributário constituído.

RECEBIMENTO DE NOTAS DE CRÉDITO. CARACTERIZAÇÃO COMO RECEITA. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO. TRIBUTAÇÃO.

Os recebimentos de Notas de Crédito como decorrentes de ajustes nos preços dos fornecimentos à contribuinte para garantir sua rentabilidade/lucratividade se classificam como receitas, nos termos da doutrina e jurisprudência. Em sendo estas receitas tributáveis, estão dentro da hipótese de incidência da contribuição e devem ser tributadas.

MULTA DE OFÍCIO. TAXA SELIC.

Cobram-se juros de mora equivalentes à taxa do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - Selic - sobre débitos tributários, aí incluída a multa de ofício, por expressa previsão legal.

Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido

A Contribuinte, discordando do Acórdão exarado pela a D. Delegacia de Julgamento de Porto Alegre (RS), protocolou Recurso Voluntário tempestivo contra a referida

decisão, que fora contrarrazoado pela Fazenda Nacional, também em tempo hábil. O recurso e as contrarrazões repisam os argumentos proferidos anteriormente no processo, motivo pelo qual não serão revisitados neste relatório.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto, relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, pelo que deve ser conhecido.

Versam os autos de lançamento tributário de PIS e Cofins incidentes sobre Notas de Crédito recebidas como redutoras de custo na operação entre partes vinculadas, cujos preços parâmetros de saída (na Finlândia) e de entrada (no Brasil) para fins de legislação de preços de transferência discrepavam em razão de regras assimétricas.

O caso em tela, conquanto inusual neste Seção de Julgamento, é, em nosso juízo, de simples compreensão, uma vez afastados os aspectos não essenciais.

Na consecução de suas operações habituais, a Recorrente celebra contratos de fornecimento complexos, que envolvem o fornecimento de equipamentos e prestação de serviços, inclusive o licenciamento de software, que por sua vez são viabilizados por meio do suporte da Nokia Siemens Networks Oy, situada na Finlândia ("NSNOy"), que se dá mediante o fornecimento de equipamentos.

É inconteste nos autos que a Recorrente e a NSNOy são pessoas vinculadas. Logo, naturalmente, e nos termos dos art.18 a 24 da Lei 9.430/96, as operações entre elas estão sujeitas ao controle de **preços de transferência** nas importações para verificar se houve **excesso de dedutibilidade de custos em relação às operações realizadas com a NSNOy** e outras empresas vinculadas.

O exame dos preços de transferência possui o escopo de identificar eventual transferência indireta de lucros nas operações entre partes vinculadas. Verificado tal panorama, *procede-se a um ajuste na base calculada do imposto sobre a renda, incidindo, assim, o referido imposto sobre parcela do lucro transferida indiretamente por intermédio dos preços manipulados por força das relações existentes entre as partes vinculadas* (BARRETO, Paulo Ayres. *Imposto Sobre a Renda e Preços de Transferência*. São Paulo: Dialética, 2001. P.152).

Outrossim, o controle de preços de transferência também é efetuado pela NSNOy na Finlândia, no momento da exportação dos produtos. Todavia, estas regras são baseadas nas Diretrizes de Preços de Transferência da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico ("OCDE"), as quais são bem diferentes das regras brasileiras apresentadas pelos artigos 18 a 24 da Lei nº 9.430/96.

Portanto, quando o bem vai ser exportado da Finlândia, aplicam-se as regras de preços de transferência da OCDE para obter um **preço parâmetro de exportação** que deverá ser praticado na exportação e, da mesma forma, com a importação desse bem no Brasil aplicam-se os critérios previstos nos arts.18 a 24 da lei 9.430 para se obter o **preço parâmetro**

de importação. Frise-se que, via de regra, seria despidendo adjetivar o preço parâmetro, haja vista que eles deveriam ser exatamente iguais, por força do *princípio do arm's lenght*.

Em uma economia globalizada, é comum que a empresa tenha braços operacionais espalhados no mundo inteiro, que realizem operações comerciais entre si, promovendo uma especialização da atividade produtiva atrelada a essa mundialização do processo produtivo.

Como pontua Luís Eduardo Schoueri, essa estrutura globalizada esvazia o parâmetro do mercado como árbitro para a distribuição de riqueza, já que, por exemplo, o lucro ou prejuízo de uma determinada unidade produtiva dessa cadeia internacional seria condicionado por decisões internas do grupo empresarial (Preços de Transferência no Direito Tributário Brasileiro, 2ªed. São Paulo: Dialética, 2006. P.11). Assim sendo, o lucro contábil da empresa se torna um parâmetro confiável de sua capacidade contributiva apenas nos casos em que ele reflita operações realizadas de acordo com os **preços praticados no mercado**. E prossegue o autor:

Assim, entende-se que ao substituir os preços das transações entre partes ligadas pelos preços de mercado, a legislação sobre preços de transferência nada mais busca, senão aferir com maior exatidão a riqueza gerada pela empresa.

À luz do conceito de renda, portanto, a legislação sobre preços de transferência será aceita - e até exigida - quando, privilegiando os preços de mercado, apurar com exatidão a riqueza e, portanto, a renda tributável. Em consequência, apenas se tolera a substituição dos preços praticados em uma transação se em seu lugar se registrarem valores que representem com maior exatidão os preços de mercado. (SCHOUERI, Luís Eduardo. Preços de Transferência no Direito Tributário Brasileiro, 2ªed. São Paulo: Dialética, 2006. P.12)

Nesse contexto, o *arm's lenght* opera como critério de igualdade tributária nas operações entre pessoas vinculadas no âmbito do comércio internacional, aplicando-se o art.150, II e sua vedação a tratamento desigual de contribuintes em situação equivalente.

Pois bem, retomando a legislação brasileira acerca da matéria, deve-se analisar o art.18 da lei 9.430:

Art.18. Os custos, despesas e encargos relativos a bens, serviços e direitos, constantes dos documentos de importação ou de aquisição, nas operações efetuadas com pessoa vinculada, somente serão dedutíveis na determinação do lucro real até o valor que não exceda ao preço determinado por um dos seguintes métodos:

É dizer, do preço de importação dos bens, somente serão dedutíveis na determinação do lucro real, através de registro do custo na LALUR, aquele valor calculado como **preço-parâmetro** de acordo com as regras específicas da lei. No caso em tela, realizou-se os cálculos de acordo com o método adequado, conforme planilhas de fls.08 a 36, onde verificou-se um valor total de **R\$ 15.869.423,19** - este, portanto, é o preço parâmetro na importação do produto, para fins de aproveitamento do custo na apuração do lucro real da Recorrente.

Ocorre, entretanto, que a aplicação das regras de preço de transferência na Finlândia, no momento da exportação, estipula valores de vulto muito superior àqueles calculados pelas regras brasileira, para estes casos.

Em síntese: para a Finlândia, o preço é um, enquanto para o Brasil, é outro (muito menor que aquele considerado na Finlândia), de modo que a Recorrente precisará realizar uma custo equivalente ao preço de exportação praticado na Finlândia, podendo excluir do seu lucro real apenas até o limite do preço considerado pelo Brasil, restando "descoberto" a diferença desse valor.

Essa diferença - de *custo que não pode ter tratamento tributário de custo*, por força das regras de preços de transferência do Brasil - mina a própria operação, onerando demasiadamente o negócio e inviabilizando a manutenção da prática comercial entre as pessoas vinculadas.

As partes convencionaram o seguinte, nas cláusulas 2 e 3 do Acordo de fornecimento de bens :

“2. PREÇOS a. Os preços cobrados pela NSNOy para o hardware, software e serviços segundo este instrumento devem estar em conformidade com os padrões de internacionais de plena concorrência simultaneamente de acordo com o Artigo 9 do Tratado de Dupla Tributação Finlandês Brasileiro em vigor e as Diretrizes de Preços de Transferência da OECD (“PREÇOS”), conforme detalhado no anexo 1 anexado ao presente como a Política de Preços de Transferência da Nokia Siemens Networks para refletir as margens que normalmente são realizadas pelas empresas envolvidas em operações similares a aquelas da NSN Sistemas.

b. Pelo menos anualmente, a NSN Sistemas e a NSNOY deve analisar as margens brutas da NSN Sistemas para as suas operações de distribuição/revenda para determinar se tais margens estão em conformidade com os princípios internacionais de plena concorrência aceitos, bem como com a legislação de preços de transferência brasileira. Se for determinado que as margens da NSN Sistemas para qualquer período coberto por este CONTRATO não estão em conformidade com referido princípio de plena concorrência ou com as normas de preços de transferência brasileira, então a NSNOY deve devolver/reembolsar para a NSN Sistemas uma quantia favorecida por notas de crédito que farão com que a NSN Sistemas realize um resultado/margem agregado financeiro de suas operações que estejam de acordo com o referido princípio de plena concorrência e normas de preços de transferência brasileira. Se por qualquer período coberto por este contrato a NSN Sistemas realizar um resultado/margem adjunto financeiro de suas operações que estejam de acordo com o referido princípio de plena concorrência e normas de preços de transferência brasileira sem o pagamento de qualquer valor adicional, então nenhum pagamento será devido pela NSNOY para a NSN Sistemas segundo este instrumento.”

“3. AJUSTES ESPECIAIS NAS MARGENS: Caso a NSN Sistemas e a NSNOy determinem que, mediante a análise das margens da NSN Sistemas de acordo com a Seção 2 no presente instrumento, para qualquer período coberto por este

CONTRATO, os PREÇOS cobrados pela NSNOy ou quantia adicional devolvida/reembolsada à NSN Sistemas por notas de crédito não resultam no fato da NSN Sistemas realizar uma margem que esteja com os princípios internacionais de plena concorrência aceitos e as normas de preços de transferência brasileira, então os ajustes adequados e especiais serão realizados pela NSN Sistemas e pela NSNOy na medida necessária para alcanças a conformidade com o referido padrão de plena concorrência e normas de preços de transferência.”

Com isso, ajustaram as partes que o preço pago pela Recorrente à NSNOy seria parcialmente devolvido através de Notas de Crédito (*credit notes*) no valor da diferença entre o preço pago e o *preço parâmetro* calculado de acordo com as regras de preços de transferências no Brasil, de modo a, *simultaneamente*, atender à regra do *arm's lenght* - com a prática de preços compatíveis com o mercado - e atender às regras de brasileiras.

Ora, verifica-se de pronto que a obrigação de emissão de Notas de Crédito deriva de uma avença civil entre as partes, e não de qualquer regra de tributação internacional (haja vista que o tratado de bitributação entre o Brasil e a Finlândia sequer prevê a cláusula 9.2, do ajuste forçado dos preços praticados entre partes vinculadas).

A decisão recorrida, inclusive, reconhece que os valores recebidos pelo Recorrente por meio das Notas de Crédito são decorrente de ajustes de preços de transferência (*ergo* os preços praticados entre partes vinculadas) que estão previstos no contrato de distribuição firmado com a matriz da Recorrente. Veja-se o seguinte trecho da r. decisão recorrida:

“No caso em apreço, o que ocorre é que as Notas de Crédito emitidas pela empresa exportadora são para garantir a rentabilidade/lucratividade da importadora (contribuinte), conforme contrato juntado aos autos, devido ao ajuste do preço de transferência para fins de apuração de IRPJ e CSLL em um momento posterior à importação propriamente dita, não para recuperação de custo.”

É importante fazer uma distinção nesse ponto. A decisão recorrida fala que as Notas de Crédito tem a finalidade de garantir a lucratividade da importadora, todavia, é bem sabido e foi suficientemente repisado alhures, que os ajustes de preço de transferência têm como objetivo a busca pelo valor de preço justo entre partes relacionadas (*“arm's lenght”*), e não aumentar a rentabilidade/lucratividade das empresas. *Se a lucratividade é eventualmente aumentada pelo ajuste, trata-se de uma contingência da operação, e não a sua causa* - há que se distinguir entre *finalidades* e *efeitos* de um ato ou negócio., contraste este já secular no Direito Civil.

Ora, em primeiro lugar, há que se observar que não se trata de receita tributável pelas contribuições em comento, nos termos do art.1º, §1º da Lei 10.833 e 10.637:

Art. 1o A Contribuição para o PIS/Pasep, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica com os respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976.

Vejamos o segundo item, relativo aos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei 6.404/76 - que se refere apenas aos *elementos do ativo decorrentes de operações de longo prazo serão ajustados a valor presente, sendo os demais elementos ajustados quando houver efeito relevante.*

Quanto à primeira espécie de receita tributável, há que se reproduzir o conteúdo do art. 12 Decreto-Lei nº 1.598/77:

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.

A legislação é expressa em limitar a incidência à chamadas *receitas operacionais*, descritas no artigo acima.

As notas de crédito analisadas não se adequam aos incisos I e II, por não serem produto de venda de bens ou prestação de serviços. Além disso, não se subsume ao inciso III por não se tratar de resultado auferido em operações de conta alheia.

Quanto ao inciso IV, mais amplo que os demais, tampouco pode fundamentar a incidência, haja vista que as notas de crédito não são receitas da atividade ou objeto principal da empresa, mas simples meios financeiros de realizar o ajuste dos preços de transferência.

A jurisprudência é farta de exemplos de rechaço a tentativas de ampliação do conceito de receita tributável pelas contribuições para atingir receitas não operacionais, para além das hipóteses da legislação.

Ainda que se considere subsumível ao conceito de receita tributável pelas contribuições do PIS e COFINS, esses valores deveriam ser excluídos da base de cálculo, como se demonstrará adiante.

Colocando em parênteses as vicissitudes de se tratar de uma operação sujeita a regras de tributação internacional, o que se verifica, no caso, é a presença de uma forma análoga de **bonificação** - a Nota de Crédito opera como um **redutor de custos** da adquirente dos produtos, haja vista que os custos não podem ser aproveitados na contabilização do lucro real para além do preço parâmetro estipulado nos termos da lei 9.430/96.

Em rigor, *o conteúdo da lide é o tratamento tributário dos abatimentos de preço - realizados através das Notas de Crédito - que a Recorrente obteve junto ao seu fornecedor (NSNOy) em virtude de um acordo comercial (citado acima, em fl.86), como forma*

de propiciar o atendimento ao **princípio do arm's lenght**, respeitadas as regras de preços de transferência do Brasil e da Finlândia, e viabilizar a operação.

Nesse sentido, Administração Tributária, por meio de sua Coordenação do Sistema de Tributação, possui entendimento acerca do regime jurídico das “bonificações” em relação ao Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas, exarado no Parecer CST/SIPR nº 1.386/1982:

Bonificação significa, em síntese, a concessão que o vendedor faz ao comprador, diminuindo o preço da coisa vendida ou entregando quantidade maior que a estipulada. Diminuição do preço da coisa vendida pode ser entendido também como parcelas redutoras do preço de venda, as quais, quando constarem da Nota Fiscal de venda dos bens e não dependerem de evento posterior à emissão desse documento, são definidas, pela Instrução Normativa SRF nº 51/78, como descontos incondicionais, os quais, por sua vez, estão inseridos no art. 178 do RIR/80. (grifos nossos)

Conquanto exarada em relação ao IRPJ, esse entendimento também é estendido ao âmbito das contribuições sociais em comento, conforme se verifica no campo de "Perguntas e Respostas" do sítio virtual da Receita Federal do Brasil:

“370 As bonificações concedidas em mercadorias compõem a base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins?”

Os valores referentes às bonificações concedidas em mercadorias serão excluídos da receita bruta para fins de determinação da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, somente quando se caracterizarem como descontos incondicionais concedidos.

Descontos incondicionais, de acordo com a IN nº 51, de 1978, são as parcelas redutoras do preço de venda, quando constarem da nota fiscal de venda dos bens e não dependerem de evento posterior à emissão desse documento. Portanto, neste caso, as bonificações em mercadoria devem ser transformadas em parcelas redutoras do preço de venda, para serem consideradas como descontos incondicionais e conseqüentemente excluídas da base de cálculo das contribuições.”

Logo, para que as referidas Notas de Crédito tenham natureza de bonificações, é preciso que elas sejam caracterizadas como **descontos incondicionados**, atendendo aos requisitos da IN SRF nº 51/1978, quais sejam: a) constar na nota fiscal de venda dos bens; e, a segunda, de que não dependam de evento posterior à emissão desse documento.

Como se verifica do contrato entre as partes, a concessão da bonificação é condicionada à constatação de divergência entre preços parâmetros praticados no Brasil e na Finlândia, que por sua vez são resultados de dois regimes jurídicos diferentes de preços de transferência. É dizer, não há qualquer discricionariedade, ou influência da vontade da parte que concede a bonificação, ou sequer condição, para a emissão das Notas de Crédito, haja vista que o regime de preços de transferência é decorrência de lei, e não da vontade dos contratantes.

A estipulação contratual deixa claro isso - trata-se de uma cláusula contratual feita justamente com o escopo de anular os problemas comerciais decorrentes da discrepância nas regras de TP (*transfer pricing*), permitindo à Recorrente reduzir seu custo de aquisição dos bens.

As cláusulas 2 e 3 do contrato de distribuição, citadas acima, condicionam a emissão das Notas de Crédito apenas à discrepância na sistemática de preços de transferência, que impactaria margem de lucro mínima que a operação deve ter. É dizer, a divergência de preços parâmetros é fundamento da bonificação, e não condição posterior à venda, haja vista que no momento que a operação é efetuada, os regimes jurídicos já são pré-estabelecidos e estão fora do âmbito de vontade dos contraentes.

Ainda que os preços possam ser livremente estipulados pelas partes (tendo em vista que o regime de TP afeta apenas o limite de incorporação de custos na apuração do Lucro Real), a cláusula contratual não condiciona a bonificação à discrepância maior ou menor entre eles, mas à divergência de regimes jurídicos - preexistentes e independentes da vontade das partes - e seu efeitos sobre o negócio.

Parece estar comprovado, para além de qualquer dúvida, o caráter incondicionado da emissão das Notas de Crédito, restando agora analisar o requisito da presença da bonificação nas notas fiscais de venda.

Em primeiro lugar, verifica-se que não constam dos Autos as Notas Fiscais da aquisição dos bens. O auditor fiscal, na etapa fiscalizatória do procedimento, optou por solicitar:

1 Memórias de cálculo, analíticas e sintéticas, concernentes à aplicação da regras de preços de transferência dos bens, serviços e direitos adquiridos no exterior nos anos de 2008 e 2009, inclusive no que tange às compras efetuadas por **NOKIA SIEMENS NETWORKS TELECOM. DO BRASIL LTDA**, CNPJ nº: 01.706.767/0001-01, incorporada por essa empresa em 01/04/2009;

Todavia, não nos parece que a ausência das notas fiscais seja impeditivo da verificação da relação direta entre a bonificação concedida e cada um dos produtos adquiridos, mesmo sem recurso às notas fiscais.

Nessa mesma linha foi o Acórdão 3401-002.11, rel. Conselheiro Odassi Guerzoni Filho, julgado em 31 de Janeiro de 2013, que entendeu que a ausência do registro das bonificações na nota fiscal não seria impeditivo do reconhecimento da sua natureza de redução de custo, desde que houvesse outro documento que comprovasse de forma inequívoca a vinculação entre a bonificação e a aquisição realizada. Nos termos do relator:

No presente caso, o resultado da diligência demonstra que, não obstante as bonificações não tenham constado do corpo das notas fiscais de venda, uma parte delas teve a sua emissão na mesma data, ao mesmo cliente, com numeração sequencial imediata, envolveu o mesmo produto [com ressalvas feitas pela fiscalização quanto às referências dos mesmos, o que, para mim se mostra irrelevante], o mesmo transportador e as mesmas placas dos veículos transportadores.

Sob essas condições, portanto, não vejo como elas possam ter ficado na dependência de evento posterior à emissão da nota fiscal de venda, o que permite que possam ser caracterizadas

como “descontos incondicionais concedidos”, mostrando-se irrelevante, porquanto não fundada em lei, o preenchimento da condição de que constem da própria nota fiscal de venda e não de um documento em separado desta.

O que se verifica, e é esta a interpretação mais adequada da legislação a respeito do tema, é que a exigência do registro da bonificação na nota fiscal é uma forma de garantir: 1) *que ela não estará condicionada a nenhum outro evento ou condição posterior à operação;* e 2) *que ela estará diretamente vinculada à operação realizada.*

Ainda que o registro na NF seja condição suficiente para garantir os elementos essenciais das bonificações, não se trata de condição necessária, podendo ser atingidas de outros modos, como de resto ficou demonstrado no Acórdão 3401-002.11. Também nesse exato sentido é o entendimento da DRJ/São Paulo, no Acórdão nº 16-21239 de 2009:

NOTA DE CRÉDITO INTERNACIONAL. PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA. NECESSÁRIA COMPROVAÇÃO DO REFLEXO NO ESTOQUE OU NOS CUSTOS. Eventuais cartas ou notas de crédito internacionais podem ser consideradas como redução do custo de determinado produto, para a comparação com o respectivo preço-parâmetro, apenas se se referirem, especificamente, a esse produto e a uma determinada operação de importação, e desde que evidenciado que o recebimento em pecúnia do valor materializado neste título de crédito resultou em redução do custo ou do estoque registrado contabilmente para este bem importado.

É dizer, reconhece-se a possibilidade da Nota de Crédito ter natureza de bonificação, redutora de custo, desde que a) *se refira, especificamente, a cada operação de importação* e b) *evidenciado o recebimento efetivo, com o registro contábil na conta adequada.*

Ora, nas fls. 08 a 36 dos autos há uma **minuciosa** planilha, apresentada pela Recorrente ao atender solicitação do Fiscal, em que há a discriminação de cada uma das operações de importação, inclusive com o montante da bonificação a ser concedida para cada um desses negócios.

Além disso, nas fls.46 a 84 há farta documentação comprobatória do pagamento efetivo das Notas de Crédito, inclusive com **cópia dos contratos de câmbio** vinculados a cada uma das notas, o que evidencia o ingresso dos valores no Brasil.

O Recorrente fez um quadro esquemático, para simplificar o acompanhamento:

DATA	CREDIT NOTE	VALOR US\$	CONTRATO CÂMBIO	VALOR R\$
31.07.2008	94097883	23.344.119,84	80057294	37.770.785,90

26.03.2008	94004021	16.935.782,25	08/027734	26.215.013,23
05.05.2008	94029131	5.780.663,57	80043031	9.332.881,33
29.04.2008	94024179	6.172.453,66	08/035965	11.044.000,01
10.06.2008	94058037	10.626.054,93	80052318	16.802.980,66
22.12.2008	94225910	1.413.556,03	09/005552	3.342.494,59
22.12.2008	94225911	1.601.172,11	09/005552	3.786.131,57
22.12.2008	94226018	16.086.641,60	09/005552	38.038.472,73
27.11.2008	94197908	444.412,62	08/096237	1.050.858,08

De todo modo, pelo exposto acima, as bonificações, independente da forma como sejam veiculadas, desde que no caso concreto se possa avaliar a sua vinculação à operação realizada, serão sempre descontos condicionais ou incondicionais, *na linha de diversos precedentes desta Câmara da 3ª Seção do CARF, inclusive da composição pretérita desta Turma* (Acórdãos 3401-002.117, 3402-002.092, 3402-002.210, 3403-001.393 etc).

Ou seja, têm sempre natureza jurídica de desconto, e como tal deve ser tratadas pelo Direito, seja Privado seja Tributário, cabendo, então, aprofundar a investigação do conceito, conteúdo e alcance do que venha a ser bonificação ou desconto, e os correspondentes tratamentos determinados pelo ordenamento pátrio, para se aquilatar os efeitos tributários que deles devam emanar.

Desse modo, parece-nos que os requisitos para a consideração das Notas de Crédito como bonificações redutoras de custo encontram-se plenamente demonstrados no conjunto probatório dos autos, devendo portanto ser excluídos da base de cálculo do PIS e da Cofins, na linha de consolidada jurisprudência desse Conselho:

“PIS E COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. BONIFICAÇÕES E DESCONTOS COMERCIAIS. NATUREZA JURÍDICA DE REDUÇÃO DE CUSTOS. Por força dos arts. 109 e 110, do CTN e segundo a definição, o conteúdo e o alcance dos institutos, conceitos e formas de direito privado (Direito Societário), nos termos do art. 177, da Lei nº 6.404/76, e conforme as Deliberações CVM nº 575, de 05 de junho e nº 597, de 15 de Setembro de 2009, e CPC nºs. 16 e 30, de 2009, tem-se que as bonificações e descontos comerciais não possuem natureza jurídica de receita, devendo ser tratados como redutores de custos, e como tal devem ser reconhecidos à conta de resultado ao final do período, se o desconto corresponder a produtos já efetivamente comercializados, ou à conta redutora de estoques, se o desconto referir-se a mercadorias ainda não comercializadas pela entidade.” (CARF- Acórdão 3402002.092

– 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, Processo:
10510.721517/201109)

Quanto à forma de escrituração das bonificações recebidas através de Notas de Crédito, deve-se observar o art.45 da Lei 10.637/01:

Art. 45. Nos casos de apuração de excesso de custo de aquisição de bens, direitos e serviços, importados de empresas vinculadas e que sejam considerados indedutíveis na determinação do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, apurados na forma do art. 18 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, a pessoa jurídica deverá ajustar o excesso de custo, determinado por um dos métodos previstos na legislação, no encerramento do período de apuração, contabilmente, por meio de lançamento a débito de conta de resultados acumulados e a crédito de:

I - conta do ativo onde foi contabilizada a aquisição dos bens, direitos ou serviços e que permanecerem ali registrados ao final do período de apuração; ou II - conta própria de custo ou de despesa do período de apuração, que registre o valor dos bens, direitos ou serviços, no caso de esses ativos já terem sido baixados da conta de ativo que tenha registrado a sua aquisição.

Ainda que uma nota de crédito se relacionasse a vários equipamentos (hardwares ou softwares) enviados pela NSNOy para a Recorrente, conforme documentos apresentados ao longo da fiscalização, a Recorrente contabilizava os valores das notas de crédito produto a produto conforme se observa do seu livro razão e documentos de fls.573 a 620. Não há dúvidas de que a escrituração em conta de custo foi observada pela Recorrente.

Assim sendo, não há como negar que: (i) os valores recebidos decorrem ***bonificações redutoras de custo***, com fundamento na realização do princípio do *arm's lenght*; (ii) que os valores foram ***efetivamente contabilizados como redução de custo, de maneira individualizada por produto***; e (iii) ***houve efetivo ingresso desses recursos no Brasil***.

Portanto, ***não compõem a base de cálculo do PIS e da Cofins os valores recebidos a título de bonificação, via Nota de Crédito, quando haja elementos que vinculem inequivocamente a bonificação às operações realizadas, ausência de condição para o recebimento das Notas de Crédito, e comprovação do efetivo recebimento dos valores.***

Ad argumentandum, cabe analisar a questão da incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício.

Essa questão já foi enfrentada em inúmeros julgados no CARF, não sendo uma questão pacífica. E os quais cito o Acórdão 3403-002.367, de 24 de julho de 2013, relatado pelo Conselheiro Rosaldo Trevisan, a quem peço licença para adotar seus fundamentos, *in verbis*:

"(...)

O assunto seria aparentemente resolvido pela Súmula nº 4 do CARF:

“Súmula CARF nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre **débitos tributários administrados** pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC para títulos federais” (grifo nosso)

Contudo, resta a dúvida se a expressão “débitos tributários” abarca as penalidades, ou apenas os tributos. Verificando os acórdãos que serviram de fundamento à edição da Súmula, não se responde a questão, pois tais julgados se concentram na possibilidade de utilização da Taxa SELIC.

Segue-se então, para o art. 161 do Código Tributário Nacional, que dispõe:

“Art. 161. O **crédito não integralmente pago no vencimento** é **acrescido de juros de mora**, seja qual for o motivo determinante da falta, **sem prejuízo da imposição das penalidades** cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito.”(grifo nosso)

As multas são inequivocamente penalidades. Assim, restaria ilógica a leitura de que a expressão créditos ao início do *caput* abarca as penalidades. Tal exegese equivaleria a sustentar que: “os tributos e multas cabíveis não integralmente pagos no vencimento serão acrescidos de juros, sem prejuízos da aplicação das multas cabíveis” .

A Lei nº 9.430/1996, por sua vez, dispõe, em seu art. 61, que:

“Art. 61. Os **débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições** administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão **acrescidos de multa de mora**, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§ 3º **Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora** calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Novamente ilógico interpretar que a expressão “débitos” ao início do caput abarca as multas de ofício. Se abarcasse, sobre elas deveria incidir a multa de mora, conforme o final do comando do *caput*.

Mais recentemente tratou-se do tema nos arts. 29 e 30 da Lei nº 10.522/2002:

“Art. 29. Os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional e os decorrentes de contribuições arrecadadas pela União, constituídos ou não, cujos fatos geradores tenham ocorrido até 31 de dezembro de 1994, que não hajam sido objeto de parcelamento requerido até 31 de agosto de 1995, expressos em quantidade de Ufir, serão reconvertidos para real, com base no valor daquela fixado para 1º de janeiro de 1997.

§ 1º A partir de 1º de janeiro de 1997, os créditos apurados serão lançados em reais.

§ 2º Para fins de inscrição dos débitos referidos neste artigo em Dívida Ativa da União, deverá ser informado à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional o valor originário dos mesmos, na moeda vigente à época da ocorrência do fato gerador da obrigação.

§ 3º Observado o disposto neste artigo, bem assim a atualização efetuada para o ano de 2000, nos termos do art. 75 da Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, fica extinta a Unidade de Referência Fiscal – Ufir, instituída pelo art. 1º da Lei no 8.383, de 30 de dezembro de 1991.

Art. 30. Em relação aos débitos referidos no art. 29, bem como aos inscritos em Dívida Ativa da União, passam a incidir, a partir de 1º de janeiro de 1997, juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia – Selic para títulos federais, acumulada mensalmente, até o último dia do mês anterior ao do pagamento, e de 1% (um por cento) no mês de pagamento.” (grifo nosso)

Veja-se que ainda não se aclara a questão, pois se trata da aplicação de juros sobre os “débitos” referidos no art. 29, e a expressão designada para a apuração posterior a 1997 é “créditos”. Bem parece que o legislador confundiu os termos, e quis empregar débito por crédito (e vice-versa), mas tal raciocínio, ancorado em uma entre duas leituras possíveis do dispositivo, revela-se insuficiente para impor o ônus ao contribuinte.

Não se tem dúvidas que o valor das multas também deveria ser atualizado, sob pena de a penalidade tornar-se pouco efetiva ou até inócua ao fim do processo. Mas o legislador não estabeleceu expressamente isso. Pela carência de base legal, então, entende-se pelo não cabimento da aplicação de juros de mora sobre a multa de ofício, na linha que já vem sendo adotada por esta Turma.

Pelo exposto, voto no sentido de dar parcial provimento ao recurso voluntário apresentado, reconhecendo, para efeitos de execução do presente acórdão pela unidade local, que não incidem juros de mora sobre o valor da multa de ofício.

Rosaldo Trevisan”

Além disso, pretendo o Conselheiro Relator invocar o art. 43 da Lei 9.430/1996 para determinar a incidência dos juros sobre a multa de ofício, olvidando que tal dispositivo trata *exclusivamente* dos casos de autuação de multa isolada, como se depreende da literalidade do seu parágrafo único:

Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.

Parágrafo único. **Sobre o crédito constituído na forma deste artigo**, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Desse modo, afasto a incidência dos juros sobre a multa de ofício, por ausência de fundamento legal.

Ex positis, dou PROVIMENTO INTEGRAL ao Recurso Voluntário.

É como voto.

Carlos Augusto Daniel Neto

Declaração de Voto

Conselheiro Antonio Carlos Atulim.

Optei por apresentar esta declaração de voto por entender que os aportes financeiros recebidos por meio das notas de crédito não se identificam com bonificações, conforme sustentou o ilustre relator.

Além disso, o Conselheiro Jorge Freire, no momento em que proferiu seu voto, divergiu por entender que a redação atual dos arts. 1º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, só seriam aplicáveis a partir do advento da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014.

Embora seja o primeiro caso julgado na Terceira Seção sobre a natureza dos aportes financeiros para ajuste dos preços de transferência, a questão de fundo neste processo é velha conhecida dos conselheiros: trata-se da amplitude das bases de cálculo do PIS e da COFINS.

Tal questão continuará por muito tempo na pauta de discussões do CARF, pois a fiscalização insiste em tributar toda e qualquer receita da pessoa jurídica, o que não encontra guarida nas leis que regularam a incidência dessas contribuições, como se verá a seguir.

Historicamente essas contribuições sempre incidiram sobre o faturamento, entendido como o produto da venda de mercadorias e da prestação de serviços.

A tentativa de a União incluir no rol de incidência das contribuições todas as receitas operacionais da pessoa jurídica tornou-se uma odisseia que teve início em julho de 1988, quando se pretendeu alterar a base de cálculo do PIS por meio da edição de dois decretos-leis.

O PIS foi instituído por meio da Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970, a qual previa que as empresas privadas passariam a contribuir para o fundo com duas parcelas, sendo uma com base na dedução do imposto de renda devido e outra com base no faturamento (arts. 1º e 3º).

Esse quadro legislativo se manteve até julho de 1988, quando foram editados os Decretos-Leis nº 2.445, de 29 de junho de 1988, e nº 2.449, de 21 de julho de 1988, por meio dos quais as contribuições mensais até então devidas sobre o faturamento, passariam a incidir sobre a receita operacional bruta (art. 1º, V, do Decreto-Lei nº 2.445/88).

A tentativa de a União ampliar a base de cálculo do PIS por essa via foi rechaçada pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do RE nº 148.754, por meio do qual o Tribunal declarou a inconstitucionalidade formal dos Decretos-Leis nº 2.445 e 2.449, ambos de 1988.

Relativamente ao financiamento da Seguridade Social, a odisseia teve início com a instituição do Fundo de Investimento Social - FINSOCIAL, por meio da edição do Decreto-Lei nº 1.940, de 25 de maio de 1982, quando foi criada uma contribuição devida pelas empresas equivalente a 0,5% (cinco décimos por cento) do faturamento (art 1º, § 1º).

Sobreveio então a Constituição Federal de 1988 e com o passar dos anos a alíquota inicial de 0,5% do FINSOCIAL foi sendo elevada ao mesmo tempo em que foi criada a Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988).

Houve contestação judicial por parte dos contribuintes e o Supremo Tribunal Federal mais uma vez foi chamado a intervir. No julgamento do RE nº 150.764, o Tribunal manteve a cobrança do FINSOCIAL com a configuração existente na data da promulgação da CF/88, declarando inconstitucionais as majorações procedidas em sua alíquota após o advento da nova ordem constitucional.

Diante da inviabilidade do aumento da contribuição ao FINSOCIAL, foi editada a Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, por meio da qual foi revogado o FINSOCIAL, instituindo-se a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com alíquota de 2% incidente sobre o faturamento (art. 2º).

Esse quadro legislativo se manteve até a edição da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, por meio da qual a União mais uma vez tentou ampliar as bases de cálculo das contribuições ao PIS e COFINS redefinindo o conceito de faturamento (art. 3º, § 1º).

E mais uma vez a União viu sua tentativa frustrada, pois por meio do RE nº 390.840 o Supremo Tribunal Federal declarou a inconstitucionalidade do art. 3º, § 1º da Lei nº 9.718/98.

Desse breve retrospecto legislativo, resulta a comprovação da assertiva inicial deste voto, no sentido de que historicamente essas contribuições sempre incidiram sobre o faturamento e que a intenção da União, pelo menos a partir de 1988, sempre foi ampliar o campo de incidência para abarcar a receita operacional.

Todas as vezes em que a União tentou ampliar as bases de cálculo das contribuições ao PIS e COFINS para alcançar as receitas operacionais das empresas, houve declaração de inconstitucionalidade da norma infraconstitucional.

Esse quadro mudou com o advento da Emenda Constitucional nº 20, de 15 de dezembro de 1998, por meio do qual foi alterado o texto do art. 195, I, "b" da CF/88, que passou a prever a incidência das contribuições destinadas ao custeio da seguridade social sobre a "receita ou o faturamento".

A partir dessa alteração constitucional, passou a existir permissão para que o legislador incluísse nas bases de cálculo das contribuições destinadas ao financiamento da seguridade social qualquer receita auferida pela pessoa jurídica, pois o texto constitucional utilizou o vocábulo "receita" sem nenhuma qualificação ou limitação.

Com lastro nessa alteração constitucional, foram editadas as Medidas Provisórias nº 66, de 2002 e 135, de 2003, que resultaram na Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002 e na Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, respectivamente, que nas suas redações originais definiram as bases de cálculo das contribuições nos seguintes termos:

Lei nº 10.637:

" Art. 1ª Contribuição para o PIS/Pasep tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

1ª Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

§ 2ª A base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep é o valor do faturamento, conforme definido no caput.

(...)"

Lei nº 10.833

"Art. 1ª Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com a incidência não-cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 1ª Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

§ 2ª A base de cálculo da contribuição é o valor do faturamento, conforme definido no caput.

(...)"

A primeira leitura desses dispositivos legais aparentemente autoriza a pretensão fiscal de incluir a na base de cálculo das contribuições qualquer tipo de receita, seja ela operacional ou não operacional.

Mas embora exista autorização na constituição para a tributação da "receita" em geral, o legislador não se valeu dessa faculdade, pois não só vinculou "a totalidade das receitas" ao termo "faturamento", mas também excluiu expressamente da incidência as receitas não operacionais nos parágrafos 3º dos arts. 1º dessas duas leis.

Nas cabeças dos arts. 1º de ambas as leis, a menção ao termo "faturamento", limita a amplitude do "total das receitas auferidas" ao total das receitas operacionais, uma vez que as receitas não-operacionais não se identificam com faturamento, já que não decorrem da execução do objeto social da pessoa jurídica.

Tal afirmação parece ser confirmada pelos parágrafos 3º dos dois dispositivos citados, que se encarregaram de excluir da incidência das contribuições as receitas não operacionais, nos seguintes termos:

Lei 10.637/2002:

§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo, as receitas:

I a IV - omissis...

V- referentes a:

a) vendas canceladas ou aos descontos incondicionais concedidos;

b) reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita.

***VI- não operacionais, decorrentes da venda de ativo imobilizado.** (incluído pela Lei nº 10.684/2003)*

Lei nº 10.833/2003:

§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo as receitas:

I- omissis

II- não-operacionais, decorrentes da venda de ativo permanente;

III e IV- omissis

V- referentes a:

a) omissis

b) reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição que tenham sido computados como receita.

(...)"

Ao contrário do entendimento de alguns, esse rol de exclusões das receitas não operacionais não é exaustivo, pois o legislador, no momento da elaboração da norma, não tem condições de prever todas as hipóteses de receitas não operacionais que podem se apresentar no mundo real.

Tanto isso é verdade que com o advento da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, houve alteração na técnica de redação dos artigos 1º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, pois ao mesmo tempo em que o legislador especificou e limitou a incidência às receitas estabelecidas no art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598/77 e no art. 183, VIII da Lei nº 6.404/76, houve ampliação do rol de exclusões de receitas não-operacionais das bases de cálculo, fato que comprova que o rol de exclusões anteriormente existente não era exaustivo. Se fosse exaustivo, não seria necessário e nem logicamente possível que uma lei posterior viesse a ampliá-lo.

Assim, se historicamente o legislador nunca pretendeu incluir as receitas não operacionais nas bases de cálculo do PIS e COFINS e se existe previsão expressa de exclusão dessas receitas nas leis que instituíram as contribuições não cumulativas, é incabível a pretensão da fiscalização tributá-las.

No caso concreto, é fato inconteste que os aportes financeiros recebidos do exterior, por meio das notas de crédito, não constituem receitas operacionais, uma vez que possuem causa distinta do faturamento ou de qualquer outra operação resultante da execução do objeto social da pessoa jurídica.

A causa jurídica dessas receitas foi a necessidade de redução do custo de aquisição de bens para revenda, a fim de que não fossem violadas as regras estabelecidas para a fixação do preço de transferência entre empresas coligadas.

Desse modo, embora os valores recebidos por meio das notas de crédito sejam receitas, não se tratam de receitas operacionais e, por tal motivo, não podem ser tributadas pelo PIS e COFINS não-cumulativos, nem antes e nem depois do advento da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014.

Com esses fundamentos, acompanho o ilustre relator no sentido de dar provimento ao recurso voluntário.

Antonio Carlos Atulim