



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10880.744442/2019-75
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3402-011.292 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de dezembro de 2023
Recorrente AKRON COMERCIAL - IMPORTACAO, EXPORTAÇÃO E DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS E ALIMENTOS DE USO ANIMAL LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 31/12/2015, 30/06/2016, 31/08/2016, 31/10/2016, 31/12/2016

ART. 24 DA LEI Nº 11.457/2007. PRAZO DE 360 DIAS. NORMA PROGRAMÁTICA. SANÇÃO. INEXISTÊNCIA.

A norma do artigo 24 da Lei nº 11.457/2007, que diz que é obrigatório que seja proferida decisão administrativa no prazo máximo de 360 dias a contar do protocolo de petições, defesas ou recursos administrativos do contribuinte, não prevê sanção em decorrência de seu descumprimento por parte da Administração Tributária, muito menos o reconhecimento tácito do direito pleiteado.

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

Data do fato gerador: 31/12/2015, 30/06/2016, 31/08/2016, 31/10/2016, 31/12/2016

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA PADRÃO. MULTA POR RESCISÃO CONTRATUAL. NATUREZA INDENIZATÓRIA. TRIBUTAÇÃO.

Incide PIS sobre verba recebida em virtude de rescisão parcial de comum acordo de contrato de representação comercial, mesmo considerando natureza indenizatória por enquadrar-se no conceito de receita, nos termos do §1º, do artigo 1º, da Lei nº 10.637/2002.

CRÉDITOS COM DESPESAS DE ALUGUÉIS. BENS ANTERIORMENTE PERTENCENTES AO PATRIMÔNIO DA EMPRESA. IMPOSSIBILIDADE.

A partir de 1º/08/2004, é vedada a apropriação de créditos da não cumulatividade das contribuições relativo a despesas de aluguéis de bens que já tenham integrado o patrimônio da pessoa jurídica.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Data do fato gerador: 31/12/2015, 30/06/2016, 31/08/2016, 31/10/2016, 31/12/2016

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA PADRÃO. MULTA POR RESCISÃO CONTRATUAL. NATUREZA INDENIZATÓRIA. TRIBUTAÇÃO.

Incidirá COFINS sobre verba recebida em virtude de rescisão parcial de comum acordo de contrato de representação comercial, mesmo considerando natureza indenizatória por enquadrar-se no conceito de receita, nos termos do §1º, do artigo 1º, da Lei nº 10.637/2002.

CRÉDITOS COM DESPESAS DE ALUGUÉIS. BENS ANTERIORMENTE PERTENCENTES AO PATRIMÔNIO DA EMPRESA. IMPOSSIBILIDADE.

A partir de 1º/08/2004, é vedada a apropriação de créditos da não cumulatividade das contribuições relativo a despesas de alugueis de bens que já tenham integrado o patrimônio da pessoa jurídica.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao Recurso Voluntário. Vencidos os conselheiros Marina Righi Rodrigues Lara, Wilson Antonio de Souza Corrêa e Cynthia Elena de Campos (relatora), que davam provimento parcial ao recurso para exonerar o crédito tributário lançado a título das Contribuições para o PIS e da COFINS sobre os valores originados da multa por rescisão contratual pela Representada Royal Canin. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Jorge Luís Cabral.

(assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo – Presidente

(assinado digitalmente)

Cynthia Elena de Campos – Relatora

(documento assinado digitalmente)

Jorge Luís Cabral - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Jorge Luís Cabral, Marina Righi Rodrigues Lara, Wagner Mota Momesso de Oliveira (suplente convocado), Wilson Antonio de Souza Corrêa (suplente convocado), Cynthia Elena de Campos e Pedro Sousa Bispo (Presidente). Ausentes a conselheira Renata da Silveira Bilhim, substituída pelo conselheiro Wilson Antonio de Souza Correa, o conselheiro Lazaro Antonio Souza Soares, substituído pelo conselheiro Wagner Mota Momesso de Oliveira.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão nº 108-002.860, proferido pela 4ª Turma da DRJ08 que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação e manteve o crédito tributário lançado de ofício.

A decisão recorrida foi proferida com a seguinte Ementa:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2015, 2016

DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA.

Os fatos geradores ocorreram entre 31/12/2015 e 31/12/2016, e o lançamento deu-se em 05/11/2019, antes, portanto do decurso do prazo fatal. Preliminar indeferida.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2015, 2016

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Não há nulidade se não há ato ou termo lavrado por pessoa incompetente ou despachos ou decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa. Preliminar indeferida.

DURAÇÃO DA AÇÃO FISCAL.

Não há qualquer dispositivo que restrinja ou limite a duração da ação fiscal. Preliminar indeferida.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Data do fato gerador: 31/12/2015, 30/06/2016, 31/08/2016, 31/10/2016, 31/12/2016

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA PADRÃO. MULTA POR RESCISÃO CONTRATUAL. RECEITA. TRIBUTAÇÃO. 31/12/2015.

As Soluções de Consulta - Cosit nº 21 de 2018, e nº 76 de 2019, esclareceram que os valores auferidos a título de indenização destinada a reparar dano patrimonial compõem a base de cálculo da Cofins não cumulativa. Lançamento correto.

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA PADRÃO. UTILIZAÇÃO INDEVIDA DE CRÉDITO. DESPESA DE ALUGUEL. "SALE & LEASEBACK". 30/06/2016, 31/08/2016, 31/10/2016, 31/12/2016.

Há expressa vedação legal ao crédito de aluguel de bens que já tenham integrado o patrimônio da pessoa jurídica. Lançamento correto.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Data do fato gerador: 31/12/2015, 30/06/2016, 31/08/2016, 31/10/2016, 31/12/2016

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA PADRÃO. MULTA POR RESCISÃO CONTRATUAL. RECEITA. TRIBUTAÇÃO. 31/12/2015.

As Soluções de Consulta - Cosit nº 21 de 2018, e nº 76 de 2019, esclareceram que os valores auferidos a título de indenização destinada a reparar dano patrimonial compõem a base de cálculo da Cofins não cumulativa. Lançamento correto.

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA PADRÃO. UTILIZAÇÃO INDEVIDA DE CRÉDITO. DESPESA DE ALUGUEL. "SALE & LEASEBACK". 30/06/2016, 31/08/2016, 31/10/2016, 31/12/2016.

Há expressa vedação legal ao crédito de aluguel de bens que já tenham integrado o patrimônio da pessoa jurídica. Lançamento correto.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Por bem reproduzir os fatos ocorridos até aquele momento, transcrevo o relatório da decisão de primeira instância:

O interessado foi autuado, em **05/11/2019** (fl. 671), no **PIS** e na **COFINS**, em razão de (I) **não tributação da receita de multa por rescisão contratual**, de R\$ 3.000.000,00, em 31/12/2015, e de (II) **redução indevida de bases de cálculo utilizando valores vedados**, em 4 meses de 2016, tendo sido exigido o crédito tributário de **R\$ 134.241,45 (PIS)** e de **R\$ 618.324,36 (COFINS)**, incluindo principal, multas de 75%, e juros de mora calculados até 10/2019 (fls. 1 a 672).

Os autos de infração constam às fls. 2 a 15 e consignam as seguintes infrações e respectivos enquadramentos legais, sendo que o da COFINS assim as especifica:

"INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA PADRÃO

INFRAÇÃO: FALTA DE TRIBUTAÇÃO DE RECEITA DE MULTA POR RESCISÃO CONTRATUAL

Receita de multa decorrente de rescisão contratual, contabilizada indevidamente como ganho de capital pela alienação de bem do ativo não circulante, e não oferecida à tributação, conforme demonstrado no Relatório de Ação Fiscal, o qual é parte integrante deste Auto de Infração.

Fato Gerador

Valor Apurado (R\$)

31/12/2015

3.000.000,00

(...)

CRÉDITOS DESCONTADOS INDEVIDAMENTE

INFRAÇÃO: CRÉDITOS DESCONTADOS INDEVIDAMENTE NA APURAÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO

O sujeito passivo descontou, na apuração da contribuição, créditos da não-cumulatividade apurados sobre despesa de aluguel de imóvel que já integrou o patrimônio da pessoa jurídica, o que é vedado pela legislação, conforme demonstrado no Relatório de Ação Fiscal, o qual é parte integrante deste Auto de Infração

Fato Gerador	Contribuição (R\$)
30/06/2016	17.480,00
31/08/2016	13.680,00
31/10/2016	13.680,00
31/12/2016	27.360,00

O contexto e descrição pormenorizada dessas infrações constam no Relatório Fiscal (RF), às fls. 19 a 35, que reporta, no tocante à 1ª infração (não tributação da receita de multa por rescisão contratual), em que:

“(…)

5 INFRAÇÕES FISCAIS CONSTATADAS

5.1 Falta de tributação de receita de multa por rescisão contratual

1 – Conforme balancete contábil ... de dezembro de 2015, extraído ... da ECD do ano 2015 enviada ... SPED ... (DOC31), constata-se a existência da conta nº "33005 - GANHO DE CAPITAL" (Conta de Resultados – Receitas Diversas), com um total de lançamento a crédito de R\$ 3.000.000,00;

2 - O extrato da ... conta ... demonstra que ... R\$ 3.000.000,00 [foi] lançado a crédito em dezembro de 2015 ... por meio de 3 lançamentos, todos ... [em] 31/12/2015 (DOC32):

- ... R\$ 1.273.437,91, com histórico "DEPOSITO NA DATA SISPAG ROYAL CAN BR IND", em contrapartida à conta ... "10022 - BANCO ITAU S/A" (Ativo – Ativo Circulante);

- ... R\$ 1.276.562,09, com histórico "PAGAMENTO CONFORME COMPROVANTE", em contrapartida à conta ... "20608 - DUPLICATAS A PAGAR" (Passivo – Passivo Circulante);

- ... R\$ 450.000,00, com histórico "GANHO DE CAPITAL", em contrapartida à conta ... "15708 - IRRF A RECUPERAR" (Ativo – Ativo Circulante).

3 - ... a AKRON foi intimada a apresentar a documentação comprobatória

4 - Em resposta, o contribuinte apresentou cópia de Instrumento Particular de Distrato Parcial ao Contrato de Distribuição (DOC33), celebrado em 24/12/2015 com a ... Royal Canin do Brasil, Indústria e Comércio Ltda., CNPJ nº 62.527.619/0001-06. O objeto do ... contrato era o fim do direito da AKRON em comercializar produtos da Royal Cannin, em determinadas condições. Como compensação pela perda do referido direito, tal pessoa jurídica pagaria à AKRON o montante de R\$ 3.000.000,00, da seguinte forma:

- R\$ 1.273.437,91 por meio de transferência bancária;

- R\$ 1.276.562,09 por meio da quitação de uma relação de duplicatas;

- R\$ 450.000,00 referente o imposto retido na fonte, à alíquota de 15%.

5 - O contribuinte também forneceu o DARF de R\$ 450.000,00 relativo ao IRRF recolhido em 06/01/2016, em função de pagamento efetuado em 28/12/2015 (DOC34).

6 - Conforme extrato bancário do mês de dezembro de 2015 da conta ... junto ao Banco Itaú S/A (DOC35), ... em 28/12/2015 há o registro de um crédito ... de R\$ 1.273.437,91, originado de "ROYAL CAN BR IND.

7 - Os documentos e informações acima descritos comprovam que a AKRON ... auferiu uma receita de R\$ 3.000.000,00, em dezembro de 2015. Entretanto, tal receita não é um ganho de capital decorrente da venda de ativo imobilizado, conforme contabilizado

8 - A EFD - Contribuições de dezembro de 2015, apresentada pela AKRON (DOC09 e DOC10), informa que o total de receitas tributadas no mês foi R\$ 7.572.954,54. Por meio do agrupamento dos documentos fiscais informados na referida EFD que geraram esta base de cálculo, constata-se que a mesma é composta por (DOC36):

- Receitas de revenda de mercadorias (CFOP 5102 e 5405): R\$ 7.550.038,65;

- Devoluções de compras: (CFOP 5411 e 6202): R\$ 22.915,89.

9 - De acordo com o balancete de dezembro de 2015, ... o total de lançamentos a crédito na conta ... "30004 - VENDA DE MERCADORIAS P/ O ESTADO" foi de R\$ 7.550.048,76.

10 - Logo, é possível concluir que o contribuinte apurou a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins de dezembro de 2015 computando apenas as receitas de revenda de mercadorias e as devoluções de compras. Não foi oferecida à tributação a receita de R\$ 3.000.000,00, compensatória pelo distrato parcial do contrato de distribuição de mercadorias.

11 - Conforme o art. 1º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e o art. 1º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins incidem sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independente de sua denominação ou classificação contábil. Estes mesmos dispositivos estabelecem que não integram a base de cálculo das contribuições as receitas da venda de bens do ativo não circulante, classificado como investimento, imobilizado ou intangível.

12 - Embora a AKRON tenha contabilizado o valor decorrente do distrato celebrado como um "Ganho de Capital", expressão ... utilizada para registrar as receitas ou ganhos decorrentes da venda de bens do ativo não circulante, não é esta a natureza jurídica ou contábil do valor recebido.

13 - Para os contribuintes sujeitos à apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, exceto pelas receitas expressamente excluídas pela norma legal, todas as demais integram a base de cálculo destas contribuições.

14 - Uma vez que o contribuinte não incluiu nestas bases de cálculo a receita de R\$ 3.000.000,00 auferida em dezembro de 2015, a título de multa ou vantagem decorrente de rescisão contratual, esta adição será efetuada pela fiscalização, apurando-se as diferenças de tributos devidas, as quais serão lançadas por meio de Auto de Infração, juntamente com os acréscimos legais.

(...)” (negitei)

Já no tocante à 2ª infração (**redução indevida de bases de cálculo utilizando valores vedados**), o RF aponta que:

O interessa“(...

5.2.5 Créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins apurados em EFD Contribuições

1 - Conforme resumos ... das EFD Contribuições ..., relativas aos meses de junho, agosto, outubro e dezembro de 2016 (DOC16, DOC18, DOC20 e DOC22), o contribuinte apurou crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre despesas de aluguéis nos seguintes valores:

2 - Os ... resumos informam que os ... aluguéis foram pagos à ST. Raphael Empreendimentos Imobiliários Ltda.

5.2.6 Legislação aplicável

1 - Nos termos dos artigos 3º, inciso IV, das Leis nº 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003, a pessoa jurídica que apura os valores devidos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins pela sistemática da não cumulatividade pode apurar créditos sobre aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa.

2 - Entretanto, nos termos do art. 31, § 3º, da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, não é permitida a apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre aluguel de bens que já tenham integrado o patrimônio da pessoa jurídica.

5.2.7 Análise dos documentos e informações coletados

1 – As operações conhecidas ... como Sale-Leaseback.

(...)

4 - ... a AKRON realizou uma operação com pessoa ligada, pela qual alienou um bem imóvel onde localiza-se a sede da empresa, e recebeu por conta desta venda menos do que passou a pagar pela locação do mesmo bem, aumentando suas despesas sem que houvesse a geração de qualquer receita ou redução de qualquer outra despesa, desvelando que o negócio não foi realizado com objetivo de produzir benefícios à AKRON.

5.2.8 Conclusão

(...)

2 - As despesas de aluguel geradas a partir de tais operações foram ainda computadas na apuração de créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins, em que pese a expressa vedação legal.

3 - Também foi constatado que o montante de R\$ 230.000,00, previsto contratualmente como sendo garantia do contrato de locação, sujeito à devolução ao final do contrato, foi contabilizado indevidamente como despesa no ano 2016. O correto seria a contabilização de tal valor em conta de ativo não circulante, não reduzindo o resultado do exercício ou servindo de base de cálculo de créditos das contribuições sociais.

(...)

7 - Esta fiscalização não está a questionar a validade dos contratos de venda e de locação do imóvel no qual estava localizada a sede da AKRON. A ação do fisco será no sentido de afastar os efeitos do contrato de locação na apuração de créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins, dentro da sistemática da não cumulatividade.

8 - Deste modo, os créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins apurados em EFD Contribuições sobre os aluguéis pagos à ST. Raphael Empreendimentos Imobiliários Ltda em decorrência da locação do imóvel situado na Av. Presidente Tancredo Neves, nº 525, São Paulo/SP, foram glosados por esta fiscalização, tendo em vista os fatos acima narrados, e a expressa vedação legal do art. 31, § 3º, da Lei nº 10.865, de 2004.

(...)” (*negritei*)

do apresentou impugnação, com documentos, em 02/12/2019, por meio de seus advogados (fls. 703 a 753), citando disposições legais e constitucionais genericamente, e alegando, além da tempestividade, em resumo, no que é relevante para o caso, que (fls. 676 a 703):

1 - os autos de infração são nulos, pois deu-se a perda do direito de lançar (decadência), visto que a fiscalização foi reiniciada diversas vezes, perdurou 840 dias - de 18.07.2017 a 05.11.2019 -, muito além do limite de 360 dias previsto no art. 24 da Lei 11.457/2007, *in verbis*:

“Art. 24. É obrigatório que seja proferida decisão administrativa no prazo máximo de 360 (trezentos e sessenta) dias a contar do protocolo de petições, defesas ou recursos administrativos do contribuinte.”

MULTA INDENIZATÓRIA

2 - o valor recebido a título de multa é indenização por perda patrimonial, pois houve uma rescisão contratual unilateral e sem justa causa de Contrato de Distribuição, tendo sido acordado o pagamento de R\$ 3.000.000,00 pelo encerramento da atividade de distribuição que resulta em perda patrimonial;

3 - o Código Civil trata da indenização nos arts. 710 e 715, dentre outros.

4 - não há incidência de PIS e COFINS sobre indenização, pois esta não representa faturamento, mas, sim, recomposição de dano patrimonial, nos moldes das Leis 9.718/98 (PIS e Cofins), 10.637/2002 (PIS não-cumulativo) e 10.833/2003 (Cofins não cumulativa).

5 - reproduz ementas da 2ª instância da JUSTIÇA FEDERAL, para respaldar sua tese;

ALUGUÉIS DECORRENTES DE “SALE & LEASEBACK”

6 - o RF indica que não é permitido a apuração de créditos do PIS e da COFINS sobre o aluguel de bens que já tenham integrado o patrimônio da pessoa jurídica, nos termos do art. 31, § 3º da Lei nº 10.865/2004, *in verbis*:

“Art. 31. É vedado, a partir do último dia do terceiro mês subsequente ao da publicação desta Lei, o desconto de créditos apurados na forma do inciso III do § 1º do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, relativos à depreciação ou amortização de bens e direitos de ativos imobilizados adquiridos até 30 de abril de 2004.

(...)

§ 3º É também vedado, a partir da data a que se refere o caput, o crédito relativo a aluguel e contraprestação de arrendamento mercantil de bens que já tenham integrado o patrimônio da pessoa jurídica.”

7 - “a ... Lei nº 10.865/04 extrapolou as condições impostas na referida legislação complementar, que exige a prática de ato com a finalidade de dissimulação do fato gerador efetivamente ocorrido, situação não condizente com a glosa de crédito aqui examinada”;

8 - e,

Nesse ponto, embora a lei civil considere o imóvel como um todo, correspondendo ao “solo e tudo que se lhe incorporar natural ou artificialmente” (Art. 79 da Lei nº 10.406/02 – Código Civil), é preciso reconhecer que a parte que já era da empresa locatária St. Raphael não estaria na literalidade da proibição de crédito, por representar valor que nunca integrou o “patrimônio da pessoa jurídica” locatária. Assim, o direito ao crédito persistiria, no mínimo de forma proporcional pois, nunca pertencera ao patrimônio da locatária.

9 - “A matéria aqui exposta tem repercussão geral já reconhecida desde 13/08/2014, catalogada sob o tema nº 756, com o seguinte indicativo de sua abrangência: “Alcance do art. 195, § 12, da Constituição federal, que prevê a aplicação do princípio da não-cumulatividade à Contribuição ao PIS e à COFINS” (RE 841.979).”;

10 - e,

Enquanto o STF não julgar definitivamente o recurso submetido ao rito da repercussão geral, permanecerão suspensos todos os processos pendentes sobre a matéria e, por outro lado, quando sobrevier a publicação do acórdão que decidir a questão, a respectiva orientação deverá ser obrigatoriamente respeitada pelos demais tribunais do país, assim como pela administração tributária e também pelos contribuintes, nos termos da lei processual atualmente em vigor (novo Código de Processo Civil, Lei nº 13.105/15 art. 1.035, §5º, e art. 1.040).

A Contribuinte foi intimada da decisão de primeira instância em data de 13/01/2021 (Termo de Ciência por Abertura de Mensagem de e-fls. 824), apresentando o Recurso Voluntário em 05/02/2021 (Termo de Análise de Solicitação de Juntada de e-fls. 827), pelo qual fez os seguintes pedidos:

- i) O reconhecimento da nulidade dos autos de infração ora impugnados, diante do fato dos procedimentos administrativos de fiscalização terem perdurado 835 dias (18.07.2017 a 05.11.2019), muito além do limite de 360 dias previsto no art. 24 da Lei 11.457/2007;
- ii) O afastamento da tributação pelo PIS e a COFINS da verba de R\$ 3.000.000,00 descrita no distrato de fls. 535/541 como indenizatória POR DANO PATRIMONIAL, por força do art. 715 do CC, bem como o amparado dos precedentes jurisprudenciais;
- iii) O reconhecimento da validade dos créditos apurados sobre a receita de aluguel, ainda que sobre a fração do imóvel que nunca pertenceu a Recorrente;
- iv) Ao final, em qualquer hipótese de acolhimento, dê total provimento ao presente Recurso para anular ou reformar integralmente o acórdão recorrido e, sendo o caso, anular os autos de infração lavrados no presente processo administrativo.

Após, o processo foi encaminhado para sorteio e julgamento.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Cynthia Elena de Campos, Relatora.

1. Pressupostos legais de admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual deve ser conhecido.

2. Preliminarmente

Argumentou a defesa que o procedimento de fiscalização foi reinicializado por diversas vezes resultando em uma fiscalização que perdurou 835 dias (18.07.2017 a 31.10.2019), muito além do limite de 360 dias previsto no art. 24 da Lei 11.457/2007, motivo pelo qual deve ser declarada a nulidade do auto de infração.

Sem razão.

O artigo 24 da Lei nº 11.457/2007 assim dispõe:

Art. 24. É obrigatório que seja proferida decisão administrativa no prazo máximo de 360 (trezentos e sessenta) dias a contar do protocolo de petições, defesas ou recursos administrativos do contribuinte.

Como bem observado pelo ilustre julgador *a quo*, “*essa lei regula o processo administrativo federal de modo geral, e aplica-se apenas subsidiariamente ao processo administrativo fiscal, que tem regulação própria (o Decreto nº 70.235 com suas alterações), prevalecendo, portanto, a lei específica sobre a lei geral*”.

Outrossim, ainda que trate de um prazo que seja proferida decisão administrativa, o dispositivo em referência não traz em seu texto qualquer sanção incidente sobre o seu descumprimento.

Nota-se, igualmente, que o dispositivo em questão direciona o prazo de 360 dias às fases processuais, ou seja, às decisões administrativas acerca de cada petição, defesa ou recurso. Não há qualquer menção ao término do processo, tampouco à constituição do crédito tributário.

Cumpram-se ponderar que muitas questões fáticas surgem no decorrer de um processo, as quais, por vezes, são apuradas mediante realização de diligências, inclusive mediante produção de prova pericial, deliberadas no intuito de proporcionar a legítima busca pela verdade material. Este Colegiado, inclusive, sempre prezou por exaurir as controversas postas em julgamento, proporcionando à parte a ampla defesa e o contraditório, guardadas as atribuições quanto ao ônus da prova.

Diante da necessária busca pela verdade material e do contraditório oportunizado nesta esfera administrativa, não é razoável aceitar a possibilidade de preclusão da constituição do crédito tributário em razão de ultrapassar o prazo de 360 dias previsto pelo artigo 24 da Lei nº 11.457/2007.

Com relação à duração razoável do processo, peço *vênia* para reproduzir os fundamentos que embasam o v. Acórdão nº 3403-002.746¹, de relatoria do Ilustre Conselheiro Rosaldo Trevisan, proferido pela 3ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção no PAF nº 13116.000756/200788:

Da duração razoável do processo

Recorda o Sr. JESSÉ SILVA que a autuação foi lavrada mais de um ano e meio após a notificação, e que o processo demorou 4 anos para ser julgado em primeira instância, e mais um para ser baixado em diligência por este CARF, sustentando que tais prazos afrontam o disposto no art. 24 da Lei nº 11.457/2007, que dispõe:

“Art. 24. É obrigatório que seja proferida decisão administrativa no prazo máximo de 360 (trezentos e sessenta) dias a contar do protocolo de petições, defesas ou recursos administrativos do contribuinte.”

É cediço que o comando legal indicado insere-se em um contexto que busca dotar de maior celeridade o processo administrativo, em consonância com os princípios constitucionais que regem a matéria.

Contudo, é preciso reconhecer que não atribuiu o legislador efeito de nulidade ao processo em desacordo com o comando. E poderia tê-lo feito, se o desejasse, visto que a mesma Lei nº 11.457/2007 promove alterações ao Decreto nº 70.235/1972, que disciplina o processo administrativo fiscal. Neste Decreto é que se arrolam

¹ ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS

Período de apuração: 01/04/2005 a 31/10/2005

NULIDADE. DESCUMPRIMENTO DE PRAZO PARA JULGAMENTO.

A impossibilidade de observância do prazo estabelecido no art. 24 da Lei n. 11.457/2007 no julgamento de processos administrativos fiscais não enseja nulidade.

PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL.

Não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal (Súmula CARF n. 11).

DANO AO ERÁRIO. PERDIMENTO. DISPOSIÇÃO LEGAL.

Nos arts. 23 e 24 do Decreto-Lei nº 1.455/1976 enumeram-se as infrações que, por constituírem dano ao Erário, são punidas com a pena de perdimento das mercadorias. É inócua, assim, a discussão sobre a existência de dano ao Erário nos dispositivos citados, visto que o dano ao Erário decorre do texto da própria lei.

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. PENA DE PERDIMENTO. INCOMPATIBILIDADE.

A denúncia espontânea, como estabelece o § 2º do art. 102 do Decreto-Lei nº 37/1966, em qualquer de suas redações, não se aplica a infrações sujeitas à pena de perdimento.

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA. PENALIDADES. CUMULATIVIDADE. MULTA. PERDIMENTO.

A interposição, em uma operação de comércio exterior, pode ser comprovada ou presumida. A interposição presumida é aquela na qual se identifica que a empresa que está importando não o faz para ela própria, pois não consegue comprovar a origem, a disponibilidade e a transferência dos recursos empregados na operação. Assim, com base em presunção legalmente estabelecida (art. 23, § 2º do Decreto-Lei nº 1.455/1976), configura-se a interposição e aplica-se o perdimento. Em tal hipótese, não há que se cogitar da aplicação da multa pelo acobertamento. Segue-se, então, a declaração de inaptidão da empresa, com base no art. 81, § 1º da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pela Lei nº 10.637/2002. A interposição comprovada é caracterizada por um acobertamento no qual se sabe quem é o acobertante e quem é o acobertado. A penalidade de perdimento afeta materialmente o acobertado (em que pese possa a responsabilidade ser conjunta, conforme o art. 95 do Decreto-Lei nº 37/1966) e a multa por acobertamento afeta somente o acobertante, e justamente pelo fato de “acobertar”.

(art. 59) as causas de nulidade, entre as quais não se encontra a aqui indicada pela recorrente.

Também é sabido que no processo há prazos próprios e impróprios, e que estes não acarretam consequências processuais, embora possam ensejar discussões sobre responsabilização funcional, caso o retardo não seja justificável.

Veja-se, a título ilustrativo, o art. 189 do Código de Processo Civil, que também tem por escopo a celeridade nos julgados:

“Art. 189. O juiz proferirá:

I – os despachos de expediente, no prazo de 2 (dois) dias;

II – as decisões, no prazo de 10 (dez) dias.”

Embora se possa entender o escopo do artigo, afigura-se irrazoável dele deduzir que um processo com decisão judicial proferida após dez dias seria objeto de nulidade. No mesmo sentido as observações em relação ao art. 4º do Decreto nº 70.235/1972 e ao 24 da Lei nº 11.457/2007.

Ademais, o art. 24 da Lei nº 11.457/2007 possuía dois parágrafos que foram vetados pelo Poder Executivo (veto mantido). Um deles exatamente porque atribuía efeitos ao processo no caso de descumprimento (o § 2º dispunha que “haverá interrupção do prazo, pelo período máximo de 120 dias, quando necessária à produção de diligências administrativas, que deverá ser realizada no máximo em igual prazo, sob pena de seus resultados serem presumidos favoráveis ao contribuinte”).

Na mensagem nº 140, de 16/3/2007, são esclarecidas as razões do veto presidencial, proposto pelos Ministérios da Fazenda e da Justiça:

“Razões do veto “Como se sabe, vigora no Brasil o princípio da unidade de jurisdição previsto no art. 5º, inciso XXXV, da Constituição Federal. Não obstante, a esfera administrativa tem se constituído em via de solução de conflitos de interesse, desafogando o Poder Judiciário, e nela também são observados os princípios do contraditório e da ampla defesa, razão pela qual a análise do processo requer tempo razoável de duração em virtude do alto grau de complexidade das matérias analisadas, especialmente as de natureza tributária.

Ademais, observa-se que o dispositivo não dispõe somente sobre os processos que se encontram no âmbito do contencioso administrativo, e sim sobre todos os procedimentos administrativos, o que, sem dúvida, comprometerá sua solução por parte da administração, obrigada a justificativas, fundamentações e despachos motivadores da necessidade de dilação de prazo para sua apreciação.

Por seu lado, deve-se lembrar que, no julgamento de processo administrativo, a diligência pode ser solicitada tanto pelo contribuinte como pelo julgador para firmar sua convicção. Assim, a determinação de que os resultados de diligência serão presumidos favoráveis ao contribuinte em não sendo essa realizada no prazo de cento e vinte dias é passível de induzir comportamento não desejável por parte do contribuinte, o que poderá fazer com que o órgão julgador deixe de deferir ou até de solicitar diligência, em razão das consequências de sua não realização. Ao final, o prejudicado poderá ser o próprio contribuinte, pois o julgamento poderá ser levado a efeito sem os esclarecimentos necessários à adequada apreciação da matéria.”

Derradeiramente, não devemos confundir a celeridade procedimental com a duração razoável do processo (ambas garantidas pelo Texto Constitucional):

“Embora seja difícil conceituar precisamente a noção de razoável duração do processo, percebe-se que tal conceito não está relacionado única e exclusivamente ao “processo rápido” propriamente dito. O processo deve ser rápido o suficiente para dar a resposta apropriada à lide, porém adequadamente longo para garantir a segurança jurídica da demanda. Por tal motivo, o princípio da razoável duração do processo é duplice, pois

tanto a abreviação indevida como o alongamento excessivo são potencialmente danosos ao indivíduo.”²

Outra confusão levada a cabo em sede de recurso voluntário é em relação ao art. 21 da Lei nº 12.844/2013. O Sr. JESSÉ SILVA, em seu recurso (fl. 2020), após apresentar decisão do STJ e do TRF1, sustenta que “a Receita Federal não poderá mais divergir de entendimentos do Supremo Tribunal Federal (STF) e do Superior Tribunal de Justiça (STJ)”, em face do citado dispositivo legal.

A simples leitura do dispositivo legal permite a compreensão de quais decisões, e em que circunstâncias, serão vinculantes para a Administração. E no presente processo não se reúnem as condições necessárias ao caráter vinculante dos julgados colacionados.

Nenhuma mácula, assim, no processo, em virtude do prazo decorrido, pelo que se mantém a autuação nesse aspecto. **(sem destaques no texto original)**

Por tais razões, seja por impossibilidade de confundir celeridade procedimental com a duração razoável do processo, seja pela necessária garantia da segurança jurídica na busca pela verdade material e, especialmente, por ausência normativa de sanção para decisões proferidas após 360 (trezentos e sessenta) dias do protocolo de petição pelo sujeito passivo, bem como por inexistir prazo peremptório fixado pela lei para encerramento do processo administrativo fiscal, entendo por afastar o argumento da defesa neste ponto.

3. Mérito

Versa o presente processo sobre Auto de Infração lavrado sobre o ano calendário de 2015 e 2016, para constituição de crédito tributário originado das seguintes infrações apuradas:

- i) Não oferecimento a tributação de valores à título de multa decorrente de rescisão contratual pela Representada (ROYAL CANIN), paga por compensação pela perda do direito de distribuição de ração.
- ii) Desconto, na apuração da contribuição, créditos da não-cumulatividade sobre despesa de aluguel de imóvel que já integrou o patrimônio da pessoa jurídica.

Considerou a Fiscalização que a Contribuinte não ofereceu à tributação a receita originada da multa decorrente de rescisão contratual, a qual foi contabilizada indevidamente como ganho de capital pela alienação de bem do ativo não circulante.

Argumenta a defesa que o valor recebido a título de multa é indenização por perda patrimonial, pois houve uma rescisão contratual unilateral e sem justa causa de Contrato de Distribuição, tendo sido acordado o pagamento de R\$ 3.000.000,00 pelo encerramento da atividade de distribuição. A recomposição de dano patrimonial não representa faturamento para incidência das Contribuições.

3.1. Com relação à tributação de valores à título de multa decorrente de rescisão contratual, a Recorrente apresentou cópia de Instrumento Particular de Distrato Parcial

ao Contrato de Distribuição, celebrado em 24/12/2015 com a Representada Royal Canin do Brasil, Indústria e Comércio Ltda, recebida a título de compensação pela perda do referido direito ao fornecimento.

Sustenta a defesa que não há incidência de PIS e COFINS sobre indenização, pois a multa indenizatória não representaria faturamento, mas, sim, recomposição de dano patrimonial.

Com razão.

Assim dispõe a Lei nº 4.886/65:

Art. 1º Exerce a representação comercial autônoma a pessoa jurídica ou a pessoa física, sem relação de emprêgo, que desempenha, em caráter não eventual por conta de uma ou mais pessoas, a mediação para a realização de negócios mercantis, agenciando propostas ou pedidos, para, transmiti-los aos representados, praticando ou não atos relacionados com a execução dos negócios.

Art. 27. Do contrato de representação comercial, além dos elementos comuns e outros a juízo dos interessados, constarão obrigatoriamente:

j) indenização devida ao representante pela rescisão do contrato fora dos casos previstos no art. 35, cujo montante não poderá ser inferior a 1/12 (um doze avos) do total da retribuição auferida durante o tempo em que exerceu a representação.

Observo que a natureza indenizatória de tal multa já foi analisada pelo Egrégio Superior Tribunal de Justiça em julgamento ao REsp 1317641/RS, pelo qual reconheceu tal natureza sobre valores pagos em decorrência de rescisão de contrato de representação comercial.

Vejamos a Ementa do julgado em referência:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. APLICABILIDADE. RECURSO ESPECIAL PARCIALMENTE PROVIDO. IMPOSTO SOBRE A RENDA. VERBA ORIUNDA DE RESCISÃO SEM JUSTA CAUSA DE CONTRATO DE REPRESENTAÇÃO COMERCIAL. LEI N. 4.886/65. NATUREZA INDENIZATÓRIA. INCIDÊNCIA AFASTADA. ARGUMENTOS INSUFICIENTES PARA DESCONSTITUIR A DECISÃO ATACADA.

I - Consoante o decidido pelo Plenário desta Corte na sessão realizada em 09.03.2016, o regime recursal será determinado pela data da publicação do provimento jurisdicional impugnado. Assim sendo, in casu, aplica-se o Código de Processo Civil de 2015.

II - O acórdão recorrido está em confronto com entendimento desta Corte, segundo o qual não incide Imposto de Renda sobre verba recebida em virtude de rescisão sem justa causa de contrato de representação comercial disciplinado pela Lei n. 4.886/65, porquanto a sua natureza indenizatória decorre da própria lei que a instituiu.

III - A Agravante não apresenta, no agravo, argumentos suficientes para desconstituir a decisão recorrida.

IV - Agravo Interno improvido.

(AgInt no REsp n. 1.629.534/SC, relatora Ministra Regina Helena Costa, Primeira Turma, julgado em 21/3/2017, DJe de 30/3/2017.)

No julgado acima, a Eminente Ministra Regina Helena Costa observou que, reconhecido o caráter indenizatório da verba em discussão, é de rigor declarar sua não sujeição à incidência do Imposto sobre a Renda.

Por sua vez, delimitada a natureza indenizatória da multa em análise, é importante frisar que a base de cálculo das contribuições ao PIS e da COFINS é o faturamento, na forma já definida pelo julgamento pela Suprema Corte através do Recurso Extraordinário nº 585.235/MG, conforme Ementa abaixo:

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 nºs 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. Recurso improvido. É inconstitucional a ampliação da base de cálculo do PIS e da COFINS prevista no art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/98.

(RE 585235 QORG, Relator(a): Min. CEZAR PELUSO, julgado em 10/09/2008, REPERCUSSÃO GERAL MÉRITO DJe227 DIVULG 27112008 PUBLIC 28-11-2008)

O julgado em referência teve como precedentes os Recursos Extraordinários nºs 357.950/RS, 390.840/ MG, 358.273/RS e 346.084/PR.

Com relação ao conceito de faturamento na forma adotada no RE nº 585.235/MG, deve ser aplicada a decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal sob a sistemática de repercussão geral, nos termos do artigo 62 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015².

Portanto, assiste razão à defesa ao afirmar que não há incidência de PIS e COFINS sobre a indenização recebida em razão da rescisão do contrato de representação comercial, dado seu caráter indenizatório.

² ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 31/12/1999 a 31/01/2000, 31/03/2000 a 31/12/2000, 28/02/2001 a 31/03/2001, 31/08/2001 a 30/09/2001, 01/11/2001 a 30/11/2001, 01/10/2002 a 31/10/2002, 31/12/2002 a 30/06/2003, 31/08/2003 a 30/09/2003

BASE DE CÁLCULO DA COFINS. CONCEITO DE FATURAMENTO. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DO ART. 3º, §1º DA LEI Nº 9.718/98 PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. A inconstitucionalidade do art. 3º, §1º da Lei nº 9.718/98, que alargou o conceito de faturamento para a base de cálculo das contribuições para o PIS e para a COFINS, foi reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento dos RE nº 585.235, na sistemática da repercussão geral, tendo como leading cases os Res nºs 357.950/RS, 390.840/ MG, 358.273/RS e 346.084/PR.

Portanto, ficou estabelecido o conceito de faturamento como decorrente da venda de mercadorias ou da prestação de serviços, ou da combinação de ambos, não sendo abrangidas quaisquer outras receitas da pessoa jurídica.

TRIBUNAIS SUPERIORES. REPERCUSSÃO GERAL. NECESSIDADE DE REPRODUÇÃO DAS DECISÕES PELO CAREF.

Nos termos do art. 62, §1º, inciso II, alínea "b" e §2º, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, os membros do Conselho devem observar as decisões definitivas do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543B e 543C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 Código de Processo Civil, na forma disciplinada pela Administração Tributária. (Acórdão nº 9303-008.030 – PAF nº 10580.011972/200351 – Relatora: Conselheira Vanessa Marini Cecconello)

Nesse sentido, destaco decisão proferida pelo Egrégio Tribunal Regional Federal da 4ª Região, conforme Ementa abaixo:

TRIBUTÁRIO. BASE DE CÁLCULO. INDENIZAÇÃO. IRPJ, CSLL, PIS E COFINS. NÃO INCIDÊNCIA.

Tendo a indenização por objetivo repor um direito patrimonial antes detido pela empresa, deixando o conjunto do patrimônio em um status quo igual ao anterior, torna-se infensa à incidência do imposto de renda, da CSLL, do PIS e da COFINS.

(TRF-4, AC 2007.00.00001853-0. Segunda Turma, relatora Des. Federal Luciane Amaral Correa Munch, j. 20/10/2009, DJ 18/11/2009)

Por tais razões, deve ser dado provimento ao recurso neste ponto, para o fim de que seja exonerado o crédito tributário lançado a título das Contribuições para o PIS e da COFINS sobre os valores originados de multa decorrente de rescisão contratual pela Representada Royal Canin.

3.2. Com relação aos aluguéis, argumentou a defesa que:

- i) Tais créditos foram apurados com base em despesas de aluguel do imóvel que a Recorrente utiliza para exercer sua atividade de distribuição de rações para cães e gatos;
- ii) O imóvel em questão, objeto da matrícula nº159.999 perante o 6º Ofício de Registro Civil de São Paulo, **já era em parte, de propriedade da locadora, ST. Raphael Empreendimentos Imobiliários LTDA**, na fração ideal de 31,5988%, desde o ano de 2010;
- iii) Na data de 01 de abril de 2016 a Recorrente AKRON vendeu a fração ideal de 68,112%, de forma onerosa, que ainda detinha do imóvel para a atual locadora ST RAPHAEL EMPREENDIMENTO IMOBILIÁRIO LTDA, passando a compradora/locadora a dispor da totalidade do imóvel a partir dessa data (01/04/2016);
- iv) Tanto a Fiscalização, quanto o i. Julgador de primeira instância, não atentaram às circunstâncias em que ocorreu a venda da fração ideal do imóvel pela Recorrente AKRON à ST. RAPHAEL com posterior locação;
- v) O Auto de infração classificou a operação de compra de fração ideal do imóvel que a recorrente Akron era coproprietária com a St. Raphael como Sale & Lease-back.

Para demonstrar que, ao afastar a dedução das despesas de aluguel de imóvel, a decisão recorrida desconsiderou negócio jurídico perfeito e acabado, a Recorrente apresentou com a peça recursal documentos e correspondências eletrônicas referentes aos contratos de distribuição e ao imóvel locado, no qual são exercidas as atividades da empresa.

Pois bem, assim estabelece o artigo 31 da Lei nº 10.865, de 2004:

Art. 31. É vedado, a partir do último dia do terceiro mês subsequente ao da publicação desta Lei, o desconto de créditos apurados na forma do inciso III do § 1º do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, relativos à depreciação ou amortização de bens e direitos de ativos imobilizados adquiridos até 30 de abril de 2004.

§ 1º Poderão ser aproveitados os créditos referidos no inciso III do § 1º do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, apurados sobre a depreciação ou amortização de bens e direitos de ativo imobilizado adquiridos a partir de 1º de maio.

§ 2º O direito ao desconto de créditos de que trata o § 1º deste artigo não se aplica ao valor decorrente da reavaliação de bens e direitos do ativo permanente.

§ 3º **É também vedado**, a partir da data a que se refere o caput, **o crédito relativo a aluguel e contraprestação de arrendamento mercantil de bens que já tenham integrado o patrimônio da pessoa jurídica.**

Como bem observado pelo ilustre Julgador de primeira instância, não há limitação temporal para tal restrição, uma vez que resta expressa a condição sobre os bens "que já tenham integrado o patrimônio da pessoa jurídica", como é o caso dos autos.

Igualmente não há qualquer ressalva, pouco importando o objetivo negocial que tenha orientado a transferência patrimonial ou mesmo a época em que realizada.

Distintamente do que prega o recorrente, não vislumbro ofensa ao ato jurídico perfeito ou mesmo ao direito adquirido, isso porque não foi posto em dúvida a licitude ou higidez do negócio jurídico correspondente, mas tão somente a impossibilidade de apropriação de crédito à situação mencionada, tampouco pretendendo a norma propagar efeitos retroativos, mas puramente prospectivos, como deixa clara o texto legal.

Com relação à matéria, reproduzo os fundamentos que motivaram o v. Acórdão nº 3401-004.398, de relatoria do ilustre Conselheiro Relator Robson José Bayerl:

Considerando que a lei em comento foi publicada em edição extra do DOU de 30/04/2004, com vigência a partir de 31/07/2004, desde então passou a ser vedada a apropriação de crédito relativo a aluguel de bens que já tenham integrado o patrimônio da pessoa jurídica, não havendo qualquer ressalva, pouco importando qual objetivo negocial tenha orientado a transferência patrimonial ou mesmo a época em que realizada.

Distintamente do que prega o recorrente, não vislumbro ofensa ao ato jurídico perfeito ou mesmo ao direito adquirido, em violação às disposições da Lei de Introdução ao Código Civil – LICC, isso porque não foi posto em dúvida a licitude ou higidez do negócio jurídico correspondente, realizado em 31/12/1998, mas tão somente a impossibilidade de apropriação de crédito à situação mencionada, tampouco pretendendo a norma propagar efeitos retroativos, mas puramente prospectivos, como deixa clara o texto legal.

Tocante ao suposto direito adquirido, data máxima vênua, não vejo como possa se configurar um direito ad aeternum de crédito, sem que norma superveniente tenha condições de alterá-lo, mormente diante da relação jurídica tributária, que, por natureza, configura obrigação de trato sucessivo.

Nesse sentido, é firme a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal de que não há direito adquirido a regime jurídico (RE 668.604 AgR/ES, RMS 27.396 AgR/DF, RMS 23.368 AgR/DF, RE 706.240 AgR/SP, etc.), assim entendido o conjunto de direitos, deveres e obrigações inerentes a uma dada relação tutelada pelo direito, como ocorre com a relação jurídica tributária.

O direito de crédito não nasce exclusivamente da abstração da lei, mas principalmente da ocorrência do fato definido como gerador da obrigação tributária, segundo a norma então vigente, de modo que, enquanto não concretizado, há mera expectativa de direito, que, pela sua natureza, via de regra, não é passível de aquisição.

Assim, o ato jurídico perfeito ou mesmo o direito adquirido somente seriam vilipendiados se a pretensão fiscal almejasse retroceder a aplicação da norma a fatos que lhe são anteriores, o que definitivamente não é o caso.

Outrossim, o fato de existirem decisões judiciais que declararam, em controle difuso, a inconstitucionalidade do indigitado art. 31 da Lei nº 10.865/04, ou mesmo a existência de recurso extraordinário com repercussão geral reconhecida, ainda pendente de manifestação meritória, não pode ser alçado a justificativa aceitável para afastar a aplicação de norma ainda válida e vigente, por expressa vedação do art. 26A do Decreto nº 70.235/72, refletido no art. 62 do RICARF/15 (Portaria MF 343/15).

Portanto, em razão de expressa vedação legal, deve ser mantido o lançamento neste ponto.

4. Dispositivo

Ante o exposto, conheço e dou provimento parcial ao Recurso Voluntário, para o fim de que seja exonerado o crédito tributário lançado a título das Contribuições para o PIS e da COFINS sobre os valores recebidos à título de multa decorrente de rescisão contratual pela Representada Royal Canin.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Cynthia Elena de Campos

Voto Vencedor

Conselheiro Jorge Luís Cabral – Redator Designado

Com a devida vênia à Ilustre Relatora redijo divergência em relação ao voto vencido, por voto de qualidade, no que diz respeito ao não reconhecimento como receita tributável, para fins de COFINS, de multa decorrente de rescisão contratual, acompanhando o voto da relatora nos demais itens.

A Recorrente possuía contrato de distribuição dos produtos da empresa Royal Canin, o qual foi teve seu escopo parcialmente modificado, de forma a excluir a modalidade de vendas online (e-commerce), conforme o Termo de Distrato juntado aos autos às folhas 535 a

540, onde verifica-se que foi definido a título de compensação pela alteração do escopo do Contrato de Distribuição, o valor de R\$ 3.000.000,00 (três milhões de reais), sendo R\$ 1.273.437,91 (um milhão, duzentos e setenta e três mil, quatrocentos e trinta e sete reais e noventa e um centavos) em dinheiro, por meio de depósito bancário, e R\$ 1.276.562,09 (um milhão, duzentos e setenta e seis mil, quinhentos e sessenta e dois reais e nove centavos) por meio de perdão de dívidas que a Recorrente tinha com a Royal Canin.

Sobre este valor foi aplicada a alíquota de 15% (quinze por cento) a título de retenção de Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF), o que foi registrado na contabilidade da Recorrente, no valor de R\$ 450.000,00 (quatrocentos e cinquenta mil reais), segundo consta do Relatório Fiscal, às folhas 24 e 25.

A Autoridade Tributária considerou que o valor da compensação é receita tributável para fins de cobrança do PIS/COFINS não cumulativos e efetuou o lançamento.

Base de Cálculo do PIS/COFINS e Conceito de Receita

Inicialmente precisamos resolver a questão da delimitação da base de cálculo das contribuições do PIS e da COFINS, para determinarmos se a operação descrita compõe ou não a base de cálculo destas contribuições.

O Voto da Ilustríssima Relatora, faz menção à decisão do Supremo Tribunal Federal que circunscreveu o alcance da base de cálculo do PIS/COFINS ao conceito de faturamento, no julgamento da constitucionalidade do § 1º, do artigo 3º, da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 585.235/MG.

Vemos que todos os fatos geradores contidos neste processo ocorreram a partir de dezembro de 2015, já sob a égide das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, contra as quais não resta nenhuma discussão sobre a sua constitucionalidade, e que também, a meu ver, não se pode aplicar a já referida decisão do STF.

A questão da definição do conceito de receitas, e daquelas que compõem a base de incidência do PIS/COFINS está no cerne da discussão do presente processo. As Leis nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, em seus artigos 1º, na redação vigente à época dos fatos, assim definem a incidência do PIS e da COFINS:

“Art. 1º-A 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.

§1º-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.

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

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

I - decorrentes de saídas isentas da contribuição ou sujeitas à alíquota zero;

II - (VETADO)

III - auferidas pela pessoa jurídica revendedora, na revenda de mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora, na condição de substituta tributária;

IV - (Revogado pela Lei nº 11.727, de 2008)

V - referentes a:

a) vendas canceladas e 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, de 30.5.2003)

VII - decorrentes de transferência onerosa a outros contribuintes do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS de créditos de ICMS originados de operações de exportação, conforme o disposto no inciso II do § 1º do art. 25 da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. (Incluído pela Lei nº 11.945, de 2009).” (Lei nº 10.637/2002)

O artigo 1º, da Lei nº 10.833/2003 tem redação idêntica ao transcrito acima.

Vemos que estas contribuições incidem sobre todas as receitas do contribuinte, havendo uma lista de exceções exaustiva no § 3º, deste mesmo artigo 1º. Sendo assim, como o caput dos artigos 3º, de ambas as Leis, determina um conceito muito abrangente para a base de cálculo e, apesar de determinar que esta base é o faturamento, também o define, para fins de cobrança do PIS/COFINS, como sendo o total das receitas auferidas, enfatizando que este conceito independe de qualquer denominação ou classificação contábil.

A definição de receita pode ser confirmada em diversas normativas contábeis. Vamos reproduzir a Deliberação CVM nº 597/2009, e que aprova o Pronunciamento Técnico do Comitê de Pronunciamentos Contábeis nº 30:

“7. Neste Pronunciamento são utilizados os seguintes termos com os significados especificados a seguir:

***Receita é o ingresso bruto de benefícios econômicos durante o período proveniente das atividades ordinárias da entidade que resultam no aumento do seu patrimônio líquido, exceto as contribuições dos proprietários.
(...)”***

Texto muito semelhante ao conceito de receita exposto no Pronunciamento Técnico do Comitê de Pronunciamentos Contábeis nº 47, aprovado em 4 de novembro de 2016, como vemos a seguir:

“Receita – Aumento nos benefícios econômicos durante o período contábil, originado no curso das atividades usuais da entidade, na forma de fluxos de entrada ou aumentos nos ativos ou redução nos passivos que resultam em aumento no patrimônio líquido, e que não sejam provenientes de aportes dos participantes do patrimônio.”

Na definição do CPC 47, acima reproduzido, o que se diz é que os aumentos dos ativos, ou reduções de passivos, precisam gerar alterações positivas no patrimônio líquido para serem reconhecidos como receitas.

No entanto, ingressos de recursos financeiros de clientes, decorrentes de vendas à vista, somente implicam em contribuição positiva para o patrimônio líquido quando realizados a um valor maior do que os custos das mercadorias vendidas ou dos serviços prestados (lucro bruto), caso contrário, pelo preço de custo ou abaixo, ou não altera o patrimônio líquido, ou o reduz. Neste último caso, mesmo com alteração negativa para o patrimônio líquido, aquele ingresso precisa ser registrado como receita, tanto pela norma contábil, como pela norma tributável.

O que acontece nas vendas com prejuízo é que a apuração do resultado do exercício determinará se houve lucro ou prejuízo para o período considerado pelo conjunto das atividades mercantis realizadas. Ora, este aspecto sequer se considera na avaliação da base de cálculo do PIS/COFINS, assim também como não se considera no caso dos demais tributos, na medida em que o reconhecimento da receita tributável precisa ser realizado, altere ela ou não o patrimônio líquido positivamente. O que se verifica *a posteriori* é se, especialmente no caso do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas, houve ou não lucro real e se há imposto a pagar.

Assim, aplica-se exatamente o previsto no caput do artigo 3º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, quando se determina que independe da denominação ou classificação contábil.

No caso concreto estamos lidando com o que o Termo de Distrato chama de compensação pela alteração do escopo original do contrato. A compensação refere-se necessariamente a perda da expectativa futura de receitas por ter afastado uma determinada modalidade de vendas do contrato de distribuição.

Assim, deve-se considerar também se a referida compensação possui natureza indenizatória ou não, e se assim for, se isto influencia no seu reconhecimento como receita tributável para fins do PIS/COFINS. Vemos no voto da Relatora que cita-se jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, onde se reconhece a natureza indenizatória de valores recebidos a título de rescisão contratual, conforme previsto na alínea j, do artigo 27, da Lei nº 4.886/1965, e que os mesmos devem ser afastados das receitas tributáveis para fins do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ).

O artigo 43, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, assim determina o fato gerador do IRPJ:

“Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

Art. 44. A base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis.”

Percebe-se claramente que o CTN possui redação idêntica à definição da incidência do PIS/COFINS sobre receitas, na medida em que determina que a incidência independe da denominação da receita ou rendimento, no entanto, há uma grande diferença, pois a definição do fato gerador do IRPJ abarca renda e proventos, sendo estes últimos vinculados a existência de acréscimo patrimonial.

Percebe-se claramente que a compensação objeto deste voto somente poderia se classificar como proventos, segundo o artigo 43, do CTN, não sendo portanto renda, e assim sendo, exige alteração patrimonial positiva, o que de fato não ocorre nas indenizações que se devem apenas à recomposição patrimonial por perdas já reconhecidas, cujo resultado tributário

seria necessariamente nulo para a composição da base de cálculo do IRPJ, e neste caso, a decisão judicial referida seria decorrente de fato diverso do que está sendo tratado neste processo. Ainda que a considerássemos com efeito *erga omnis*, em razão da jurisprudência citada não ter sido julgada pelo regime de repercussão geral e ser aplicável apenas no caso a que se refere.

Estas considerações sobre o caráter indenizatório somente teriam aplicabilidade se o reconhecimento da perda a ser indenizada tiver ocorrido no mesmo exercício da indenização, caso ocorram em exercícios diferentes e a perda for utilizada na redução do lucro real, o que não seria o caso por decorrer de teste de *impairment*, o qual não é dedutível, a indenização seria sim receita tributável porque senão, o contribuinte estaria indevidamente reconhecendo uma despesa dedutível que não ocorreu efetivamente, tendo em vista a mesma ter sido reposta pela indenização e, num segundo momento, afastando a tributação sobre uma receita tributável, beneficiando-se duplamente do mesmo fato.

Neste caso, o reconhecimento desta multa por rescisão como receita seria mandatório, de forma a anular o registro contábil de perda considerado em exercício diverso, mesmo considerando-se o caráter indenizatório, caso contrário, atribuir-se-ia ao contribuinte incentivo tributário não previsto em Lei.

Parece-me que a jurisprudência em comento seria melhor aplicável ao Imposto Sobre a Renda das Pessoas Físicas, onde há hipóteses expressas da exclusão de diversas verbas de natureza indenizatória, nos termos das diversas alíneas do inciso I, e inciso III, do artigo 34, do Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018 (RIR/2018), por tratar-se exatamente de uma delimitação de base de cálculo concentrada apenas nos rendimentos e não no lucro, na modalidade que for.

A base de cálculo do IRPJ depende exclusivamente da apuração do Lucro Líquido e de seu ajuste, conforme definido na legislação para o Lucro Real, inexistindo a hipótese de isenção ou de exclusão da base de cálculo para receitas de natureza indenizatória, diferente do IRPF. Neste caso, o impacto no valor do IRPJ resultaria apenas da resultante do reconhecimento de uma perda, e do posterior reconhecimento de sua reparação no mesmo valor com efeito total nulo, mas apenas se houver uma perda dedutível a ser considerada, o que não é o caso para o ajuste decorrente da reavaliação contratual por diminuição do valor futuro projetado.

Apesar de reconhecer a natureza da compensação como indenizatória, esta não se refere à recomposição patrimonial por perda de investimentos já realizados para o cumprimento do contrato, ou qualquer outra perda que implicasse na necessidade de recomposição patrimonial da Recorrente, mas sim por perdas decorrentes da frustração da expectativa de receitas futuras que não mais se realizarão.

Então temos que, no caso concreto, haverá necessariamente um aumento do Patrimônio Líquido da Recorrente, na mesma medida em que este ocorreria, caso se mantivessem as cláusulas contratuais originais, no futuro pela execução do contrato de distribuição, no mesmo valor das receitas que seriam tributáveis pela prestação do serviço de distribuição, podendo inclusive ser superior.

Ainda que considerássemos um teste de *impairment*, no caso da Recorrente ter registrado o contrato de distribuição como um ativo pela sua expectativa de rendimentos futuros, e que, ao se ver parcialmente afastada a possibilidade auferir estas receitas, houvesse registrado

como perda, o efeito contábil seria o de anulação do ativo e sua substituição por uma receita efetivamente auferida, tendo se aperfeiçoado os requisitos jurídicos necessários ao seu reconhecimento pelo Termo de Distrato, o que geraria uma nova e independente alteração patrimonial.

Independe também do fato de que parte da compensação tenha sido realizada por redução de passivo da Recorrente, posto esta ser claramente uma das hipóteses de reconhecimento de receitas. Assim, considero que a indenização ou compensação por alterações contratuais, discutida neste processo, é receita tributável pelo PIS/COFINS.

Desta forma, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Jorge Luís Cabral