



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

Processo nº 11030.720519/2012-19
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 3402-003.307 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 28 de setembro de 2016
Matéria AUTO DE INFRAÇÃO PIS/COFINS
Recorrente LOJAS VOLPATO LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

NULIDADE DOS AUTOS DE INFRAÇÃO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

A correta descrição dos fatos no auto de infração, permitindo que o contribuinte compreenda os motivos e a base legal da autuação afasta a alegação de cerceamento do direito de defesa.

DECADÊNCIA. INEXISTÊNCIA.

O prazo decadencial tem como *dies a quo* a ciência do lançamento.

BASE DE CÁLCULO. RECEITA DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇO.
Integram a base de cálculo da contribuição receitas por conta da prestação de serviço.

BASE DE CÁLCULO. VALORES RECEBIDOS A DIVERSOS TÍTULOS. INCIDÊNCIA.

A denominação dada a uma receita ou o tratamento contábil a ela dispensado não tem o condão de descaracterizá-la como faturamento ou excluí-la do campo de incidência da contribuição.

BASE DE CÁLCULO. VERBAS RECEBIDAS DE FORNECEDORES.

São tributadas as verbas recebidas de fornecedores decorrentes de incentivo/comissões por atendimento de metas.

BASE DE CÁLCULO. RATEIO DE DESPESAS. PUBLICIDADE. EXCLUSÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Da base de cálculo da contribuição somente poderão ser excluídas parcelas expressamente previstas na legislação que rege a matéria, donde os valores recebidos de fornecedores referentes a reembolso decorrente de rateio de

despesa de publicidade compõem a receita bruta para fins apuração da base de cálculo.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.

O crédito tributário, quer se refira a tributo quer seja relativo à penalidade pecuniária, não pago no respectivo vencimento, está sujeito à incidência de juros de mora, calculado à taxa Selic até o mês anterior ao pagamento, e de um por cento no mês de pagamento. Precedente 3ª Turma CSRF. Recurso provido parcialmente.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

NULIDADE DOS AUTOS DE INFRAÇÃO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

A correta descrição dos fatos no auto de infração, permitindo que o contribuinte compreenda os motivos e a base legal da autuação afasta a alegação de cerceamento do direito de defesa.

DECADÊNCIA. INEXISTÊNCIA.

O prazo decadencial tem como *dies a quo* a ciência do lançamento.

BASE DE CÁLCULO. RECEITA DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. Integram a base de cálculo da contribuição receitas por conta da prestação de serviço.

BASE DE CÁLCULO. VALORES RECEBIDOS A DIVERSOS TÍTULOS. INCIDÊNCIA.

A denominação dada a uma receita ou o tratamento contábil a ela dispensado não tem o condão de descaracterizá-la como faturamento ou excluí-la do campo de incidência da contribuição.

BASE DE CÁLCULO. VERBAS RECEBIDAS DE FORNECEDORES.

São tributadas as verbas recebidas de fornecedores decorrentes de incentivo/comissões por atendimento de metas.

BASE DE CÁLCULO. RATEIO DE DESPESAS. PUBLICIDADE. EXCLUSÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Da base de cálculo da contribuição somente poderão ser excluídas parcelas expressamente previstas na legislação que rege a matéria, donde os valores recebidos de fornecedores referentes a reembolso decorrente de rateio de despesa de publicidade compõem a receita bruta para fins apuração da base de cálculo.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.

O crédito tributário, quer se refira a tributo quer seja relativo à penalidade pecuniária, não pago no respectivo vencimento, está sujeito à incidência de juros de mora, calculado à taxa Selic até o mês anterior ao pagamento, e de um por cento no mês de pagamento. Precedente 3ª Turma CSRF. Recurso provido parcialmente.

Recursos de ofício e voluntários negados.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício e pelo voto de qualidade, negou-se provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Diego Diniz Ribeiro, Thais de Laurentiis Galkowicz, Maysa de Sá Pittondo Deligne e Carlos Augusto Daniel Neto, que deram provimento parcial para excluir as receitas oriundas da intervenção em financiamento. O Conselheiro Diego Diniz Ribeiro apresentou declaração de voto.

Antônio Carlos Atulim - Presidente.

Jorge Olmiro Lock Freire - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Antonio Carlos Atulim, Jorge Olmiro Lock Freire, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Maria Aparecida Martins de Paula, Thais De Laurentiis Galkowicz, Waldir Navarro Bezerra, Diego Diniz Ribeiro e Carlos Augusto Daniel Neto.

Relatório

Por bem narrar os fatos e com a devida concisão, valho-me do relatório da r. decisão, vazado nos seguintes termos:

Contra a empresa antes qualificada foram lavrados dois Autos de Infração, a saber:

a) o primeiro formalizou a exigência de COFINS não-cumulativa, com intimação para recolhimento do valor de R\$ 3.968.949,63, referente a fatos geradores entre 31/01/2007 e 31/12/2009. Esse valor (principal) foi acrescido da multa de ofício de 75% e juros de mora regulamentares. Constatou fundamentação legal. Houve ciência em 30/03/2012;

b) o segundo formalizou a exigência de PIS não-cumulativo, com intimação para recolhimento do valor de R\$ 861.679,83, referente a fatos geradores entre 31/01/2007 e 31/12/2009. Esse valor (principal) foi acrescido da multa de ofício de 75% e juros de mora regulamentares. Constatou base legal. Houve ciência em 30/03/2012.

Foi emitido Termo de Verificação de Ação Fiscal onde, em síntese, referiu o autuante que a Contribuinte presta diversos serviços aos seus fornecedores, inclusive vendas de financiamentos, seguros, premiação de quotas sobre produtos

vendidos, etc, dos quais percebeu receitas operacionais e as deixou de tributar no PIS e na COFINS Não Cumulativa.

Os valores foram lançados nas mais diversas contas como: Receita Financeira (operacional) e nas Receita Não Operacionais. Os valores destas receitas são base de cálculo para as contribuições acima, lançadas em Auto de Infração Fiscal.

Em relação à empresa, afirmou a fiscalização tratar-se de “uma empresa comercial” que possui diversas filiais espalhadas no território brasileiro, tendo sua matriz na cidade de Lagoa Vermelha – RS. Está em dia com sua entrega da declaração de rendimentos com tributação pelo Lucro Real.

No decorrer do Termo, apontou:

5. Da Omissão de Receitas da Base de Cálculo do PIS e da Cofins Não cumulativa.

5.1 - Das Receitas decorrentes de Intermediação de Financiamentos e outros.

Na documentação advinda junto com a resposta do TIF, observamos que nas planilhas de financiamentos, borderôs para Financiamentos com Interveniência e as notas fiscais de prestação de serviços que acompanham os relatórios (provas anexa ao Processo Administrativo Fiscal - PAF) podemos observar que tais valores se referem a RECEITAS DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS e não como a Contribuinte distribui em sua contabilidade como receitas financeiras.

Pelo TIF de 09/11/2011, item 9, solicitamos que a Contribuinte apresentasse uma amostra dos lançamentos a crédito na conta de Bonificações Recebidas - na conta 6.1.01.01.0011 - onde verificamos que tais lançamentos originam créditos da empresa, por exemplo: da TIM CELULARES S/A.

(...)

5.2 - Dos Estornos nas Contas Premiações e Incentivos.

Pelo TIF de 09/11/2011, item 7, solicitamos que a Contribuinte apresentasse uma amostra das exclusões - lançamento a crédito na conta de despesa - na conta 4.1.03.01.002 - Premiação e Incentivos, onde verificamos que os estornos de despesas se referem a receitas decorrente de incentivos de seus fornecedores.

Na documentação advinda da Contribuinte e acostada no PAF comprova-se que tais estornos são realmente receitas da atividade e, portanto, efetuamos o lançamento destes créditos no AIF, pois são Base de cálculo do PIS e da Cofins Não Cumulativa, conforme planilha intitulada "Conta: 4.1.03.01.0002 - Premiação Incentivo", para cada AC (2007, 2008 e 2009).

5.3 - Dos Estornos da conta Publicidade.

Pelo TIF de 09/11/2011, item 8, solicitamos que a Contribuinte apresentasse uma amostra das exclusões - lançamento a crédito na conta de despesa - na conta 4.1.10.03.0004-Publicidade, onde verificamos que os estornos de despesas se referem a receitas decorrentes de repasses de fornecedores a fim de incentivar a vendas de seus produtos.

A Contribuinte, em sua resposta de 01/12/2011, item 8, informa que tais valores se referem a ressarcimentos de fornecedores com gastos em propaganda e publicidade, acostando documentos de sua afirmação.

Cabe observar que os lançamentos realizados nesta conta, em sua maioria, são registrados com o histórico de estorno e que na verdade são recebimentos de valores.

Os valores estornados destas despesas realizadas não afeta o IRPJ e CSLL, mas tais recebimentos (ressarcimentos) de seus fornecedores são receitas e, portanto, efetuamos o lançamento destes créditos no AIF, pois são Base de cálculo do PIS e da Cofins Não Cumulativa, (...).

Em 02/05/2012 a contribuinte apresentou longa impugnação. Nela inicia fazendo uma síntese fática, para, depois, aduzir:

I. em preliminar alega pela nulidade dos autos de infração, tendo em vista que:

- o Fisco tem a obrigação de prover os elementos probatórios suficientes para a formação do convencimento da autoridade julgadora. Caso não o faça, de acordo com as normas constantes do art. 112 do CTN, a interpretação da norma legal deve se dar de maneira mais favorável ao contribuinte;*
- há equívoco do Fisco quanto ao objeto social da empresa;*
- o Fisco não entendeu as operações em que a empresa atua como interveniente-vendedora nas vendas de produtos lastreados por CDCI;*
- não há prestação de diversos serviços, inclusive vendas de financiamentos e seguros. Isso se perfaz em objeto impossível (não há prestação de serviços a fornecedores e sim a clientes; não presta serviço de financiamento e seguro a seus clientes pois não é instituição financeira);*
- não há fato gerador;*
- há grosseiro erro de soma;*
- foram incluídos como créditos tributários (sujeitos a penalidades –multa/juros) receitas que já foram levadas à tributação, nos termos dos balancetes e DACONs;*

- *há cerceamento do direito de defesa porque se faz necessária a discriminação pormenorizada da origem e natureza dos débitos e das diligências realizadas pelo Fisco. Há imprecisão, falta de clareza e erros, o que nulifica todo o procedimento;*
- *há ofensa a princípios constitucionais;*
- *os encargos aplicados nos autos de infração são ilegais. A multa tem percentual totalmente excessivo, caracterizando caráter confiscatório e desproporcional;*
- *a multa não pode ser aplicada em percentual superior a 20% do valor do imposto devido/cobrado;*
- *é ilegal a aplicação da taxa SELIC como juros de mora/correção monetária por afronta à CF e ao CTN, devendo ela ser excluída do cálculo;*

II. no mérito apontou que:

- *a propósito das receitas decorrentes de intermediação de financiamento, os contratos firmados entre a empresa e as instituições de crédito estabelecem a relação de garantidora e principal pagadora de seus consumidores, assumida pela sociedade empresária.*

Demonstra-se que se trata de uma relação de crédito, de financiamento e não de prestação de serviços, pois este não é o objeto social da empresa e sim dos bancos aos quais está vinculada contratualmente. É empresa comercial, com atividades comerciais especificadas em seu objeto social e, ao realizar operações com instituições financeiras, a receita auferida é típica de financiamento, não podendo subsistir dúvidas de que ela ostenta a natureza jurídica de receita financeira e, portanto, sujeita ao regime jurídico da alíquota zero preconizado no Decreto nº 5.442, de 2005;

- *o STF declarou com inconstitucional o § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998. Assim, se fosse possível considerar que a empresa tivesse legitimidade para auferir receitas financeiras provenientes de receitas auferidas em decorrência de intermediação de financiamentos, ou ainda em face de rendas vinculadas a contas de premiações e incentivos (deste modo incluído na base de cálculo de juros, descontos incondicionais, bonificações e incentivos de vendas), estas seriam inexigíveis em face da declaração de inconstitucionalidade;*

- *no que tange aos valores contabilizados como receitas não operacionais, os valores alocados na conta receitas financeiras estão contabilizados de maneira correta, pois não se tratam de receitas de prestação de serviço e sim de resultados de operações financeiras oriundas de contratos de financiamento com instituições de crédito;*

- *já os valores alocados na conta receitas não operacionais são rubricas contábeis que foram devidamente contabilizadas e*

devidamente tributadas. Equivocadamente os autuantes não verificaram a documentação pertinente à escrituração que comprova estas operações (anos de 2007/2008 e 2009);

- não merece prosperar a autuação referente ao item 5.1 do demonstrativo consolidado do crédito tributário que deu origem aos valores apurados nos autos de infração;*

- quanto aos estornos das contas de premiação e incentivos, ocorreu um estorno em 30/04/2008 (lançamento equivocado da NF nº 136018 - 29/11/2007) para uma única filial. Quando da verificação do erro contábil, a empresa fez as correções técnicas e procedeu o estorno e lançamento do mesmo valor em várias filiais. Isto não pode ser considerado ingresso de receita, visto que este valor não se consubstancia em fato gerador do PIS e da COFINS. Para serem fatos geradores os bônus deveriam ser contabilizados como receita. Incentivos de vendas não representam faturamento, logo são receitas que não integram a receita bruta de venda de mercadorias e serviços, não representando faturamento. O estorno do valor de R\$ 27.861,50 foi lançado novamente na mesma conta, porém na forma de rateio;*

- os valores lançados em 31/01/2007 (montante de R\$ 16.110,00) se refere a ressarcimento recebido de fornecedores da empresa por campanha de incentivos pagos aos vendedores. No que se refere ao valor de R\$ 1.294,65 (lançado em 25/09/2007) se refere ao pagamento de campanha interna de incentivo para franquias, lançadas na contabilidade de maneira equivocada. Deveria ser debitada na conta em questão, mas foi creditada. No caso, não se trata de receitas, mas sim de reembolso de valores pagos por fornecedores e ou estorno de lançamento indevido, a título de incentivo de campanhas pagas a vendedores da rede, cujo objetivo é a fomentação e o estímulo para a venda de mercadorias, não caracterizando ingresso de nova receita;*

- no que se refere aos estornos das contas de publicidade, a empresa adotou práticas contábeis diferentes para os anos de 2007 e a partir de 2008. Em relação a este último ano passou a realizar a mesma prática comercial realizada pelos fornecedores a título de incentivo de vendas/verba de propaganda;*

- o Fisco incorreu em mais um grave erro. Na planilha elaborada pela RFB houve lançamento de valores de forma duplicada, ensejando bis in idem. A RFB considerou toda a movimentação de crédito nas contas contábeis pertinentes aos eventos, ignorando e não se importando com a origem dos valores, inclusive se eram oriundas ou não de transferências entre contas;*

- aos autos de infração faltam liquidez, certeza e exigibilidade, existindo excesso de exação. O Fisco desconsiderou e não reconheceu documentos juntados pela empresa que comprovam a fundamentação econômico-contábil da empresa;*

• ficou constatada e provada a boa fé da empresa e a não ocorrência de nenhum prejuízo para o Fisco que merece ser considerado para fins de gradação e imposição de penalidade;

• a empresa espera ver acolhidos os seus argumentos para que sejam declarados improcedentes os lançamentos de ofício, a fim de que seja restaurada a ordem e preservada a segurança jurídica. Requer o recebimento de sua impugnação para que:

a) seja acolhida sua preliminar para anular os Autos de Infração nos termos exarados pela defesa, sobretudo em face do descumprimento dos art. 142 e 112 do CTN;

b) no mérito, sejam afastadas as exações inculpidas nos Autos de Infração, forte nas normas vigentes, para o fim de afastar as fundamentações utilizadas pelo Fisco, devendo ser acolhida sua impugnação especialmente para extinguir a exigência tributária que lhe foi imposta, sendo lhe dada provimento, tudo em consonância com matéria exarada e em face da decisão análoga do CARF (Acórdão nº 330200.824, julgado em 04/02/2011).

A repartição de origem atestou a tempestividade da peça de contestação.

Analizados os autos nesta DRJ, foi o processo devolvido à repartição de origem para verificação de parte das alegações trazidas pela impugnante. Atendendo a diligência solicitada a DRF jurisdicionante produziu Termo de Diligência Fiscal (fls. 1471/1486) onde mencionou (em síntese) que:

— quando se fala do PIS e da COFINS não-cumulativos, obrigatórios para empresas que apuram pelo Lucro Real, a base de cálculo (BC) não é a mesma que do IRPJ e da CSLL. Não basta que as receitas estejam registradas na contabilidade, pois há uma discricionariedade das que compõem a BC do PIS e da COFINS não-cumulativos. Em nenhum momento colocou-se a contabilidade em cheque, mas sim o registro dos lançamentos em contas impróprias;

— a auditoria fiscal não pode determinar a ação das fiscalizadas em suas estratégias de ações de mercado. No entanto, isto não autoriza que as empresas lancem receitas com comissões de interveniência como sendo receitas fora do campo de tributação do PIS e da COFINS, apenas por ser uma estratégia de ação do comércio varejista;

— a empresa não empresta seus próprios recursos financeiros. No caso, ela busca inverter a interpretação para excluir-se das receitas obtidas com comissões que percebe sobre as prestações de serviços. Estas comissões não são receitas financeiras como quer a Fiscalizada, mas receitas operacionais, constituindo BC do PIS e da COFINS não-cumulativos;

— a empresa está equivocada em dizer que os recursos que recebe de interveniência nos contratos de CDCI são receitas financeiras. Há uma inversão e um jogo de palavras para

sinalizar sua pretensa correção. Nestas contas foram lançadas receitas de comissões sobre contratos de financiamento de uma instituição financeira;

_ os valores lançados correspondem a comissões recebidas por prestação de serviços de intermediação. Trata-se de receita operacional, tributada pelo PIS e COFINS não-cumulativos. Isto está comprovado nos autos por diversas notas fiscais de prestação de serviços quando do recebimentos destes valores. Os valores estão demonstrados na planilhas Extratos dos Balancetes mensais contendo as receitas não adicionadas a BC do PIS e da Cofins. Neles está detalhada cada conta;

_ há equívoco/erro nos valores incluídos na BC. Os valores correspondentes a determinadas contas (informadas) deverão ser excluídos dos AI;

_ a empresa diz que o valor de R\$ 80.916,82 (Publicidade) é um rateio entre as filiais, mas nos balancetes e contabilidade disponibilizados à fiscalização não há departamentalização contábil, com inclusão das filiais. A conta 4.1.03.01.0004 (3045) não é uma conta transitória. Na contabilidade entregue não há individualização de fornecedores e de filiais;

_ os créditos lançados nas contas de despesas foram de outras empresas para ratear parte das despesas de propagandas efetivadas, reduzindo a conta de despesa;

_ os históricos são parte de um todo, buscando mascarar os valores recebidos. No histórico, Valor recebido de VP, quer dizer valor recebido de verba de propaganda. A empresa recebeu de alguém e este alguém é o fornecedor que supre parte do custo da propaganda realizada. Diversas empresas fornecedoras são levadas a crédito na conta de despesa, diminuindo seu saldo. Tais valores são receitas operacionais que compõem a base de cálculo do PIS e da COFINS não-cumulativos;

_ os valores lançados a créditos na conta de despesas de publicidade, advindos de lançamentos com VP são receita operacionais lançadas equivocadamente/erroneamente em despesas a fim de não pagar o PIS e a COFINS não-cumulativos incidentes sobre estes valores;

_ há equívoco/erro nos valores levados à BC (a menor) na tabela de novembro de 2009, conforme apontado pela empresa. O erro consiste na soma dos valores apurados. Quando apontado no final da tabela Soma diferença foi somado somente o primeiro valor (R\$ 789.188,38), sendo que as demais diferenças constatadas não foram somadas (R\$ 1.535.921,53). Desta forma, o valor que deveria constar como total da diferença, em novembro de 2009 é R\$ 1.535.921,53. Entretanto a contribuinte comprovou que estes valores já estavam na base de cálculo do PIS e da COFINS (ver item 5 - Dos valores informados na DACON).

Ciente deste Termo, a contribuinte apresentou nova impugnação. Nela referiu, em síntese:

- visto que a nova intimação da Diligência deu-se em 03/07/2012 (constituição do débito mediante nova intimação de Diligência), é inquestionável a decadência para todos os fatos geradores até 30/06/2007, englobando-se, ainda, os lançamentos relativos à respectiva multa de ofício;
- como o resultado da Diligência foi a exclusão de parte dos AI originários, ocasionando a retirada de período de apuração e contas da base de cálculo, a fiscalização deveria ter dado atendimento aos requisitos da constituição do crédito tributário e consolidado o que sobrou no AI mediante demonstração líquida e certa do “quantum debeatur”, visto que houve efetiva alteração da notificação de lançamento. Em prestígio ao princípio da eventualidade, no caso de não acolhimento das preliminares de extinção, ou ainda, na forma preconizada na impugnação, deve ser declarada a nulidade da pretensão fiscal, por força da sua total falta de liquidez, certeza e, por decorrência, de exigibilidade. Referidas máculas são tão desabonadoras quanto o caráter draconiano da autuação;
- para possibilitar a ampla defesa da empresa, faz-se necessária a discriminação pormenorizada da origem e natureza dos débitos e das diligências realizadas pelo Fisco, pois somente assim haverá possibilidade de defesa plena. Importante salientar que na lavratura do auto de lançamento o Fisco não cumpriu as normas cogentes superiores e obrigatórias a que estava subordinado. Não pode ele, a seu arbítrio, omitir requisitos que são previstos em lei e tidos como indispensáveis para a validade de todo o procedimento administrativo;
- argui pela nulidade dos AI, especialmente do Termo de Diligência Fiscal, vez que na condução da fase de autuação a Administração desrespeitou frontalmente o direito de formulação ampla da defesa. Houve violação a preceitos constitucionais;
- a Diligência Fiscal simplesmente abstraiu a prova documental tão fartamente juntada aos autos do processo administrativo. É indispensável a busca pela verdade real dos fatos apresentados, pelo que requer a anulação dos AI e, conseqüentemente, do Termo de Diligência Fiscal;
- como no Termo de Diligência Fiscal há erros evidentes que afrontam as normas vigentes quanto à constituição do crédito tributário, a empresa não tem outro meio de defesa senão repisar na íntegra a defesa de mérito já explanada em sede de impugnação;
- quanto à receita decorrente de prestação de serviços não existem dúvidas de não ser ela uma receita financeira. Note-se, no entanto, que ela deve ser observada considerando-se a atividade da empresa. Claro está que a empresa agiu corretamente alocando como receitas financeiras os valores oriundos dos contratos de financiamento direto ao consumidor

(CDCI com Instituições Financeiras), bem como de Profit Share, sendo que sobre elas a alíquota incidente referente ao PIS e à COFINS é zero e não como quer entender a RFB.

- há novo equívoco do autuante quanto aos estornos de contas de publicidade. A RFB considerou o estorno dos valores na conta 5908-Publicidades/conta contábil 4.1.10.03.0004 como recebimento a título de verba de propaganda. Contudo, em nenhum momento tal crédito poderá ser entendido como recebimento de verba de propaganda, visto que os estornos são transferências para outra conta de publicidade;
- todos os valores levantados pelo auditor no ano de 2007 e que foram interpretados como ingressos de novas receitas nada mais são que estornos;
- os valores recebidos pela pessoa jurídica são comumente chamados de entradas ou ingressos. No entanto, nem todos os ingressos são receitas, alguns deles têm natureza de meros movimentos financeiros não representando qualquer acréscimo no patrimônio da empresa;
- há que ser reconhecida a ilegalidade dos valores aplicados a título de multa no presente caso, eis que o percentual aplicado é totalmente excessivo. Seu caráter confiscatório e desproporcional é nocivo à empresa, não devendo aquele percentual incidir em patamar superior a 20%.

A r. decisão julgou o lançamento parcialmente procedente apenas em relação ao seu *quantum* (conforme Demonstrativo de Valores Devidos/Cancelados, anexo à r. decisão - fls. 1599/1601), de acordo com os valores que foram apontados na informação fiscal (fls. 1471/1486) quando da diligência, recorrendo de ofício da parte exonerada uma vez ultrapassado o limite de alçada. A parte dispositiva da decisão *a quo* foi exarada nos seguintes termos:

Ante o exposto, voto no sentido:

a) da rejeição das preliminares argüidas;

b) da parcial procedência da impugnação apresentada para:

I. *cancelar os valores originalmente lançados nos autos de infração conforme demonstrativos anexos a este Voto (COFINS - valor total do principal de R\$ 2.341.891,62 / PIS - valor total do principal em R\$ 508.437,00), bem como os consectários legais que os acompanharam;*

II. *manter parcialmente os valores apurados nos autos de infração conforme demonstrativos anexos a este Voto (COFINS - valor total do principal de R\$ 1.627.058,01 / PIS - valor total do principal em R\$ 353.242,83), sendo que os valores mantidos devem estar acompanhados dos acréscimos legais pertinentes.*

Não resignada com a r. decisão foi interposto recurso voluntário (fls. 1606/1642), no qual, em síntese, alega a empresa:

- que por ter havido modificação no valor do auto de infração em virtude do resultado da diligência, a decadência deve ser contada a partir da ciência daquela, em 03/07/2012, e que, em consequência, teriam decaído os valores referente a fatos geradores até 30/06/2007;

- pugna a nulidade do lançamento pelo fato de o lançamento ter incluído na base de cálculo das contribuições valores referente à despesas, e adentra no próprio mérito do lançamento, que, em verdade, considerou os valores relatados como receitas e não como contabilizado, despesas, o núcleo do lançamento;

- no mérito aduz que os valores que a fiscalização entendeu como receita de prestação de serviço (conforme planilhas de financiamentos, borderôs para financiamento com interveniência e notas fiscais de prestação de serviços) são receitas financeiras, as quais, entende, a alíquota é zero, nos termos da legislação que cita. Averbando ter agido corretamente ao ter alocado como receita financeira "os valores oriundos dos contratos de financiamento direto ao consumidor - CDCI com instituições financeiras, bem como *profit share*". Alega ser uma "empresa comercial com atividades comerciais especificadas em seu objeto social conforme demonstrado e que ao realizar operações com instituições financeiras, a receita auferida é típica de financiamento, sujeita ao regime jurídico da alíquota zero". Acresce, no ponto, *ad argumentandum*, que sendo receitas financeiras o STF já se pronunciou que sobre elas não incidem as contribuições quando estas são estranhas à atividade da empresa. Conclui asseverando que os valores não se tratam de prestação de serviço, mas "sim de resultados de operações financeiras oriundas de contratos de financiamentos com instituições de crédito";

- no que tange aos estornos das contas de premiação e incentivos, valores os quais entendeu o Fisco referirem-se a receitas decorrentes de incentivos de fornecedores, alegou que o mesmo ocorreu em face de um lançamento equivocado de uma nota fiscal (136018), para uma única filial, como se esta contivesse todo o grupo de vendedores e gerentes bonificados pela premiação paga pelas "Lojas Volpato". Contudo, entende que esses bônus de produção não pode ser considerado como ingresso de receita, entendendo que para tal deveriam ter sido os mesmos contabilizados como receita pelo contribuinte, "e que este de algum modo beneficiou-se economicamente do mesmo". Acresce que incentivos de venda não são faturamento, "logo trata-se de receitas que não integram a receita bruta de venda de mercadorias e serviços e, assim, não representam faturamento". Alega que tais valores "não se tratam de receitas e sim de reembolsos de valores pagos por fornecedores e ou estorno de lançamento indevido, a título de incentivo de campanhas pagas a vendedores da rede, cujo objetivo é a fomentação e o estímulo para a venda de mercadorias, o que não caracteriza o ingresso de nova receita". Afirma que "uma vez recebidos tais valores dos fornecedores, ela apenas repassa e realiza o rateio entre seus vendedores", sendo "uma prática norma realizada pelas grandes empresas com o intuito de incentivar e fidelizar os vendedores às suas marcas/produtos";

- quanto aos estorno da conta de publicidade, alega que não houve ganho econômico e/ou proveito financeiro com a mera alteração de contas. Entende que o Fisco não poderia ter considerado o estorno dos valores da conta 5908-Publicidades/conta contábil 4.1.10.03.0004 como recebimento a título de verba de propaganda, pois "em nenhum momento tal crédito poderá ser entendido como recebimento de verba de propaganda, haja vista que os estornos são transferências para outra conta de publicidade". Acresce que "os valores recebidos a título de reembolso e não verba de propaganda refere-se a reembolso de fornecedores para a Lojas Volpato para custear as despesas com publicidade para a divulgação dos produtos dos

fornecedores". Exemplificada com alguns lançamento contábeis para concluir que "nem todos os ingressos são receitas, sendo que alguns deles têm natureza de meros movimentos financeiros não representando qualquer acréscimo no patrimônio da empresa. Junta parecer em favor de seus argumentos;

- na sequência, assevera, de forma genérica, voltando ao início, que o auto de infração é ilícito por conta "do excessivo valor da autuação". Ademais, alega que o Fisco desconsiderou os inúmeros documentos juntados pela empresa, o que, entende, seria suficiente para descaracterizar a liquidez da autuação de modo a comprometer a exigibilidade do crédito tributário. Alega, ainda, que em nome da verdade material, que deve ser acolhido qualquer requerimento probatório até a tomada da decisão, pelo que "requer que lhe seja assegurado o direito em juntar *a posteriori* do protocolo do recurso e até o julgamento final do recurso, todo e qualquer documento que se fizer necessário a comprovação da verdade real dos fatos";

- finalizando, entende não incidir a taxa SELIC exigida sobre a multa de ofício.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire, relator.

I - RECURSO DE OFÍCIO

O recurso de ofício é de ser negado, pois os valores exonerados o foram exclusivamente não em função de decisão meritória, mas sim em função da informação fiscal que resultou da diligência fiscal determinada pela unidade julgadora *a quo*. A diligência (fls. 1471/1486) apontou erros no *quantum debeatur* do lançamento e propôs a redução de valores, conforme se constata dos quadros nela insertos. O que a r. decisão fez foi acatar essa proposta, feita pelo próprio agente fiscal que lavrou a autuação, e, anuindo aos seus termos, liquidar o lançamento com a devida redução em seu valor devido. Não se confunda lançamento suplementar, que não houve, com informação fiscal em resultado de diligência feita por determinação do despacho do órgão julgador para sanar dúvida com base na impugnação da atuada, como *in casu*. Assim, escoreita a r. decisão quanto aos valores exonerados, pelo que é de ser negado provimento ao recurso de ofício.

II - RECURSO VOLUNTÁRIO

DECADÊNCIA

Quer fazer crer a recorrente que a informação fiscal propondo a correção dos valores do lançamento teria natureza jurídica de novo lançamento ou de lançamento suplementar, pois só nesse devaneio poder-se-ia elucubrar em decadência tendo a data da ciência do resultado da diligência, que fora determinada pela autoridade julgadora, como marco inicial. "Esquece" a recorrente que esse prazo não foi para impugnar, mas tão somente para manifestar-se acerca da diligência determinada pelo órgão julgador inicial.

A informação fiscal levada a efeito como resultado da diligência proposta pela DRJ/POA (fls. 1465/1468 - "Despacho de Diligência") foi apenas um incidente criado

pelo órgão julgador *a quo* no sentido de aferir as questões trazidas pela então impugnante na peça que instaurou a lide, dando dessa forma efetividade ao contraditório e, por conseguinte, ao devido processo legal. Sequer tinha a empresa dever de manifestar-se sobre o resultado da diligência, pois o que estava sob a apreciação era sua peça impugnatória. Nem cabe manifestação acerca de matéria que transborde os limites da diligência.

Assim, desde já afasta-se a alegação de que não houve apreciação das provas por ela juntadas aos autos. Ao contrário, o órgão julgador com o devido cuidado e dentro de seus deveres e prerrogativas, dando efetividade ao contraditório, baixou o processo em diligência justamente frente às alegações trazidas pela então impugnante para formar sua devida convicção. Bem como não padece o lançamento de qualquer vício, pois feito dentro da normalidade, sem qualquer prejuízo à defesa, que bem afrontou o tema.

A informação fiscal na diligência não causou qualquer "substancial modificação do auto de infração", como consigna a recorrente, pois trata-se de mera informação. A modificação dos valores do lançamento, que, aliás, foram reduzidos substancialmente, deram-se em função da decisão recorrida. Até então o crédito tributário lançado estava com sua exigibilidade suspensa por força da peça contestatória, a qual tem o efeito de suspender a exigibilidade daquele. Isso é elementar no rito do Decreto 70.235/72.

Deveras, tendo-se em conta que o termo inicial para contagem do prazo decadencial inicia-se com a ciência do lançamento, não há que falar-se em decadência, pelo que rechaço essa preliminar de mérito.

VALORES INCLUÍDOS NA BASE IMPONÍVEL DAS CONTRIBUIÇÕES

O Termo de Verificação Fiscal, assim sintetiza o mérito controvertido:

EM SINTESE. (Processo Adm. Fiscal nº 11030.720.519/2012-19)

A Contribuinte presta diversos serviços aos seus fornecedores, inclusive vendas de financiamentos, seguros, premiação de quotas sobre produtos vendidos, etc., dos quais percebeu receitas operacionais e as deixou de tributar no PIS e na COFINS Não Cumulativa.

Os valores foram lançados nas mais diversas contas como: Receita Financeira (operacional) e nas Receita Não Operacionais.

Os valores destas receitas são base de cálculo para as contribuições acima, lançadas em Auto de Infração Fiscal.

Em suma, o lançamento teve por motivação o entendimento do Fisco que devem ser incluídas na base imponible das contribuições sociais as receitas decorrentes de intermediação de financiamentos (os contratos de financiamento direto ao consumidor por intermediação - CDCI - e os *profit share*), de premiações e incentivos, e de publicidade.

Em outras palavras, em que pese a extensa retórica contábil da peça recursal, a questão de direito é essa, qual seja, se os valores percebidos a título de receitas financeiras, dos valores das premiações e valores recebidos a título de publicidade, independentemente dos lançamentos contábeis, que por si só não dizem tudo, devem ou não ser oferecidos à base imponible das vergastadas contribuições em exame.

Consignou a fiscalização que em nenhum momento a contabilidade da empresa foi colocada em cheque, mas sim os registros dos lançamentos em contas impróprias. Então o que se passa a analisar é se os valores recebidos devem ou não ser levados à tributação das objurgadas contribuições. Diante dessa assertiva, afasta-se o argumento da recorrente, que se delonga no tema, "que despesas não são base de cálculo de tributos", pois parte ela de uma premissa meramente contábil, conforme seu entendimento da natureza dos valores recebidos e o que deve ser perquirido é a natureza jurídica dos valores, a forma como foram percebidos e se sobre eles incide a norma exacional. Esse é o objeto do lançamento. Assim, não há vício algum a ser sanado e que possa resultar em qualquer nulidade, como pugnado pela recorrente.

Igualmente, o objeto social da empresa, o seu *core business*, não afasta, por si só, a natureza de receita de eventuais valores que não advenham diretamente de seu mister, comércio, mas que, estreme de dúvidas, a ele se vinculam de modo a fomentá-lo tanto na ponta dos seus fornecedores como de seus clientes varejistas, como inconteste em relação às receitas que a fiscalização entende que devem ser ofertadas à incidência das contribuições sob cobrança, o que passo a analisar.

RECEITAS ORIUNDAS DE INTERVENÇÃO DE FINANCIAMENTO

Robusta a prova produzida pelo Fisco (notas fiscais, planilhas, borderôs) no sentido de que a empresa presta vários serviços a seus fornecedores, neles incluídos vendas de financiamento e de seguros (demonstrativos por ano, anexos ao AI). E esses valores percebidos não podem ser classificados como receita financeira, pois são oriundas de sua atividade empresarial e tem ela por escopo, de modo a incrementar e facilitar a venda dos produtos, agregando serviço de modo a facilitar a revenda, trazendo proveito à sua atividade empresarial e a seus fornecedores, com o incremento da venda dos produtos que a recorrente vende. A mim dúvida não resta que tais valores são receitas operacionais da empresa, e, mais especificamente, receita de prestação de serviços. E não são, portanto, como quer fazer crer a recorrente, receitas financeiras. Assim, afasta-se de também o argumento que sendo elas receitas financeiras estariam excluídas do campo de incidência das contribuições, eis que estranha ao seu objeto empresarial. Podem não ser receitas operacionais, mas receita o são, incidindo sobre elas a norma exacional.

Em verdade, como bem pontuado na r. decisão, tais valores são recebidos por prêmio por desempenho de venda, tendo portanto natureza remuneratória e não de receita financeira.

Por outro lado, salienta a r. decisão, classificam-se como receitas e despesas financeiras (IUDÍCIBUS, Sérgio de. MARTINS, Eliseu. GELBCKE, Ernesto Rubens. Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações: Aplicável às demais Sociedades. 6 ed. Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras, FEA/USP (Fipecafi). São Paulo:Atlas, 2003, p. 354-6):

(...) os juros, o desconto e a atualização monetária prefixada, além de outros tipos de receitas ou despesas, como as oriundas de aplicações temporárias em títulos.

(...)

Como receitas financeiras, há:

Descontos obtidos, oriundos normalmente de pagamentos antecipados de duplicatas de fornecedores e de outros títulos.

Juros recebidos ou auferidos, conta em que se registram os juros cobrados pela empresa de seus clientes, por atraso de pagamento, postergação de vencimento de títulos e outras operações similares.

Receitas de títulos vinculados ao mercado aberto, que abrigam toda receita financeira nas aplicações em Open Market, ou seja, a diferença total entre o valor de resgate e o de aplicação. (...)

Receitas sobre outros investimentos temporários, em que são registradas as receitas totais nos demais tipos de aplicações temporárias de Caixa, como em Letras de Câmbio, Depósitos a Prazo Fixo etc. (...)

Prêmio de Resgate de títulos e debêntures, conta que registra os prêmios auferidos pela empresa em tais resgates, operações essas relativamente incomuns.

A expressão receitas financeiras não tem propriamente uma definição, mas, são comumente identificadas como desta natureza as receitas decorrentes de juros, descontos obtidos no pagamento antecipado, rendimentos de aplicação financeira, prêmios de resgate de títulos e debêntures. Na ausência de definição expressa, a natureza dessa modalidade de receita deve ser obtida a partir da identificação do seu elemento comum, isto é, decorrem da aplicação de recursos financeiros: são formas de remuneração pela aplicação de recursos pecuniários próprios ou sua utilização por terceiros.

Ao invés do que entende a autuada, no caso concreto não se vislumbra a aplicação de recursos financeiros que justificassem a produção de rendimentos a serem pagos por seus fornecedores, pelo que não se trata de receitas financeiras. A documentação anexada ao processo (notas fiscais, planilhas, borderôs) demonstra tratarem-se de receitas de prestação de serviços, e não conforme a classificação adotada pela empresa, como receitas financeiras. Consoante o art. 3º das Leis nºs 10.637/2002, e 10.833/2003, a receita da prestação de serviços deve ser incluída na base de cálculo do PIS e da COFINS, não constando regra que a exclua da composição.

RECEITAS ORIUNDAS DE PREMIAÇÕES E INCENTIVOS

A Lei nº 10.637/2002 (PIS) e a Lei nº 10.833/2003 (COFINS) são comuns ao apontar que suas bases imponíveis compreendem o total de receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil:

Lei nº 10.637, de 2002 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.*

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

Consoante documentos acostados aos autos, os valores ora tributados correspondem a verbas comerciais pagas pelos fornecedores, caracterizando tática comercial em que aqueles tentam incrementar a venda de seus produtos pelo sujeito passivo.

Não se trata, portanto, de valores passíveis de exclusão da base de cálculo (lançamento a crédito na conta despesa), entendendo-se correta sua tributação.

RECEITAS ORIUNDAS DE PUBLICIDADE

Conforme motivação do lançamento, a fiscalização constatou que os estornos de despesas na conta "4.1.10.03.0004 - Publicidade", referem-se "a receitas decorrentes de repasses de fornecedores a fim de incentivar a venda de seus produtos", sendo que a recorrente em reposta de 12/12/2011, "informa que tais valores se referem a ressarcimentos de fornecedores com gastos em propaganda e publicidade". Afirma o exator que "os lançamentos realizados nesta conta são registrados com o histórico de estorno e que na verdade são recebimentos de valores".

As exclusões e deduções da base de cálculo do PIS e da COFINS estão expressas em lei, não se admitindo interpretação extensiva (art. 111, inciso II, do CTN). Espanta-me construção doutrinário-jurisprudencial que pugna por alargamento *extra legem* daquelas. A definição da base de cálculo dessas contribuições está disposta nas Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003. Conforme se depreende da leitura de seus dispositivos, a base de cálculo (regime não-cumulativo) é o valor do faturamento (receita bruta) mensal auferida pela pessoa jurídica, sendo irrelevante o tipo de atividade exercida ou a classificação contábil adotada para suas receitas, observadas as exclusões permitidas nos §§ 3º do art. 1º da citadas Leis.

Os documentos acostados aos autos permite concluir que os valores contabilizados nesta conta representaram ingressos disponibilizados pelos fornecedores visando o rateio de despesas de publicidade/propaganda efetuada pela empresa.

Sem embargo, fundado na legislação citada, pode-se concluir que os valores recebidos de fornecedores referentes a reembolso decorrente de rateio de despesa de publicidade compõem a receita bruta para fins apuração da base de cálculo das contribuições em questão, vez que não há nenhum dispositivo legal permitindo sua exclusão da base de cálculo. Sem reparos ao lançamento, portanto.

SELIC SOBRE A MULTA DE OFÍCIO

Matéria recorrente neste colegiado, sendo minha posição conhecida no sentido de sua pertinência.

Nesse ponto, adoto o entendimento inserto no Acórdão 9303-002.399, da 3ª Turma da CSRF, julgado em 15/03/2013. Repiso o voto do relator, Henrique Pinheiro Torre, vazado nos seguintes termos, o qual adoto como fundamento de decidir.

A obrigação tributária principal, como é de conhecimento de todos, surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto o pagamento do tributo ou de penalidade pecuniária, e extingue-se

com o crédito dela decorrente. Essa é a dicção do § 1º do art. 113 do CTN.

Ao seu turno o art. 139 do CTN dispõe que o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta. Do cotejo desses dispositivos legais, conclui-se, sem qualquer margem à dúvida, que o crédito tributário inclui tanto o valor do tributo quanto o da penalidade pecuniária, visto que ambos constituem a obrigação tributária, a qual tem a mesma natureza do crédito a ela correspondente. Um é a imagem, absolutamente, simétrica do outro, apenas invertida, como ocorre no reflexo do espelho. Olhando-se do ponto de vista do credor (pólo ativo da relação jurídica tributária, ver-se-á o crédito tributário; se se transmutar para o pólo oposto, que se verá será, justamente, o inverso, uma obrigação. Daí o art. 139 do CTN declarar expressamente que um tem a mesma natureza do outro.

Assim, como o crédito tributário correspondente à obrigação tributária e esta é constituída de tributo e de penalidade pecuniária, a conclusão lógica, e a única possível, é que a penalidade é crédito tributário.

Estabelecidas essas premissas, o próximo passo é verificar o tratamento dispensado pela Legislação às hipóteses em que o crédito não é liquidado na data de vencimento.

*Primeiramente, tem-se a norma geral estabelecida no Código Tributário Nacional, mais precisamente no **caput** do art. 161, o qual dispõe que, o crédito não integralmente pago no vencimento será acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta.*

Essa norma geral, por si só, já seria suficiente para assegurar a incidência de juros moratórios sobre multa não paga no prazo de vencimento, pois disciplina especificamente o tratamento a ser dado ao crédito não liquidado no tempo estabelecido pela legislação tributária, mas o legislador ordinário, para não deixar margem à interpretação que discrepasse desse entendimento, foi preciso ao estabelecer que o crédito decorrente de penalidades que não forem pagos no respectivo vencimento estarão sujeitos à incidência de juros de mora. Essa previsão consta, expressamente, do art. 43 da Lei 9.430/1996, que se transcreve linhas abaixo.

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.

Da leitura do dispositivo acima transcrito, conclui-se, facilmente, sem necessidade de se recorrer a Hermes ou a uma Pitonisa, que o crédito tributário, relativo à penalidade pecuniária, constituído de ofício, não pago no respectivo vencimento, fica sujeito à incidência de juros moratórios, calculados à taxa Selic, 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

Em síntese, tem-se que o crédito tributário, quer se refira a tributo quer seja relativo à penalidade pecuniária, não pago no respectivo vencimento, fica sujeito à incidência de juros de mora, calculado à taxa Selic, 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

Para eliminar quaisquer dúvidas que ainda restassem, o Superior Tribunal de Justiça já pacificou o entendimento sobre a matéria, conforme **AgRg no REsp 1.335.688-PR**, julgado em **04/12/2012**:

EMENTA:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. JUROS DE MORA SOBRE MULTA.

INCIDÊNCIA. PRECEDENTES DE AMBAS AS TURMAS QUE COMPÕEM A PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ.

1. Entendimento de ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ no sentido de que: "É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário." (REsp 1.129.990/PR, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 14/9/2009). De igual modo: REsp 834.681/MG, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 2/6/2010.

2. Agravo regimental não provido.

Embora o caso paradigmático tratasse de exação de tributo estadual, asseverou o Ministro relator do Agravo:

Nos termos da jurisprudência pacífica do STJ, o crédito tributário compreende a multa pecuniária, o que legitima a incidência de juros moratórios sobre a totalidade da dívida.

Assim, devem ser mantidos os juros de mora sobre a multa de ofício.

Forte em todo o exposto, nego provimento aos recursos de ofício e voluntário.

Jorge Olmiro Lock Freire - relator.

Declaração de Voto

Diego Diniz Ribeiro - Conselheiro

1. Um dos tópicos tratados no Recurso Voluntário e que suscitou meu pedido de vista diz respeito a exigência de PIS e COFINS sobre supostas receitas decorrentes dos juros percebidos pela Recorrente na hipótese de vendas no varejo realizadas mediante financiamento para o consumidor.

2. Antes, todavia, de se alcançar uma conclusão no tópico em particular, mister se faz fixar algumas premissas essenciais para o deslinde do caso.

I. O conceito de faturamento e receita para fins de incidência de PIS e COFINS

3. A discussão a respeito do conceito de faturamento e receita para fins de incidência de PIS e COFINS não é nova e também não parece próxima de um final. Aliás, o histórico desta discussão foi bem pontuado pelo Conselheiro *Antonio Carlos Atulim*, quando da declaração de voto proferida no Acórdão n. 3402003.072 e cujo trecho transcrevo abaixo:

(...).

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 odisséia 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 n. 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 n. 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 n. 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.

4. Com o advento da Emenda Constitucional n. 20/98 e alteração do art. 195, inciso I, alínea "b" da Constituição Federal, restou ainda mais claro que *faturamento* e *receita* são realidades distintas e com conteúdos semânticos próprios. E, com base na nova redação constitucional, surgiram as leis n. 10.637/02 e 10.833/03 que assim prescreveram:

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.

§ 2º A base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep é o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, conforme definido no **caput** e no § 1º.

Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social Cofins, 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 seus 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
§ 2º. A base de cálculo da Cofins é o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, conforme definido no **caput** e no § 1º.

5. Uma primeira leitura de tais disposições poderia levar a uma conclusão, *precipitada*, de que todo e qualquer ingresso financeiro se enquadraria no conceito de receita para fins de tributação de PIS e COFINS. Todavia, tal interpretação seria uma verdadeiro equívoco. Nesse sentido, Marco Aurélio Greco assim professa:

...nesta depuração conceitual do termo "receita" no âmbito de PIS e COFINS cabe acentuar que a própria Constituição reconhece haver uma diferença entre receita e mera movimentação financeira ou transmissão de valores, créditos e direito de natureza financeira. Embora atualmente não esteja mais em vigor a CPMF, a cláusula constitucional que a autorizava é elemento relevante de interpretação. Com efeito, o Ato das Disposições Constitucionais Transitórias contempla a figura da CPMF como contribuição destinada a gerar recursos para a seguridade social em sentido lato. Portanto, dentro do conjunto de contribuições destinadas à seguridade social, "movimentação financeira" e "receita" são conceitos distintos, pois utilizados para discriminar competências diversas, submetidas a regimes jurídicos diferentes¹.

6. E assim arremata o citado professor:

Em suma, nem todo "dinheiro" que "entra" no universo das disponibilidades da pessoa jurídica integra a base de cálculo de PIS e COFINS. Não basta ser uma "entrada" (mera

¹ GRECO, Marco Aurélio. "PIS e COFINS: créditos acumulados de ICMS". In: "PIS e COFINS à luz da jurisprudência do CARF volume 02". São Paulo: MP Editora, 2013. pp.329/330.

movimentação financeira), é preciso que se configure um ingresso novo com sentido de permanência e que resulte da exploração da atividade que corresponda ao seu objeto social (ou dele decorrente) impactando positivamente o patrimônio do beneficiário.²

7. Logo, já é possível delimitar uma primeira qualidade do signo receita: trata-se de um ingresso financeiro com fins de definitividade patrimonial³. Ressalte-se, entretanto, que essa repercussão patrimonial de caráter definitivo não é suficiente para delimitar o conteúdo semântico-jurídico do signo receita. Para tanto, é indispensável que tal entrada seja uma riqueza nova⁴ e, ainda, tenha uma relação de pertinência com a atividade empresarial daquele que auferir o ingresso. Aliás, essa relação de pertinência entre a causa do ingresso e a atividade empresarial desenvolvida pela pessoa jurídica não passou despercebida pelo Conselheiro *Antonio Carlos Atulim* no já citado voto e cujo novo trecho transcrevo abaixo:

(...) 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:

(...).

8. Ainda no mesmo sentido é o voto da Conselheira Maria Teresa Martínez López (acórdão n. 9303002.618), *in verbis*:

(...).

De se observar, a partir desta definição, a receita ainda traz consigo a característica de ser o produto que vem de fora do patrimônio empresarial, mas que é derivado de dentro, por

² "Op. cit.", p. 330 (grifos e sublinhas do Autor).

³ É por isso que, 'v.g.', o arrendamento mercantil não é tratado como receita, exatamente como orienta CPC n. 06: "Os pagamentos do arrendamento mercantil operacional devem ser reconhecidos como despesa numa base de linha reta durante o prazo do arrendamento mercantil, a não ser que outra base sistemática seja mais representativa do modelo temporal do benefício do usuário."

⁴ Nesse sentido são as lições de Fábio Pallaretti Calcini, quando aduz que para precisar o conceito de receita "é preciso identificar a relação de causalidade entre a origem da entrada e seu reflexo patrimonial. Somente pode ser considerada receita o ingresso que compreenda a uma causa inicial ou primária, isto é, receita nova. ('in' "PIS. COFINS. Faturamento. Receita. Ingressos obtidos de fornecedores." 'in' "Revista Dialética de Direito Tributário n. 213, São Paulo, Dialética, junho 2013, pp. 170/171).

decorrer de atos, operações ou atividades da empresa, ou do emprego de recursos que compõem esse patrimônio, e de que resulte algum benefício direto para a pessoa que o remunera por isso.

(...). (g.n.).

9. A conclusão alhures transcrita também apresenta guarida sob uma perspectiva contábil, conforme se depreende do CPC n. 30, *in verbis*:

Receita é o ingresso bruto de benefícios econômicos durante o período observado no curso das atividades ordinárias da entidade que resultam no aumento do seu patrimônio líquido, exceto os aumentos de patrimônio líquido relacionados às contribuições dos proprietários. (g.n.).

10. Diante do exposto é possível concluir que receita é (i) ingresso financeiro (ii) com caráter patrimonial que (iii) apresenta uma relação de pertinência com as atividades empresariais desenvolvidas por uma determinada pessoa jurídica. Todos esses elementos configuradores do conceito de receita devem estar concomitantemente presentes para que, de fato, exista receita para fins exacionais.

II. A análise do caso em concreto

11. Uma vez fixada a premissa alhures e voltando-se ao caso em comento, convém desde já frisar que a Recorrente é empresa que atua no comércio varejista de bens, conforme se depreende da "cláusula 3" do seu contrato social (fl. 51):

CLÁUSULA 3 - A sociedade terá por objetivo o Comércio Varejista de móveis, eletrodomésticos, bazar e máquinas agrícolas; Indústria de móveis e estofados, Construção civil de prédios, Importação e Exportação de móveis, estofados, máquinas agrícolas e eletrodomésticos, Prestação de Serviços de fretes municipais e intermunicipais, Intermediação e Agenciamento de Serviços e Negócios em Geral, sem especialização definida, podendo, ainda, somente na Matriz, comerciar só no Atacado e a Administração de Cartões de Crédito e Débito, próprios e de terceiros, promovendo para tanto o credenciamento, cadastro, cobrança extra-judicial e demais medidas comerciais necessárias a consecução do seu objeto, e a representação comercial, em comissão.

12. Uma das práticas comuns no comércio varejista é a realização de vendas financiadas, no qual o consumidor adquirente da mercadoria arca, financeiramente, com o valor do bem adquirido, bem como com a incidência de juros e taxas bancárias. Para fins de operacionalizar tal prática comercial, é comum que a empresa varejista se valha de uma instituição financeira. É o que ocorre no presente caso, onde a Recorrente se valeu do banco *Santander* para lastrear financeiramente tais operações.

13. Assim, no presente caso, ao efetuar uma venda financiada, a Recorrente recebe da instituição financeira o valor equivalente ao preço à vista da mercadoria, a qual é acrescida dos equivalentes encargos financeiros do financiamento. É o que se depreende do contrato de financiamento direto ao consumidor - CDCI exemplarmente colacionado aos autos *as fls. 736/737, in verbis*:

01. Pelo Contrato de Promessa de Abertura de Crédito, supra descrito, e ao qual por este instrumento o FINANCIADO(A) concorda, a FINANCIADORA promete conceder créditos a favor de clientes da INTERVENIENTE VENDEDORA, destinados ao financiamento de aquisição a vista, de bens moveis e/ou serviços por ele prestados na forma das normas aplicáveis pelo Banco Central do Brasil.
02. Em cumprimento ao convencionado na cláusula nr. 1, a FINANCIADORA concede neste ato, ao FINANCIADO, um crédito no valor mencionado acima, nas características do financiamento, crédito este que será utilizado exclusivamente para compra dos bens descritos no item Descrição dos Bens, supra mencionados, pelo FINANCIADO junto a INTERVENIENTE VENDEDORA ou para pagamento dos serviços que esta lhe prestou.

14. O importe percebido pela Recorrente e referente à mercadoria é, sem dúvida, receita para fins de incidência de PIS e COFINS. A celeuma subsiste em relação aos encargos financeiros arcados pelo seu consumidor e que transita no caixa da empresa. Para se concluir se tal parcela está ou não sujeita à incidência das exações aqui tratadas, mister se faz novamente uma análise fática do caso decidendo.

15. Nesse sentido, insta analisar mais uma vez o objeto social da Recorrente, do qual se depreende que o contribuinte tem em seu escopo a possibilidade de "comerciar cartões de crédito e débito, próprio ou de terceiros, para fins de financiamento". No presente caso não se tratava de cartões próprios da Recorrente, haja vista que a operação financeira era patrocinada pelo já citado banco *Santander*.

16. Percebe-se, pois, que no presente caso a Recorrente atuava como uma intermediária entre seus clientes e a instituição financeira em referência. Referida atuação fica ainda mais clara quando se observa o contrato de financiamento firmado entre a Recorrente, seus clientes e a instituição financeira, como é o caso, v.g., do já mencionado contrato de fls. 736/737.

17. Em referida avença a Recorrente é denominada "interveniente vendedora", enquanto que a instituição financeira e o consumidor são denominados, respectivamente, de "financiadora" e "financiado", o que já denota que a relação de empréstimo *financeiro* e, por conseguinte, todos os reflexos daí decorrentes, é celebrada entre o banco *Santander* e os clientes da Recorrente. Mas não é só.

18. Conforme se observa do referido instrumento contratual *todas* as cláusulas então firmadas e que se referem ao financiamento são no sentido de vincular juridicamente a instituição financeira e o cliente da Recorrente, o que demonstra que o objeto da obrigação daí decorrente (prestação pecuniária decorrente do empréstimo) é devido pelo consumidor em favor do banco *Santander*. Tal fato fica ainda mais claro quando se observa a cláusula 13 da sobredita avença:

13. Em havendo inadimplência do FINANCIADO e, a INTERVENIENTE-VENDEDORA, for compelida a pagar a FINANCIADORA o valor do objeto deste contrato com todos seus acessórios fica desde já estipulada automaticamente, a sub-rogação a favor da INTERVENIENTE-VENDEDORA nos termos do artigo 6 do Decreto-Lei 911/69 e Artigo 985, inciso III do Código Civil.

19. Conforme se observa da cláusula alhures transcrita, só passa a existir uma relação jurídica entre a Recorrente e seu consumidor em relação aos encargos financeiros na

sobredita hipótese de sub-rogação pois, até então, o que existe é uma relação entre o consumidor e a instituição financeira, cabendo a Recorrente atuar como mera intermediária.

20. Referida intermediação, por seu turno, poderia ser objeto de comissão, conforme prevê, inclusive, o objeto social da Recorrente. Não é o caso dos autos, já que no relatório fiscal a pretensa "receita" que forma a base da autuação não é aqui tributada a título de comissão, mas como se fosse receita própria da Recorrente.

21. Percebe-se, portanto, que o montante que transita no caixa da Recorrente não se enquadra no conceito de receita para fins de incidência de PIS e COFINS, uma vez não estão presentes duas das características fundamentais para tanto, quais sejam, o caráter patrimonial (de definitividade) do ingresso e, ainda, a relação de pertinência de tais ingressos com as atividades empresariais desenvolvidas pela Recorrente.

22. Diante de tais considerações, ousou discordar do nobre Relator do caso apenas em relação ao tópico aqui tratado.

23. É como voto.

Diego Diniz Ribeiro - Conselheiro.