



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

Processo nº 15956.720317/2014-58
Recurso nº De Ofício
Acórdão nº 1402-002.242 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 06 de julho de 2016
Matéria IRPJ e Reflexos
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado VEROCHÊQUE REFEIÇÕES LTDA.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010

SISTEMA ALIMENTAÇÃO. ADMINISTRADORA. CARTÕES.

A sociedade empresária prestadora de serviços de alimentação coletiva age como intermediária entre o contratante que adquire cartões eletrônicos ou vales de benefício alimentação para seus funcionários e o conveniado que fornece refeições/alimentação aos referidos funcionários.

A efetiva receita, portanto a base de cálculo dos tributos, corresponde ao valor da corretagem ou da comissão cobrada pela pessoa jurídica intermediária.

Valores que apenas circulam ou transitam pela contas de depósitos da administradora para depois serem creditadas aos conveniados não se caracterizam como receita, tampouco representam acréscimo patrimonial, constituindo-se em meros fatos contábeis permutativos que não têm características de receitas ou ganhos e, por isso, não sofrem imposição tributária.

LANÇAMENTOS REFLEXOS.

Inexistindo fatos novos a serem apreciados, estendem-se aos lançamentos reflexos o decidido no lançamento matriz.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em **NEGAR PROVIMENTO** ao recurso de ofício, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

(assinado digitalmente)

Leonardo de Andrade Couto - Presidente

(assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Leonardo de Andrade Couto (presidente), Demetrius Nichele Macei, Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Caio Cesar Nader Quintella, Paulo Mateus Ciccone, Luiz Augusto de Souza Gonçalves, Fernando Brasil de Oliveira Pinto.

Relatório

Trata-se de Recurso de Ofício interposto pela 4ª Turma Julgadora da DRJ/Fortaleza que, em sessão de 20 de maio de 2015, exonerou créditos tributários acima do limite de alçada, constituídos em face da contribuinte **VEROCHEQUE REFEIÇÕES LTDA.**, CNPJ nº 06.344.497/0001-41, mediante Acórdão nº 08-33.859 (fls. 691/707) em decisão unânime assim ementada:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2010

PRELIMINAR DE NULIDADE. DESCABIMENTO.

Não há que se cogitar de nulidade do procedimento fiscal, quando comprovado que não houve cerceamento do direito de defesa, que o processo administrativo se desenvolveu obedecendo ao princípio da legalidade e que foram cumpridos os demais requisitos previstos no Processo Administrativo Fiscal (Decreto nº 70.235, de 1972).

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010

SISTEMA ALIMENTAÇÃO. ADMINISTRADORA. CARTÕES.

A sociedade empresária prestadora de serviços de alimentação coletiva age como intermediária entre o contratante, que adquire cartões eletrônicos ou vales de benefício alimentação para seus funcionários, e o conveniado, que fornece refeições/alimentação aos referidos funcionários.

SISTEMA ALIMENTAÇÃO. ADMINISTRADORA. CARTÕES. VALORES REPASSADOS. RECEITAS. INGRESSOS. DISTINÇÃO.

As importâncias correspondentes ao valor de face dos cartões magnéticos e vales refeição/alimentação que apenas transitam na conta de depósitos da administradora para depois serem creditadas aos conveniados não se caracterizam como receita, tampouco representam acréscimo patrimonial e em decorrência não integram a base de cálculo tributável.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA

O entendimento adotado para o lançamento matriz se estende aos lançamentos REFLEXOS.

No resumo do Acórdão consta:

Acordam os membros da 4ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, julgar procedente em parte a impugnação para exonerar parcialmente o crédito tributário lançado, nos termos do relatório e voto que acompanham o presente julgado, devendo ser mantidos para o ano calendário de 2010, acrescidos de multa de ofício de 75% e dos juros de mora:

IRPJ	CSLL	PIS	COPFINS
R\$ 239.384,00	R\$ 93.923,26	R\$ 1.943,56	R\$ 6.970,39

Por bem resumir os fatos relativos a este procedimento, adoto o relatório da decisão recorrida, subdividindo-o por tópicos e complementando-o, quando julgado necessário.

DA ACUSAÇÃO FISCAL

“Trata o presente processo de impugnação apresentada pela pessoa jurídica acima identificada (tributada com base no lucro presumido) aos lançamentos de ofício do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, e acréscimos legais, referentes ao ano calendário de 2010, no montante de:

Tributo	Lançado	Multa	Juros	Total
IRPJ	8.258.026,96	6.193.520,23	3.307.631,61	17.759.178,80
CSLL	2.980.634,75	2.235.476,07	1.193.692,12	6.409.802,94
Cofins	3.003.014,19	2.252.260,67	1.227.063,87	6.482.338,73
Pis/Pasep	650.653,06	487.989,81	265.863,82	1.404.506,69
Total	14.892.328,96	11.169.246,78	5.994.251,42	32.055.827,16

Segundo o auditor fiscal, foram apuradas diferenças de tributos e contribuições não declarados nem recolhidos pela empresa, o que o levou ao cálculo das novas bases tributáveis e aos totais acima quantificados.

Do relatório fiscal apresentado às e-fls. 563 a 605 extraem-se as conclusões do auditor de que a impugnante informou que desenvolve suas atividades de prestação de serviços disponibilizando créditos nos cartões alimentação e refeição para os chamados “Clientes”, que os adquirem e repassam a seus funcionários para utilização nos estabelecimentos “Credenciados”, que são os estabelecimentos que, efetivamente, fornecem os alimentos e as refeições.

Nas operações com os “Credenciados” (empresas que fornecem alimentos e/ou refeições aos funcionários/servidores/usuários das empresas “Clientes” da impugnante), a contribuinte auferire receitas diversas, previstas em contratos, dentre as quais inserem-se a Taxa de Desembolso, Tarifa Anuidade Tabela, Taxa de Adesão, Taxa TED/DOC, Taxa de Antecipação, Aluguel Equipamento, Anuidade, Manutenção TEF, etc.

A Taxa de Desembolso é a principal receita cobrada dos “Credenciados” e corresponde, normalmente, a um percentual, previsto em contrato, aplicado sobre o valor de face dos créditos estipulados nos cartões alimentação e/ou refeição, que são apresentados, nas compras efetuadas pelos funcionários/servidores/usuários dos “Clientes” da fiscalizada, aos estabelecimentos “Credenciados” da impugnante.

Segundo a auditoria, a impugnante não emite notas fiscais nas relações comerciais mantidas com os “Credenciados”. As receitas auferidas nestas operações correspondem às taxas cobradas/descontadas dos “Credenciados”, aplicadas sobre o valor de face dos cartões e ocorrem quando são efetuados pagamentos pela fiscalizada a estes.

Nas operações com os “Clientes”, a contribuinte auferiu receitas nas vendas dos créditos estipulados no valor de face dos cartões, com o acréscimo ou não de taxas diversas, tais como: Taxa de Administração, Taxa de Anuidade, Taxa de Boleto, Taxa de Disponibilização, Taxa de Re-emissão, etc.

Em muitas situações, em função da peculiaridade do contrato, a fiscalizada concede um desconto chamado de “incondicional”, proporcional ao valor de face dos cartões, resultando em um recebimento de valor menor do que o indicado no cartão.

A impugnante emite uma única nota fiscal mensal para seus “Clientes”, em função do regime especial firmado junto à Prefeitura Municipal de Ribeirão Preto no qual a fiscalizada foi autorizada a emitir uma única nota fiscal para todas as operações realizadas no mês, individualizadas para cada estabelecimento conveniado.

O “Valor Total da Nota” é obtido pela soma do “Valor Total dos Créditos” com o “Valor Total dos Serviços”, que engloba os valores positivos das taxas cobradas e os valores negativos dos descontos incondicionais concedidos.

Ao confrontar o somatório mensal dos valores das notas fiscais com os valores definidos pela empresa como “Receitas Empresas – Benefício”, constantes dos demonstrativos que a fiscalizada identificou como sendo “Planilha em arquivo magnético com o demonstrativo mensal de todas as receitas auferidas no ano de 2010” a contribuinte excluiu do valor das receitas os montantes dos créditos disponibilizados nos cartões fornecidos aos funcionários das empresas “Clientes”.

Ou seja, a impugnante apenas considerou como receitas os valores das taxas cobradas, sendo que apurou em todos os meses do ano de 2010 receitas negativas correspondentes aos “Clientes”, tendo em vista que o chamado “desconto incondicional” concedido suplanta em muito os valores das demais taxas cobradas.

No entendimento da fiscalização, o procedimento adotado pela pessoa jurídica de excluir, dos valores das receitas auferidas, os montantes disponibilizados nos cartões magnéticos entregues aos “Clientes” e, conseqüentemente, das bases de cálculo do tributos e contribuições federais, está equivocado e fere a legislação aplicável ao caso concreto para as empresas que optaram pela tributação com base no Lucro Presumido.

Na sistemática do lucro presumido a tributação recai sobre as receitas auferidas pela contribuinte, sendo ilegal às empresas deduzirem das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL os valores correspondentes às despesas e custos incorridos, por absoluta falta de previsão legal.

Ainda segundo entendimento fiscal, a dedução pretendida pela empresa só estaria abrangida e acolhida pela legislação dos tributos e contribuições federais se a impugnante tivesse feito a

opção pela tributação com base no Lucro Real. Se fosse dispensado o tratamento tributário que a contribuinte entende ser devido, com a exclusão de valores de receitas registrados nas notas fiscais de sua emissão, esse mesmo tratamento deveria ser dado às empresas comerciais e até mesmo às industriais, em caso de opção da tributação com base no lucro presumido; ou seja, a base de cálculo deveria ser apurada com base no montante obtido pela diminuição do valor de venda pelo valor de compra.

O Fisco considerou, pela absoluta inexistência de previsão legal, que devem ser inseridas nas bases de cálculo dos tributos e contribuições federais todas as receitas tributáveis auferidas pela contribuinte, representadas, no caso das relações com os “Clientes”, pelos valores totais das notas fiscais emitidas, quais sejam, os valores integrais disponibilizados nos cartões magnéticos fornecidos aos “Clientes”, incluindo-se neste montante as taxas cobradas destes e deduzidos os valores dos descontos incondicionais concedidos.

Se fosse considerado correto o entendimento da pessoa jurídica de que as suas receitas se limitam apenas às taxas cobradas dos “Clientes”, com a dedução dos descontos incondicionais, e os montantes das taxas cobradas dos “Credenciados”, ainda assim, a contribuinte teria deixado de declarar e recolher aos cofres públicos parte dos débitos devidos de IRPJ e CSLL dos quatro trimestres calendários do ano de 2010 e dos débitos devidos de PIS e COFINS dos períodos de apuração relativos aos meses de janeiro, fevereiro, março e setembro de 2010.

Com base nos documentos analisados, nos esclarecimentos prestados pela fiscalizada em atendimento as intimações fiscais, a fiscalização concluiu que a contribuinte ofereceu à tributação apenas parte das receitas auferidas, pois não inseriu em sua apuração o valor dos créditos disponibilizados nos cartões magnéticos fornecidos a seus “Clientes”.

Desta forma, com base nos demonstrativos das Notas Fiscais emitidas pela fiscalizada, anexados aos documentos de fls. 67 e 70, foram apurados os valores das receitas totais auferidas nas operações mantidas com seus “Clientes”, que correspondem exatamente aos valores totais das notas fiscais emitidas no ano de 2010.

Tendo em vista a apuração das novas bases de cálculo pelo Fisco, foram recalculados os valores devidos dos impostos e contribuições, comparados com os valores declarados e/ou recolhidos pela fiscalizada e apurados os valores das diferenças não declaradas nem recolhidas à RFB, tendo sido lavrados os autos de infração cujos montantes aparecem descritos no início deste relatório”.

DA IMPUGNAÇÃO

Em sua impugnação inaugural, a contribuinte rebate as acusações do Fisco e centra seus argumentos em diversos tópicos, assim resumidos na relatoria de 1ª Grau:

“Inconformada com os lançamentos, a peça de defesa de e-fls. 648 e seguintes traz as razões de defesa consubstanciadas em que:

-no decorrer da fiscalização, a intimada já havia alertado a auditoria para o fato de que havia processo administrativo de seu interesse, de matéria idêntica e julgado pela DRJ RPO favorável à pessoa jurídica, cf. Acórdão nº 14-41772;

-por se tratar a pessoa jurídica de operadora do Sistema de Refeição/Alimentação-Convênio, é mera intermediadora entre “clientes” (públicos e privados) e estabelecimentos “conveniados”, efetuando repasses de valores previamente creditados pelos primeiros para as compras efetuadas pelos usuários dos cartões;

- os créditos disponibilizados pelos “clientes” não se destinam a remunerar os serviços da impugnante, vez que apenas transitam, temporariamente, em suas contas correntes para serem repassados aos estabelecimentos dos “conveniados” em razão das compras realizadas com os cartões por ela fornecidos;

-devido à concorrência existente, concede descontos incondicionais na contratação com empregadores públicos e privados, que acabam por creditar importâncias inferiores ao valor de face total dos cartões fornecidos;

-suas efetivas receitas ficam praticamente limitadas às taxas cobradas dos estabelecimentos credenciados, que são descontadas por ocasião do repasse de valores das vendas realizadas pelos usuários de seus cartões;

-foi tributada erroneamente ao pressuposto de que os valores integrais das notas fiscais consistiriam em receitas da defendente, produzindo um auto absurdo e descomunal, apesar de que o autuante compreendeu perfeitamente a natureza e a forma pela qual se operacionalizam as suas atividades empresariais;

-o STJ, pelo Resp nº 411.580-SP já dirimiu controvérsia relativa à interpretação da legislação federal infraconstitucional, que se aplica perfeitamente ao caso em tela e endossa as alegações da impugnante;

-o Conselho de Contribuintes também já manifestou entendimento quanto à não tributabilidade de meros ingressos financeiros que não se enquadram precisamente no conceito jurídico de receita;

-não se aplica a Solução de Consulta nº 49 SRRF/7ªRF/DISIT, pois se refere à atividade de pessoa jurídica fornecedora de mão-de-obra temporária, o que difere totalmente dos serviços de intermediação prestados pela impugnante;

-a IN RFB 1216/2011 e a IN SRF 480/2004 já dispunham sobre o assunto em tela, atualmente reproduzido na IN RFB 1234/2012, que na hipótese de aquisição de refeição/convênio considera-se receita tributável o valor da comissão paga a empresa intermediadora, independentemente da forma de tributação, se pelo lucro presumido ou pelo lucro real, o que não foi observado pela auditoria fiscal;

-a base de cálculo do lucro presumido deveria ter sido obtido mediante a aplicação do percentual de 8% e não de 32%;

-a impugnante tem como atividade a intermediação financeira entre empregadores e fornecedores de alimentação/refeição, situação já reconhecida pelo Acórdão citado, o que significa que a autuação vem de encontro ao entendimento do próprio órgão, manifestado em decisão de primeira instância, o que eiva de nulidade insanável a peça acusatória;

-não é o caso de se determinar o simples recálculo da matéria tributável com a mera exclusão de parcelas indevidas, vez que o quantum debeatúr só poderia ser apurado mediante novos lançamentos, o que a instância julgadora não está autorizada a fazer, sob pena de invasão de competência prevista no artigo 142 do CTN, como já se manifestou o Conselho de Contribuintes no acórdão 107-07246, o CARF no Acórdão 2402-01319 e a CSRF no processo 35301.009002/2004-96;

-o vício de natureza material constatado no feito enseja e se impõe o reconhecimento de pleno da sua nulidade para os autos de infração de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, o que requer”.

DA DECISÃO RECORRIDA

Analisando o litígio, a 4ª Turma da DRJ/FOR, por sua Relatoria, refutou a preliminar de nulidade suscitada pela contribuinte e no mérito, decidiu:

“Da administração dos valores relativos aos cartões alimentação/refeição

No que se refere a esta parte do lançamento a impugnante alega que agia como intermediadora entre os contratantes e os conveniados, exercendo administração dos cartões alimentação/refeição que os primeiros forneciam aos servidores.

Resta definir se os valores dos benefícios entregues aos funcionários integrariam remuneração da contribuinte e, por conseguinte, comporiam seu faturamento.

Instituído pela Lei nº 6.321/1976, o Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT) tem como princípio o atendimento ao trabalhador de baixa renda, por meio de complementação alimentar materializada na melhoria da situação nutricional dos trabalhadores, com vistas à promoção da saúde e à prevenção de doenças relacionadas ao trabalho. Segundo a legislação, o

benefício concedido ao trabalhador não poderá ser dado em espécie.

Conforme consta da Cartilha do PAT (2ª ed., Ministério do Trabalho e Emprego, 2006) as sociedades empresárias podem participar no PAT na qualidade de beneficiárias, fornecedoras ou prestadoras de serviços de alimentação coletiva. A primeira delas é quem concede o benefício alimentação ao trabalhador por ela contratado; a segunda é a que prepara e comercializa a alimentação (refeição ou cesta de alimentos) para outras sociedades empresárias.

A impugnante enquadra-se na última modalidade, com atividade de administração de documentos impressos ou na forma de cartões eletrônicos/magnéticos para aquisição de gêneros alimentícios em supermercados (alimentação – convênio) ou para refeições em restaurantes (refeição – convênio).

Sua atividade está caracterizada pela intermediação financeira entre os empregadores e os fornecedores de alimentação e/ou refeição. Embora o valor de face dos cartões integre o valor das notas fiscais relativas ao regime especial e transite por seus ativos ele é repassado aos fornecedores e não acresce o patrimônio da prestadora de serviços.

Seu ganho decorre da taxa de administração dos cartões emitidos e da comissão que cobra das fornecedoras de refeições ou cestas de alimentos. Ressalte-se que no caso de a impugnante conceder abatimento no preço dos cartões em vez de cobrar taxa administrativa, a diferença será entre os descontos que concede às beneficiárias e o que cobra das fornecedoras. Além disso, se a prestadora receber antecipadamente das beneficiárias, poderá obter ganhos financeiros oriundos da aplicação dos recursos no interregno entre o recebimento das beneficiárias e o pagamento às fornecedoras.

Pela circunstância de as importâncias referentes aos pagamentos do valor de face dos cartões apenas transitarem pelas contas da administradora, que momentaneamente encontra-se na posse de numerário alheio, pois a destinatária final é a fornecedora, entendo que não estão abrangidas na definição de fato gerador do IRPJ, em face de que o elemento comum e nuclear do conceito de renda e de proventos é o acréscimo patrimonial. Este não se verifica na situação em que a fornecedora figura como depositária.

Embora haja emissão de nota fiscal pelo valor total dos cartões repassados, em atendimento das regras instituídas em face do regime especial, à vista do que foi anteriormente exposto, entendo que tais valores não compõem o preço dos serviços prestados, relativamente à impugnante. Tampouco a circunstância de ter optado pela sistemática de tributação pelo lucro presumido não desqualifica a natureza de seus ganhos, ou mesmo a base de cálculo do Pis e da Cofins, que se espelha no conceito de receita atribuído pela legislação do imposto de renda.

Em situação análoga à destes autos, ao tratar da apuração do lucro líquido das sociedades empresárias de factoring, a RFB editou o Ato Declaratório Normativo (ADN) Cosit nº 51/1994 que considerou como receita a diferença entre a quantia expressa no título de crédito adquirido e o valor pago.

Em outro exemplo, se estendêssemos o raciocínio para as administradoras de cartão de crédito, seria o mesmo que considerar como receita da administradora o valor da soma das faturas mensais pagas por cada um dos usuários dos cartões.

Observe-se que no caso de automóveis usados adquiridos para revenda, o art. 2º, § 1º da IN SRF nº 152/1998 estabelece que na determinação da base de cálculo ela decorrerá da diferença entre o valor pelo qual o veículo usado houver sido alienado, constante da nota fiscal de venda, e o seu custo de aquisição, constante da nota fiscal de entrada.

A Solução de Consulta nº 49 / SRRF/7/DISIT em tela trata de analisar questões relativas ao fornecimento de mão-de-obra temporária e determinação da base de cálculo para fins do imposto de renda da pessoa jurídica locadora de mão-de-obra. Assim, entendo não ser aplicável ao caso em tela, pelo que defiro o pedido da interessada nesse mister.

À vista do exposto, meu voto é no sentido de excluir da base de cálculo relativa à omissão de receitas na prestação de serviços em geral as importâncias correspondentes às receitas benefício, descritas na coluna B – “Receitas de Clientes” no demonstrativo de fls. 597/8, no valor total de R\$ 11.613.991,57.

Do recálculo dos tributos e contribuições devidos pela dependente.

No que se refere ao combatido recálculo de eventual matéria tributável remanescente, em decorrência de exclusão de parcelas indevidas, é despropositado o pedido da impugnante, em face de que ele emerge da exoneração do que foi considerado improcedente.

Não existiu nem existe novo lançamento, apenas a observância da norma inserida no art. 145 do CTN que autoriza a alteração do lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo em decorrência da impugnação por ele apresentada.

(...)

Da apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL

Quer a impugnante que a base de cálculo seja apurada aplicando-se ao seu faturamento o percentual de 8%, diferentemente do cálculo efetuado pela Auditoria, que entendeu e aplicou o percentual de 32%.

Segundo a cópia do contrato social da contribuinte, anexada ao documento de fls. 67 (pasta “1.a”, sub-pasta “Contrato Social”), seu objeto social vigente no ano de 2010 e até a

presente data (da sétima até a décima primeira alteração contratual) é a exploração do ramo de:

*“**Prestação de serviços de implantação, gerenciamento, administração, intermediação e fornecimento de documentos de legitimação (impressos, cartões eletrônicos, magnéticos, ou outros oriundos de tecnologia adequada) com a finalidade de qualquer natureza, podendo ser refeição, alimentação, combustível, farmácia, adiantamento de salário, cesta básica e outros similares, todos anteriormente na modalidade de convênio, prestação de serviço na implantação de sistema e ou convênios de qualquer natureza junto a estabelecimentos, especialmente relativos a refeições e gêneros alimentícios em geral e prestação de serviços de campanhas de incentivos.**”*

O Decreto 3.000/99 assim dispõe quanto à base de cálculo das empresas que optam por declarar o imposto de renda pelo lucro presumido:

Art. 518. A base de cálculo do imposto e do adicional (541 e 542), em cada trimestre, será determinada mediante a aplicação do percentual de oito por cento sobre a receita bruta auferida no período de apuração, observado o que dispõe o § 7º do art. 240 e demais disposições deste Subtítulo (Lei nº 9.249, de 1995, art. 15, e Lei nº 9.430, de 1996, arts. 1º e 25, e inciso I).

Art. 519. Para efeitos do disposto no artigo anterior, considera-se receita bruta a definida no art. 224 e seu parágrafo único.

§ 1º Nas seguintes atividades, o percentual de que trata este artigo será de (Lei nº 9.249, de 1995, art. 15, § 1º):

(...)

III - trinta e dois por cento, para as atividades de:

a) prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares;

b) intermediação de negócios;

c) administração, locação ou cessão de bens, imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza.

Não restam dúvidas de que o percentual a ser aplicado à receita da defendente é o percentual de 32%, pois seu objeto social, descrito no contrato social, é a prestação de serviços de implantação, gerenciamento, administração, intermediação (...).

Assim, sobre a receita bruta da pessoa jurídica deve ser aplicado o percentual de 32% para formação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, cf. a seguir discriminado.

Dos valores de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS devidos pela impugnante.

Em decorrência da exclusão da “B – Receitas de Clientes” no demonstrativo de fls. 597/8, no valor total de R\$ 11.613.991,57, é mister sejam reconstituídos e recalculados os tributos e contribuições devidos pela interessada referentes ao ano-base de 2010.

Com relação ao IRPJ e à CSLL, o lucro presumido, neste caso, deve ser apurado com base no percentual de 32% (trinta e dois por cento) aplicado sobre as receitas da atividade auferidas em cada trimestre calendário. A base de cálculo de IRPJ e CSLL de cada trimestre é o resultado da soma do lucro presumido mais as receitas financeiras auferidas pela empresa.

Os montantes das receitas financeiras foram informados pela contribuinte “Planilha de Apuração dos Tributos 2010”, anexada ao documento de e-fl. 124 (c/c e-fl. 598).

(...)

De todo o exposto, VOTO para que seja deferida, parcialmente, a impugnação, excluindo-se do conceito de receita bruta o valor de R\$ 11.613.991,57 e para que o crédito tributário lançado para o ano calendário de 2010 seja parcialmente exonerado”.

DO RECURSO DE OFÍCIO

Considerando que a exoneração do crédito tributário suplantou o limite de alçada previsto, à época, pela Portaria MF nº 3, de 03 de janeiro de 2008 (R\$ 1.000.000,00), o presidente da Turma Julgadora recorreu, de ofício, a este CARF.

É o relatório do essencial, em apertada síntese.

Voto

Conselheiro Paulo Mateus Ciccone

Como se vê na leitura destes autos, os lançamentos agora apreciados repetem procedimento realizado em face da mesma contribuinte, apenas em períodos diferentes, sendo

o primeiro formalizado no Processo nº 15956.720068/2012-39, julgado pela 2ª Turma da 1ª Câmara da 1ª Seção, Acórdão nº 1102-001.008 em 11/02/2014, no qual se negou provimento ao recurso de ofício e se deu parcial provimento ao recurso voluntário.

No caso presente, conforme manifestação da autoridade preparadora (fls. 727), “o interessado não apresentou recurso voluntário quanto a parte mantida pela DRJ. Os débitos mantidos foram transferidos para o processo 10840.722116/2015-50”, de forma que a apreciação restringir-se-á ao recurso de ofício.

Nos termos do Relatório de Auditoria Fiscal (RAF – fls. 588), a infração imputada pelo Fisco pode assim ser resumida:

“38. No entendimento da fiscalização, o procedimento adotado pela VEROCHIQUE de excluir, dos valores das receitas auferidas, os montantes disponibilizados nos cartões magnéticos entregues aos “Clientes” e, conseqüentemente, das bases de cálculo do tributos e contribuições federais, está equivocado e fere a legislação aplicável ao caso concreto para as empresas que optaram pela tributação com base no Lucro Presumido.

39. Na sistemática do lucro presumido a tributação recai sobre as receitas auferidas pela contribuinte, sendo ilegal às empresas deduzirem das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL os valores correspondentes às despesas e custos incorridos, por absoluta falta de previsão legal.

40. A dedução pretendida pela empresa só estaria abrangida e acolhida pela legislação dos tributos e contribuições federais se a VEROCHIQUE tivesse feito a opção pela tributação com base no Lucro Real”.

De seu lado, a autuada insiste que suas receitas basicamente restringem-se às taxas cobradas dos estabelecimentos credenciados, que são descontadas por ocasião do repasse de valores das vendas realizadas pelos usuários de seus cartões, já que sua atividade é a de “intermediação financeira entre empregadores e fornecedores de alimentação/refeição”.

Por fim, a decisão recorrida cancelou grande parte dos lançamentos, mantendo apenas os valores que entendeu como sendo receitas.

Penso que o cerne da questão está em se definir se os valores que transitaram pela escrituração da recorrente e que compõem grande parte dos valores constantes em suas notas fiscais de saídas são receita própria, como quer o Fisco, ou referir-se-iam a meros repasses de seus clientes que ficariam transitoriamente com a autuada para fornecimento dos cartões destinados à aquisição de refeições e gêneros alimentícios pelos funcionários das empresas e órgãos contratantes.

Esta definição é crucial, posto que se está diante de brutal diferença matemática entre uma e outra posição, o Fisco apontando receitas da ordem de 103 milhões de reais (RAF – fls. 597/598/599) e a decisão recorrida, acolhendo argumentos da autuada, entendendo que estas somariam R\$ 2.898.979,23, algo em torno de 2,81%

As planilhas abaixo mostram o quadro:

Período de Apuração	A - Receitas de Prestação de Serviços Auferidas
Janeiro	R\$ 6.511.567,86
Fevereiro	R\$ 6.764.786,36
Março	R\$ 7.421.607,46
1º TRIM	R\$ 20.698.051,68
Abril	R\$ 7.665.291,51
Maio	R\$ 7.710.074,09
Junho	R\$ 7.654.249,12
2º TRIM	R\$ 23.329.614,72
Julho	R\$ 7.022.095,90
Agosto	R\$ 9.795.805,37
Setembro	R\$ 8.802.883,69
3º TRIM	R\$ 26.521.674,96
Outubro	R\$ 10.757.815,43
Novembro	R\$ 9.698.290,07
Dezembro	R\$ 12.126.550,60
4º TRIM	R\$ 32.582.675,09

Decisão recorrida (fls. 706, que embora referindo-se à COFINS, aplica-se a todos os tributos):

Ano de 2010 Mês de apuração	A - Receitas Mensais Auferidas
janeiro	R\$ 213.188,44
fevereiro	R\$ 210.933,64
março	R\$ 240.685,66
abril	R\$ 206.735,29
maio	R\$ 233.434,52
junho	R\$ 222.536,19
julho	R\$ 265.049,43
agosto	R\$ 223.442,56
setembro	R\$ 301.358,78
outubro	R\$ 209.242,61
novembro	R\$ 349.239,93
dezembro	R\$ 223.132,19
TOTAL ANUAL	R\$ 2.898.979,23

Neste momento, importante destacar que a relação percentual apurada (2,81%) estaria dentro da margem que a atuada alega, desde o curso da ação fiscal, ser sua receita efetiva e que seria correspondente à média da taxa de administração que cobra de seus clientes e aos descontos incondicionais ocorridos. A propósito, veja-se a manifestação de 03/11/2014, fls. 77/78:

Nota-se que os recursos que as “clientes” creditam nos cartões apenas transitam temporariamente pelas contas correntes da VEROCHEQUE até serem repassados aos estabelecimentos conveniados, mediante as compras efetivamente realizadas pelos usuários dos cartões. Ou seja, esses recursos não constituem receitas da VEROCHEQUE tendo em vista que, uma vez realizada a compra, o valor é repassado a quem de direito, ou seja, ao estabelecimento conveniado, já descontado o percentual da taxa de administração negociada, conforme mencionado acima.

Por exemplo: :

Valor de face do cartão (poder de compra do usuário)	Taxa de desconto contratada com o órgão (2% (100 x 2%))	Valor repassado pelo órgão/empresa para a Verocheque	Taxa contratada com o estabelecimento 5% (100 x 5%)	Valor repassado pela Verocheque ao estabelecimento	Receita bruta tributável (antes das deduções)
100,00	(2,00)	98,00	(5,00)	95,00	3,00

De outro lado, também é relevante ver a informação do Fisco (RAF – fls. 596), de que “os valores das receitas totais auferidas nas operações mantidas com seus “Clientes”, que correspondem exatamente aos valores totais das notas fiscais emitidas no ano de 2010” (destaque acrescido).

Ou seja, de ambos os lados há consistência nos argumentos.

Resta ver com quem estaria a razão.

É sabido, abstraindo-se as empresas optantes pelo regime do SIMPLES, impertinente ao caso apreciado, que a legislação do Imposto de Renda (da CSLL, subsidiariamente) imprime três formas de apuração das bases imponíveis do IRPJ, sempre com sustentação no Código Tributário Nacional, artigos 43/44, *verbis*:

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:

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

Transposto o mandamento da legislação complementar à legislação ordinária e ao estatuto regulamentar, tem-se:

Art. 220. O imposto será determinado com base no lucro real, presumido ou arbitrado, por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário (Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º).

Neste cenário, cabe aos contribuintes, excetuados os casos em que a lei impõe adoção obrigatória ao Lucro Real, a escolha da forma de mensuração da base de cálculo do IRPJ que melhor convier a seus interesses, alertando-se que o regime do Lucro Real SEMPRE será possível e permitido a TODAS as empresas.

No caso dos autos, a opção da contribuinte foi pelo regime do Lucro Presumido, condição em que o “lucro” é apurado a partir de determinados percentuais previamente fixados, aplicados sobre a “receita bruta”, conforme RIR/1999:

*Art. 518. A base de cálculo do imposto e do adicional (541 e 542), em cada trimestre, será determinada mediante a aplicação do percentual de oito por cento sobre a **receita bruta** auferida no período de apuração, observado o que dispõe o § 7º do art. 240 e demais disposições deste Subtítulo (Lei nº 9.249, de 1995, art. 15, e Lei nº 9.430, de 1996, arts. 1º e 25, e inciso I).*

*Art. 519. Para efeitos do disposto no artigo anterior, **considera-se receita bruta** a definida no [art. 224](#) e seu parágrafo único.*

Por sua vez, o art. 224 define:

*Art. 224. A **receita bruta** das vendas e **serviços compreende** o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia (Lei nº 8.981, de 1995, art. 31).*

Parágrafo único. Na receita bruta não se incluem as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos e os impostos não cumulativos cobrados destacadamente do comprador ou contratante dos quais o vendedor dos bens ou o prestador dos serviços seja mero depositário (Lei nº 8.981, de 1995, art. 31, parágrafo único).

O regulamento do RIR/1999, embora conceitue genericamente “receita”, não especifica como ela será exteriorizada, como, por exemplo, emissão de notas fiscais, mas apenas exige que ela (receita) seja “reconhecida” na escrituração.

Quem na verdade trata de impor regras determinando a existência de um documento “formal” de “nascimento” de uma receita (embora esse nascimento nem sempre tenha sincronia com este documento), é a legislação fiscal de forma geral. E isto se faz, via de regra, com a exigência da emissão de uma nota fiscal.

No dizer de Sérgio de Iudícibus, Eliseu Martins e Ernesto Rubens Gelbeke, na clássica obra “Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações (Aplicável às demais Sociedades)”, “a **receita** é considerada realizada no momento em que há a venda de bens e

*direitos da Entidade – entendida a palavra “bem” em sentido amplo, incluindo toda sorte de mercadorias, produtos, serviços...**Normalmente, a transação é formalizada mediante a emissão de nota fiscal ou documento equivalente...***” (Ed. Atlas – SP – 2006 – pgs. 62/63). (destaquei).

Exteriorizada a receita (via nota fiscal ou outro documento), nasce, a partir daí, seus efeitos que atingem a apuração do IRPJ, da CSLL, do PIS e da COFINS, cada uma das exações na forma definida em suas respectivas leis de regência.

Nos autos, a fonte assumida pelo Fisco para mensurar o valor que serviu de base para a consecução dos lançamentos das quatro exações foi justamente a totalização dos valores das notas fiscais emitidas no período, conforme já citado antes, mas novamente reproduzido para fixação:

*“os valores das receitas totais auferidas nas operações mantidas com seus “Clientes”, que **correspondem exatamente aos valores totais das notas fiscais emitidas no ano de 2010**”.* (RAF – fls. 596 - destaque acrescido).

Ou seja, para o Fisco os valores inseridos nas notas fiscais corresponderam à receita da contribuinte.

Neste ponto, caberia perguntar: será que [só] o fato de existir uma nota fiscal (documento de cunho estritamente fiscal e de uso para legislações estaduais e municipais e até para o IPI, mas não necessariamente para o Imposto de Renda), só o fato, repita-se, de constar o valor “x” em uma N.F. poderia levar à conclusão de que este montante seria a **efetiva receita auferida**?

A resposta passa, necessariamente, pela definição do que seria “receita” e seus reflexos na seara do IRPJ e dos outros tributos federais aqui tratados.

É fato que, sob o ângulo conceitual, existe uma grande dificuldade na definição e conseqüente distinção correta dos termos *Receitas (propriamente ditas)* e *Ganhos*, não faltando autores, como HENDRIKSEN e VAN BREDA¹ que destacam as diversas tentativas feitas para produzir tal distinção, “*muitas das quais têm terminado com resultados um tanto arbitrários*”.

Ainda na visão dos mencionados autores, é possível alcançar uma melhor compreensão da contabilidade ignorando tal distinção, preferindo **diferenciar** entre as atividades produtoras de riqueza da empresa e as transferências inesperadas ou imprevistas.

Não são poucos ainda os que consideram, talvez por influência dos pronunciamentos do FASB² que **“receitas propriamente ditas” correspondem àquelas obtidas pelas atividades principais ou básicas da empresa.**

Pela melhor doutrina contábil brasileira, “**Receita**” corresponde à “*entrada de ativos, sob forma de dinheiro ou direitos a receber, correspondentes, normalmente, à venda de mercadorias, de produtos ou à prestação de serviços, podendo também derivar de juros*”

¹ HENDRIKSEN, Eldon S., BREDA, Michael F. Van. Teoria da Contabilidade. Tradução de Antônio Zoratto Sanvicente.- 5. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

² The Financial Accounting Standards Board, entidade responsável pela organização das regras contábeis americanas, identificadas por “FAS”.

sobre depósitos bancários ou títulos e de outros ganhos eventuais”³, e é conceito largamente adotado pelo legislador tributário para fins de apurar os valores de diversos tributos, como o ICMS, o ISS e, no âmbito federal, o IRPJ, a CSLL, o PIS e a COFINS, sabendo-se que a “receita” é a variável primeira a se considerar para fins de mensuração do “lucro”, base impositivo do IRPJ em quaisquer de seus regimes de tributação (real, presumido ou arbitrado), assim como em relação à CSLL, enquanto que para o PIS e a COFINS, representa praticamente a solitária baliza que define o montante tributável de ambas as contribuições.

Assim, a identificação⁴ e mensuração da “receita”⁵, sua adequada escrituração⁶ e submissão às normas tributárias⁷ é fator primordial para a correta apuração dos tributos federais acima elencados

Normativamente, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), mediante a Resolução nº 1.121/2008, que aprovou a NBC T 1 e trata da *Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis*, definiu receita e ganho:

74. A definição de receita abrange tanto receitas propriamente ditas como ganhos. A receita surge no curso das atividades ordinárias de uma entidade e é designada por uma variedade de nomes, tais como vendas, honorários, juros, dividendos, royalties e aluguéis.

Para o IBRACON⁸ (Instituto dos Auditores Independentes do Brasil) “*Receita é a entrada bruta de benefícios econômicos durante o período que ocorre no curso das atividades ordinárias de uma empresa, quando tais entradas resultam em aumento do patrimônio líquido, excluídos aqueles decorrentes de contribuições dos proprietários, acionistas ou quotistas*”.

Para prosseguir:

“Receita inclui somente a entrada bruta dos benefícios econômicos recebidos e a receber pela empresa em transações por conta própria. Importâncias cobradas por conta e em favor de

³ Sérgio de Iudícibus, José Carlos Marion e Elias Pereira, na obra DICIONÁRIO DE TERMOS DE CONTABILIDADE (Ed. Atlas, 2ª Edição, disponível na Rede Mundial de Computadores)

⁴ Consoante Resolução do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) nº 1.412/2012, que deu nova redação à NBC TG 30, “*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*”.

⁵ Para a Resolução CFC nº 1.374/2011: “*A definição de receita abrange tanto receitas propriamente ditas quanto ganhos. A receita surge no curso das atividades usuais da entidade e é designada por uma variedade de nomes, tais como vendas, honorários, juros, dividendos, royalties, aluguéis*”.

⁶ RIR/1999 - Dever de Escriturar - Art. 251. A pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real deve manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais ([Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 7º](#)).

⁷ RIR/1999 - Disposições Gerais sobre Receitas - Receita Bruta - Art. 279. A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia ([Lei nº 4.506, de 1964, art. 44](#), e [Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12](#)).

1.1.1 ⁸ IBRACON NPC nº 14 – **Receitas e Despesas**

1.1.2

terceiros, tais como impostos sobre vendas, mercadorias e serviços e impostos de valor agregado, não são benefícios econômicos que fluem para a empresa e não resultam em aumentos no patrimônio líquido. Portanto, são excluídos da receita”.

E ressaltar mais à frente:

*“Semelhantemente, no contexto de um relacionamento como agente ou administrador, a entrada bruta dos benefícios econômicos inclui as importâncias cobradas em favor de quem outorgou os poderes para cobrar e que não resultam em aumentos no patrimônio líquido da empresa. **As importâncias cobradas em favor de terceiros (o outorgante) não constituem receita. Nesse caso, a receita é, se houver, o valor da comissão pelos serviços prestados**”.* (negritou-se).

Para Edmar Oliveira Andrade Filho⁹, *“em termos jurídicos o vocábulo receita significa qualquer ingresso (...) que altere positivamente o patrimônio social de alguém de forma definitiva, isto é, sem estar submetido a qualquer condição”.*

E ainda, na sequência: *“o conceito jurídico de receita **não se confunde com a mera movimentação de valores (dinheiro), especialmente nos casos em que há recursos que devam ser repassados a outrem em virtude de obrigação advinda de lei ou de contrato**”.*

No Ofício-Circular CVM/SNC/SEP nº 01/2006, apud Edmar Oliveira Andrade Filho¹⁰, está explicitado:

“O mero faturamento, ainda que implique incidência de impostos, não significa, por si só, eu a receita tenha sido auferida do ponto de vista de aumento de riqueza”.

Em suma, há consenso na doutrina que, para haver tributação de IRPJ é necessário que haja “acréscimo patrimonial”. E este, sem nenhuma dúvida, no caso de pessoas jurídicas, tem íntima relação com as receitas auferidas e realizadas.

Na lição de José Artur Lima Gonçalves¹¹, *“a Constituição somente admite a incidência de imposto sobre a renda quando tenha havido alteração positiva no patrimônio do contribuinte, no período. Fora daí, não se admite (a Constituição não tolera) incidência de imposto sobre a renda”.*

Nilton Latorraca¹² vai ao ponto exato e disserta:

É notório, portanto, que a lei tributária constrói o seu próprio conceito de acréscimo patrimonial e o faz com base nos princípios básicos fixados pela lei comercial, sem porém os aceitar inteiramente. A legislação tributária pode afastar-se das

⁹ Imposto de Renda das Empresas 10ª Ed. Atlas – São Paulo – 2013 – pg. 131 (destacou-se)

¹⁰ Op. cit. pg. 134

¹¹ *in* Imposto sobre a renda: pressupostos constitucionais. São Paulo, Malheiros, 1997 – pg. 198

¹² Nilton Latorraca – Direito Tributário - Imposto de Renda das Empresas – Ed. Atlas – São Paulo – 1990 – pg. 121

*normas de direito comercial para estabelecer as suas próprias normas, tendo como limite apenas as restrições estabelecidas pela Constituição e pela Lei Complementar (CTN). E esta delimitou a competência do legislador ordinário, quando dispôs que a hipótese de incidência do imposto sobre a renda é a disponibilidade jurídica ou econômica de renda (acréscimo patrimonial)....**Em outras palavras, a lei ordinária não pode construir um conceito de acréscimo patrimonial (lucro real) que não corresponda à aquisição de disponibilidade jurídica ou econômica de renda real.** (destaque acrescido).*

(...)

*O que estamos dizendo é que a lei tributária não pode construir um conceito de lucro real que inclua valores **que jamais ingressarão no patrimônio social**". (destaque no original).*

Resumindo, a tributação do IPJ só pode ser feita sobre o aumento patrimonial havido, sobre seu ganho efetivo, medido ao longo de determinado espaço temporal.

Um dos fatores que possibilitam este *plus* é a “receita”, conceito sobre o qual se discorreu atrás e que é espécie da qual o ganho patrimonial é gênero.

Neste estágio, já se pode responder à indagação feita anteriormente neste voto e agora repetida:

“só o fato de existir uma nota fiscal (documento de cunho estritamente fiscal e de uso para legislações estaduais e municipais e até para o IPI, mas não necessariamente para o Imposto de Renda, que pode se servir de outras fontes), só o fato, repita-se, de constar o valor “x” em uma N.F. poderia levar à conclusão de que este montante seria a efetiva receita auferida?”

Na maior parte das vezes, sim. Sempre, não!

Como lecionam Iudicibus e outros, já citados neste voto, a respeito de realização da receita, "***normalmente, a transação é formalizada mediante a emissão de nota fiscal ou documento equivalente...***"

Repita-se, normalmente, **mas não sempre!**

Em outro dizer, a receita para se revestir de instrumento modificador do patrimônio e permitir a tributação do IRPJ (e dos demais tributos aqui analisados) deve representar para o contribuinte, para a pessoa jurídica, um fator de incremento patrimonial, porque não pode haver tributação sobre ganho ainda não realizado¹³.

E este **incremento patrimonial** é medido com a utilização dos conceitos da ciência contábil, fonte primordial de que se serve o legislador tributário para definir as hipóteses de incidência dos tributos e sua base de cálculo.

¹³ Confira em Roque Antônio Carraza. Imposto sobre a renda: perfil constitucional e temas específicos – 2ª Ed. São Paulo - Malheiros – 2005 – pg. 38

Como é pacífico, o patrimônio é o objeto de estudo da contabilidade. Não existe azienda sem patrimônio, nem este sem aquela.

A mutação do patrimônio, invocado pelo Princípio Contábil da Oportunidade, é parte integrante da natureza da riqueza, em busca da satisfação da azienda. Tal mutação é a dinâmica dos fatos patrimoniais, e essa dinâmica é uma sucessão de fenômenos.

Portanto, é na satisfação das necessidades pelos meios patrimoniais através das funções desempenhadas pelos componentes patrimoniais, agrupadas em sistemas, que ocorre a mutação patrimonial

Classicamente, o “patrimônio” é representado pela equação:

$$\text{Patrimônio} = \text{bens (+) direitos (-) obrigações}$$

Contabilmente tal representação encontra-se delineada nas contas de “Patrimônio Líquido” e que só sofrem alterações (positivas ou negativas) com a presença de “receitas” e “despesas”. Em outro linguajar, eventos havidos nas companhias sem a presença de receitas ou despesas não modificam o patrimônio (por exemplo, um depósito bancário feito com dinheiro do caixa empresa), posto que aí não se estará diante de uma receita nova nem de uma despesa, mas, apenas, de transferência de um bem patrimonial de um para outro local (do caixa para o banco).

Tem-se uma melhor visão do assunto quando se lança mão dos chamados “fatos permutativos, modificativos e mistos”, definidos – singelamente – como:

- permutativos (quando não há alteração da massa patrimonial, havendo apenas uma circulação entre os componentes patrimoniais);
- modificativos (altera a massa patrimonial, para mais ou para menos); e,
- mistos (quando ocorrem, simultaneamente, fatos permutativo e modificativo).

No caso concreto, como a autuada fez a opção pelo regime do lucro presumido, lamentavelmente não vieram aos autos os Livros Diário e Razão da empresa que poderiam – e muito – mostrar e confirmar se os valores das notas fiscais de emissão da empresa no período fiscalizado (2010) e que somaram, de acordo com o Fisco, mais de 103 milhões de reais seriam efetivas “receitas” e afetariam seu patrimônio neste montante, ou se, como alegado pela defesa na impugnação original, só parte (menos de 3% deste valor) é que teriam esta conceituação.

De qualquer forma, a leitura do Relatório de Auditoria, da peça de defesa e dos demais documentos que compõem o processo, permite chegar à conclusão de que nem todo montante inserido nas notas fiscais representa “receita”, à luz dos conceitos antes expendidos.

Exprimindo de outro modo, há fortes indícios nos autos – e a dúvida favorece ao acusado – de que substancial parcela dos montantes por ela recebidos teve mero cunho permutativo (com atrás conceituado), ou seja, não afetou seu patrimônio de forma a “aumentá-lo” naquele valor, de modo que não poderia, por tudo o que se falou antes, sofrer imposição tributária.

Se existisse contabilidade, ou se ela tivesse sido acostada aos autos, provavelmente os lançamentos contábeis relativos a cada contrato e operação feita entre a autuada, seus clientes e os fornecedores de refeições e gêneros alimentícios dentro do programa PAT, poderiam lá ser aferidos.

Todavia, mesmo sem a presença, nos autos, da escrituração contábil completa, é possível, ainda que de modo simples e resumido, estruturar o seguinte raciocínio mental para verificar se houve acréscimo patrimonial e “em quanto”.

Partindo do exemplo citado pela própria empresa, fls. 78, já reproduzido neste voto:

Valor de face do cartão (poder de compra do usuário)	Taxa de desconto contratada com o órgão (2% (100 x 2%))	Valor repassado pelo órgão/empresa para a Verocheque	Taxa contratada com o estabelecimento 5% (100 x 5%)	Valor repassado pela Verocheque ao estabelecimento	Receita bruta tributável (antes das deduções)
100,00	(2,00)	98,00	(5,00)	95,00	3,00

Os lançamentos contábeis seriam:

Pelo recebimento do numerário – 98,00

D – Disponível (Caixa ou bancos)

C – Passivo – Obrigações

Pelo repasse ao estabelecimento fornecedor do gênero alimentício – 95,00

D – Passivo – Obrigações

C – Disponível – Caixa ou Bancos

Pela efetiva receita de venda dos serviços – 5,00

D – Circulante (Clientes)

C – Receita de Serviços – Conta de Resultado

Pelo desconto incondicional concedido ao cliente – 2,00

D – Desconto Incondicional - Conta de Resultado redutora de receitas

C – Circulante - Clientes

Ao final das operações, em um balancete singelo, o resultado estaria assim estampado:

<u>Conta</u>	<u>Débito</u>	<u>Crédito</u>	<u>Saldo Devedor</u>	<u>Saldo Credor</u>
Caixa/Bancos	98,00	95,00	3,00	
Clientes	5,00	2,00	3,00	
Obrigações	95,00	98,00		3,00
Receitas	2,00	5,00		3,00

Considerando, ainda para fins de raciocínio, que o balanço da empresa apresentasse um saldo inicial de disponível de 100,00 e um capital social (patrimônio líquido) igualmente de 100,00 e a inexistência de quaisquer outros lançamentos ou operações, as demonstrações contábeis, após os registros acima, mostrariam:

<u>Ativo</u>		<u>Passivo</u>	
Caixa/Bcos	103,00	Obrigações	3,00
Clientes	3,00	Patrimônio Líquido	103,00
		Capital Social	100,00
		Lucros	3,00
TOTAL	106,00		106,00

Veja-se que estariam refletidas, i) as várias transações patrimoniais meramente permutativas (saída e entrada de numerário, assunção e baixa de passivo); ii) o *plus* patrimonial de R\$ 3,00, levado à conta de Lucros (Patrimônio Líquido); e, iii) e, em contrapartida ao efetivo incremento patrimonial, a conta de “clientes” (direito da empresa) refletirá estes mesmos R\$ 3,00 no ativo.

Neste simples e resumido exemplo (pequena amostra do que deveria registrar a contabilidade da empresa), visualiza-se o "ganho" efetivo de R\$ 3,00 que provocou o aumento do Patrimônio Líquido.

Assim, embora não tenha vindo aos autos a contabilidade da empresa, é razoável admitir, dentro das normas contábeis, que os lançamentos fossem estes, mostrando o real incremento do patrimônio e que deve ser objeto de tributação.

Atente-se, para confirmação dos argumentos, o teor de vários contratos juntados aos autos, como, por exemplo:

➤ fls. 84/85:

Cláusula Primeira: DO OBJETO

1.1. A CONTRATADA, por força do presente instrumento, obriga-se nos termos de sua proposta devidamente anexada a Licitação – Carta Convite nº. 01/09, a fornecer ao CONTRATANTE:

1.1.1. fornecimento e administração de vale compra com tecnologia de Cartões Magnéticos, no valor estimado de R\$ 145,68 (cento e quarenta e cinco reais e sessenta e oito centavos) para cada funcionários/servidores da Câmara Municipal, totalizando aproximadamente 18 (dezoito) usuários da Câmara Municipal da Estância Turística de Ibitinga por mês, estimando um valor total anual de R\$ 31.466,88 (trinta e um mil quatrocentos e sessenta e seis reais e oitenta e oito centavos) para uso exclusivo em hipermercados, supermercados, empórios, mercearias e estabelecimentos congêneres credenciados, conforme especificações constantes de sua proposta encartada nos autos da Licitação – Carta Convite nº. 01/09.

Cláusula Segunda: DO VALOR DO CONTRATO

2.1. A CONTRATANTE pagará à CONTRATADA, o valor estabelecido na Cláusula Primeira, a taxa administrativa mensal por Funcionário/servidor a importância por cada usuário de R\$4,37 (quatro reais e trinta e sete centavos), perfazendo um total aproximado para os 18 (dezoito) usuários da Câmara Municipal da Estância Turística de Ibitinga, estimado um valor total anual de R\$943,92 (novecentos e quarenta e três reais e noventa e dois centavos).

2.2. Por ambos serviços a CONTRATADA pagará o valor estimado de R\$150,05 (cento e cinquenta reais e cinco centavos) por cada usuário, estimando o valor total anual de R\$32.410,80 (trinta e dois mil e quatrocentos e dez reais e oitenta centavos), que será suportada pelas dotações orçamentárias 3.3.90.39 – Outros Serviços de Terceiros – Pessoa Jurídica, e outras que se fizerem necessárias, prevista no orçamento vigente.

➤ fls. 147:

CLÁUSULA TERCEIRA – DO PREÇO E DO PAGAMENTO

3.1 A URBES pagará à CONTRATADA, pelo Fornecimento de Tiquete-Refeição o valor mensal estimado de R\$ 42.957,42 (quarenta e dois mil, novecentos e cinquenta e sete reais e quarenta e dois centavos) e o valor da taxa de administração é de -4,54% (menos quatro vírgula cinquenta e quatro por cento).

3.2 O montante do valor estimado poderá ser reajustado de acordo com o possível aumento no valor unitário do tiquete.

3.3 O pagamento será efetivado através de NF/Fat, a qual deverá ser entregue juntamente com os tiquetes, cujo vencimento será 30 (trinta) dias após sua emissão, devendo constar no corpo da mesma o número do processo CPL 1020/2008

➤ fls. 108:

Condições Contratuais			
Taxa Reembolso	Periodicidade	Prazo de Pagamento	
6,0%	14	29 Dias	
Dia da Anuidade	Anuidade	Taxa de Doc/Ted	
SEGUNDA	50,00	4,90	
Taxa de Adesão	Aluguel de Equipamento		
70,00 (ISENTO)	8000 P/ MÊS (ISENTO 1º MÊS)		

➤ fls. 120:

Condições Contratuais		
Taxa Reembolso	Periodicidade	Prazo de Pagamento
11%	07 dias	29 dias
Dia da Anuidade	Anuidade	Taxa de Doc/Ted
diária - 10h	0,5%	R\$ 6,95
Taxa de Acesso	Aluguel de Equipamento	
	R\$ 00,00	

E das notas fiscais emitidas, com destaque para a “taxa de administração” e “desconto incondicional”

➤ fls. 07:

QUANTIDADE	DESCRIÇÃO	VALOR UNITÁRIO	VALOR TOTAL
77	VENDEDOR ALIMENTAÇÃO	30,32	2.327,24
77	VENDEDOR ALIMENTAÇÃO IC	110,00	8.470,00
		VALOR TOTAL DE CRÉDITOS	10.797,24
DESCRIÇÃO DOS SERVIÇOS		VALOR DOS SERVIÇOS	
314	RESUMO IV L	1,00	1.270,00

➤ fls. 10:

QUANTIDADE	DESCRIÇÃO	VALOR UNITÁRIO	VALOR TOTAL
43	VENDEDOR ALIMENTAÇÃO	67,40	2.900,20
		VALOR TOTAL DE CRÉDITOS	2.900,00
DESCRIÇÃO DOS SERVIÇOS		VALOR DOS SERVIÇOS	
1	TAXA ADMINISTRATIVA	1,00	1,00
40	TAXA DE DISPONIBILIZAÇÃO	0,75	30,00

Por tudo o que se expôs, é lícito concluir que a receita da autuada, como por ela alegado, não contempla o valor total das notas fiscais (emitidas desta forma mediante regime especial concedido pela Prefeitura da cidade de Ribeirão Preto), mas, apenas, valores pertinentes a taxas de administração e semelhantes que atingiriam em torno de 3% do montante expresso nos documentos, já subtraídos os descontos incondicionais por expressa determinação legal (art. 280, do RIR/1999).

A seu favor, milita ainda a IN nº 1234/2012 que dispõe sobre a retenção de tributos nos pagamentos efetuados pelos órgãos da administração pública federal a pessoas jurídicas pelo fornecimento de bens e serviços.

Embora publicada posteriormente aos fatos geradores aqui discutidos, esta IN sinaliza o pensamento da Receita Federal a respeito da base de cálculo dos tributos federais de determinados segmentos econômicos, dentre eles, o da contribuinte atuada.

Veja-se seu art. 18:

Art. 18. Na aquisição de Refeição-Convênio (tiquete-alimentação e tiquete-refeição), Vale-Transporte e Vale-Combustível, inclusive mediante créditos ou cartões eletrônicos, caso os pagamentos sejam efetuados a intermediárias, a vinculadas ou não, à prestadora do serviço ou à fornecedora de combustível, a base de cálculo corresponde ao valor da corretagem ou da comissão cobrada pela pessoa jurídica intermediária.

§ 1º Para fins do disposto no caput, o valor da corretagem ou comissão deverá ser destacado na nota fiscal de serviços.

§ 2º Não havendo cobrança dos encargos mencionados no § 1º, a empresa intermediária deverá fazer constar da nota fiscal a expressão “valor da corretagem ou comissão: zero”.

§ 3º Na inobservância do disposto nos §§ 1º e 2º, a retenção será efetuada sobre o total a pagar.

§ 4º Caso os tickets, vales ou créditos eletrônicos sejam de uso específico, tornando possível, no momento do pagamento, a identificação da prestadora responsável pela execução do serviço ou da fornecedora do combustível, a retenção será feita em nome da prestadora ou fornecedora do combustível, sobre o valor correspondente ao serviço ou ao fornecimento do combustível, conforme o caso, sem prejuízo da retenção sobre o valor da corretagem ou comissão, se devida.

§ 5º Caso as vendas de Refeição-Convênio (tiquete-alimentação e tiquete-refeição), Vale-Transporte, Vale-Combustível ou créditos eletrônicos sejam efetuadas diretamente pela prestadora do serviço ou pela fornecedora do combustível, a retenção será efetuada pelo valor total da compra de tickets ou vales, no momento do pagamento.

§ 6º O disposto neste artigo aplica-se a quaisquer outros serviços ou bens adquiridos sob o sistema de tickets, vales ou créditos eletrônicos

Parece-me claro, ainda que se tratando de procedimento a ser seguido pelos órgãos federais quando do pagamento e retenção de tributos, que a determinação de que tal retenção se faça sobre BASE DE CÁLCULO QUE “corresponde ao valor da corretagem ou da comissão cobrada pela pessoa jurídica intermediária”, dirime a controvérsia.

De fato, não teria sentido que a retenção se fizesse sobre o valor da corretagem ou da comissão (taxa de administração) quando o pagamento fosse feito por órgãos públicos e autarquias federais e que, quando a empresa fosse efetuar o pagamento mediante seus próprios apontamentos, o fizesse sobre o valor total da nota.

Voltando a Edmar Oliveira Andrade Filho (obra citada)¹⁴:

“Como visto, em face do preceito do art. 44 da Lei nº 4.506/64, na receita bruta deverão ser computados os resultados nas operações de conta alheia. A lei, todavia, não indica nem mesmo os traços essenciais das operações de “conta alheia”.

Segundo uma antiga lição de José Luiz Bulhões Pedreira¹⁵, não repetida em obras posteriores, as operações de conta alheia são aquelas realizadas em proveito de outrem. Segundo ele, “nas operações de conta alheia, a receita bruta operacional não é constituída pelo preço dos bens ou serviços vendidos por conta de terceiros, mas da comissão ou remuneração que a empresa recebe”. (negrito).

Concluindo, excetuadas as colocações feitas a respeito da possível semelhança entre o caso apreciado e os abrangidos pelo ADN (Normativo) da RFB nº 51/1994, que cuidou das operações de factoring e os do art. 2º, § 1º, da IN SRF nº 152/1998 que tratou de veículos usados adquiridos para revenda, ponderações com as quais não perfilo, penso que o aresto recorrido muito bem analisou os fatos e a decisão ali exarada deve ser mantida, não merecendo reparos.

Acerca dos lançamentos reflexos de CSLL, PIS e COFINS, o decidido em relação ao IRPJ aplica-se, observadas as características próprias de cada tributo, a cada um deles.

Assim, voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao recurso de ofício, mantendo a decisão recorrida

É como voto.

Brasília (DF), em 06 de julho de 2016.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone – Relator

¹⁴ Edmar Oliveira Andrade Filho – pg. 144

¹⁵ José Luiz Bulhões Pedreira – Imposto de Renda – Rio de Janeiro – Justec – 1971 – p. 6-10

