



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

Processo n° 18471.000779/2003-33
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3403-003.372 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de outubro de 2014
Matéria COFINS
Recorrente INDÚSTRIA DE BEBIDAS ANTÁRTICA DO SUDESTE S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 31/01/2000 a 30/09/2002

COFINS. BASE DE CÁLCULO. FATURAMENTO.

Exclui-se da base de cálculo da contribuição as “outras receitas” distintas do faturamento, por força da declaração de inconstitucionalidade do art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/98.

Recurso voluntário provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso. Vencido o Conselheiro Alexandre Kern, que votou por manter o lançamento quanto ao reembolso da despesa de propaganda. O Conselheiro Rosaldo Trevisan acompanhou o relator pelas conclusões. Esteve presente ao julgamento o Dr. Lucas Porto Pereira, OAB 41.765.

(Assinado com certificado digital)

Antonio Carlos Atulim – Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Antonio Carlos Atulim, Alexandre Kern, Domingos de Sá Filho, Rosaldo Trevisan, Luiz Rogério Sawaya Batista e Ivan Allegretti.

Relatório

os valores arrecadados pela Recorrente a título de reembolso com a reposição de garrafas e garrafaria refugadas configuram "receita", devendo, portanto, compor a base de cálculo da COFINS relativa aos anos-calendário de 2000 e 2001;

4) considerando que os bens objeto das operações questionadas pela fiscalização não constituem "mercadorias", mas sim "bens integrantes do ativo imobilizado da Recorrente" que, uma vez danificados, ensejam a respectiva recomposição mediante a paga de indenização, e considerando também que referidos bens não foram objeto de operações dotadas de cunho mercantil a exigir a emissão de "nota fiscal de venda", o trabalho fiscal não reúne condições de prosperar pelo fato de estar sopesado em realidade totalmente diversa da verificada no dia-a-dia da empresa;

5) Caso se entendesse pela correção do entendimento do Agente Fiscal acerca da "venda" dos vasilhames e engradados que compõem o ativo imobilizado da Recorrente — fato este que se admite apenas para fins de argumentação — o auto de infração em tela não poderia prosperar, vez que o art. 3º, § 2º, inciso IV, da Lei nº 9.718/98 exclui da base de cálculo da Cofins a receita decorrente de venda de bens do ativo permanente;

6) No que tange aos anos de 2000 a 2002, a autoridade fiscal entendeu por autuar a empresa pelo fato de não ter lançado como "receita" os valores recebidos destes mesmos distribuidores e referentes ao rateio proporcional da propaganda institucional de chopp 600 ml e cerveja, importâncias estas cobradas através de boletos bancários e escrituradas como ressarcimento de prejuízos de publicidade (recuperação de custos);

7) Em face do Contrato de Revenda e Distribuição firmado entre a Recorrente e seus revendedores (juntado exemplificativamente, doc. 10 — fls. 192/200), foi assinado um "Termo Aditivo" a esse contrato (juntado exemplificativamente, doc. 11 — fl. 202), para efeito de regular as questões pertinentes as ações de marketing dos produtos, a nível nacional;

8) De acordo com o referido "Termo Aditivo", a distribuidora, a partir de 01 de novembro de 2000, deveria mensalmente reembolsar a recorrente por parte dos custos ou despesas incorridos com promoção, publicidade e propaganda dos produtos por ela fabricados. O cálculo do reembolso seria feito sobre cada fornecimento efetuado à distribuidora, devendo ser o valor a ele correspondente apurado mensalmente e pago sempre no dia 15 de cada mês;

9) Nesse contexto, os valores recebidos pela Recorrente em vista desse ajuste de publicidade e propaganda firmado com os distribuidores não configuram "receita", visto não implicarem acréscimo patrimonial da empresa, mas sim mero reembolso dos custos, encargos e despesas por ela suportados inicialmente em benefício de ambas (Companhia e Distribuidora). Logo, não há que se falar na tributação desses valores pela COFINS; .

10) Considerando que os valores relativos ao reembolso de despesas de promoção e publicidade não podem ser incluídos na base de cálculo da Cofins, não merece prevalecer a exigência fiscal ora atacada.

Por meio do Acórdão 15.103, de 09 de fevereiro de 2007, a 4ª Turma da DRJ Rio de Janeiro II, julgou a impugnação improcedente. Ficou decidido que não há direito de deduzir as despesas com propaganda da base de cálculo porque essa despesa não foi efetuada por conta dos distribuidores e também porque não há uma equivalência entre a despesa e a contraprestação, uma vez o contrato anexado ao processo revela que a contratação ocorre por

conta da própria recorrente e que a contraprestação dos distribuidores é um percentual sobre o preço de venda dos produtos (cláusula 1-a de fl. 202). Quanto ao ressarcimento dos vasilhames e engradados danificados, entendeu a DRJ que os valores recebidos sob essa rubrica configuram receitas, a teor dos arts. 2º e 3º da Lei nº 9.718/98, passíveis de serem incluídas na base de cálculo da contribuição.

Regularmente notificado do acórdão de primeira instância em 13/03/2007 (fl. 234), contribuinte apresentou recurso voluntário de fls. 270/288 em 11/04/2007.

Alegou, em síntese, o seguinte:

1) Diante da declaração de inconstitucionalidade do art. 3º, § 1º da Lei nº 9.718/98, ainda que se considerem como receitas os ressarcimentos de custos com propaganda e as indenizações por danos em vasilhames e engradados (bens do ativo permanente), elas não poderiam ser incluídas na base de cálculo, por absoluta falta de previsão legal;

2) Os engradados e vasilhames são utilizados no acondicionamento e transporte da mercadoria vendida, estando classificados no ativo imobilizado. Não se tratam de itens que integram o produto e nem seu preço final, pois sempre devem ser devolvidos pelos distribuidores nas sucessivas operações realizadas com a recorrente. A classificação contábil desses bens deve ser no ativo imobilizado porque (i) o preço deles não integra o preço do produto final e (ii) não há transferência de propriedade quando da venda da mercadoria "bebidas", porquanto são retornáveis. Trata-se de saída em comodato a título gratuito porque os distribuidores devem devolver o mesmo produto à recorrente. Sendo assim, não existe obrigação de emitir notas fiscais para dar amparo às operações com vasilhames e engradados refugados, cujos valores foram indenizados pelos distribuidores. O Regulamento do ICMS do Rio de Janeiro, aprovado pelo Decreto 27.427/2000, estabelece que a emissão de notas fiscais para amparar operações que não transmitem a propriedade da mercadoria, perfaz hipótese de infração relativa à emissão de documentação fiscal inidônea. Sendo assim, esses valores devem ser excluídos da autuação;

3) Os valores recebidos a título de indenização pelos vasilhames e engradados danificados, não configura receita passível de inclusão na base de cálculo da COFINS, pois o valor assim recebido não constitui "preço" de uma operação de venda, mas sim recomposição pela perda de ativo imobilizado. Ainda que houvesse venda de vasilhames e engradados aos distribuidores, os valores não poderiam ser tributados em face do art. 2º, §2º, IV da Lei nº 9.718/98;

4) Quanto ao ressarcimento das despesas com propaganda, foi ajustado entre a recorrente e seus distribuidores, em virtude de interesse comum na divulgação das mercadorias, a obrigação dos distribuidores reembolsarem os custos incorridos pela recorrente a esse título. O valor do reembolso é fixado mediante designação de percentual aplicável ao volume de negócios de cada uma das partes, sempre correlacionado com o valor da verba publicitária predeterminada pela agência de publicidade. A obrigação dos distribuidores restituírem parte da despesa é totalmente distinta das obrigações relacionadas com a circulação das mercadorias. Os valores recebidos sob esta rubrica não decorrem da venda de bens e serviços, até porque as atividades de marketing não integram o objeto social da recorrente e não podem ser tributados pela COFINS.

Por meio da Resolução 3403-000.151, de fls. 392/394, o julgamento foi convertido em diligência a fim de que fosse apurado o seguinte:

"(...)

(i) qual o montante total arrecadado pela recorrente de seus distribuidores, a título de partilha das despesas de propaganda institucional?

(ii) qual o montante total aplicado pela recorrente na contratação de serviços e veículos de propaganda e publicidade dos produtos por ela industrializados?

(iii) a recorrente concorreu com recursos próprios para o custeio das despesas de propaganda e publicidade em questão? Em que proporção? Qual o critério para determinação da parte que lhe cabia?

(iv) do valor total aplicado na contratação de publicidade e propaganda, quanto a recorrente apropriou contabilmente como despesa própria, para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSL?

Solicito também ao órgão de origem que:

(v) apure, junto à recorrente, ainda que por amostragem, a existência de prova documental da efetiva contratação dos serviços e veículos de propaganda e publicidade cujos custos foram partilhados com os distribuidores; e (vi) intime a recorrente a justificar a pertinência econômica do critério empregado para o rateio das despesas (cláusula 1, "a", do aditamento contratual de fls. 204).

Concluído o procedimento, conceda-se vista dos autos à interessada para manifestação em até 30 (trinta) dias, findos os quais, retornem para conclusão do julgamento."

Os autos retornaram com a informação fiscal de fls. 24778/24780 (Volume 3 e-proceso) contendo as respostas solicitadas na Resolução.

Na fl. 25480 consta que a empresa tomou ciência da informação fiscal contendo o resultado das averiguações e que o prazo de 30 dias para manifestação transcorreu *in albis*.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Antonio Carlos Atulim, relator.

O recurso preenche os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, dele tomo conhecimento.

Conforme se verifica nos autos, a autuação da COFINS foi feita com base no regime cumulativo (Lei nº 9.718/98) e alcançou os fatos geradores do período compreendido entre janeiro de 2000 e setembro de 2002.

Não existe controvérsia quanto ao fato da empresa ter deixado de incluir na base de cálculo valores relativos ao reembolso de engradados e vasilhames avariados e a título de ressarcimento de despesas com propaganda, que beneficiaram tanto a recorrente, quanto seus distribuidores.

Também não existe controvérsia quanto à magnitude dos valores expurgados da base de cálculo pela recorrente, os quais foram relacionados pelo fisco nos demonstrativos inseridos no termo de verificação fiscal e não foram questionados pela recorrente.

A controvérsia reside na qualificação jurídica desses valores. O fisco entende que se tratam de receitas passíveis de inclusão na base de cálculo da COFINS. Já o contribuinte entende que não são receitas, mas sim recomposições de custos em razão de indenização por danos ao seu ativo imobilizado e ressarcimento de custos com propaganda. E ainda que se entenda que se tratem de receitas, a defesa alegou que elas não poderiam integrar a base de cálculo, pois com a declaração de inconstitucionalidade do art. 3º, § 1º da Lei nº 9.718/98, voltou a vigorar a base de cálculo prevista na LC nº 70/91, a qual não autoriza a tributação de valores que não decorram da venda de mercadorias ou da prestação de serviços.

Na época dos fatos geradores e da feitura do lançamento (ano de 2003), a base de cálculo da contribuição encontrava-se estabelecida pelos arts. 2º e 3º da Lei nº 9.718/98, que possuíam a seguinte redação, *in verbis*:

"Art. 2º As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei.

Art. 3º O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica.

§ 1º Entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.

(...)"

O Supremo Tribunal Federal, ao julgar o Recurso Extraordinário nº 357.950, em 09/11/2005 (Diário da Justiça da União de 15/08/2006), declarou a inconstitucionalidade da ampliação do conceito de faturamento perpetrada pelo art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/98.

À luz daquele julgado, somente as receitas provenientes da venda de mercadorias e serviços podem sofrer a incidência do PIS e da Cofins, o que não é o caso das receitas tributadas pela fiscalização neste processo.

No contrato social, verifica-se que o objeto social da empresa compreende a produção e o comércio, não só de bebidas em geral, mas também de materiais para acondicionamento e embalagens dessas bebidas (fl. 178, vol. 1).

Embora o contrato social englobe a atividade de venda de materiais para acondicionamento e embalagens, a fiscalização não disse que ocorreu venda desses produtos. Pelo contrário, foi narrado no termo de verificação que esses valores foram recebidos a título de reembolso com reposição de engradados e garrafas refugados (fl. 71), o que significa que a fiscalização aceitou as explicações prestadas pelo contribuinte à fl. 59, no sentido de que os

vasilhames e engradados são contabilizados no ativo permanente e que os valores foram recebidos pela empresa a título de ressarcimento de danos.

Quanto aos valores recebidos a título de ressarcimento de propaganda, o objeto social da companhia (fl. 178, vol. 1) não engloba a prestação de serviços de *marketing*. Sendo assim, ainda que esses ingressos sejam classificados como receitas, não há como sustentar que se enquadram no conceito de faturamento, pois a atividade de propaganda não integra o objeto social da empresa.

Resta então verificar se é possível aplicar o entendimento do STF quanto à inconstitucionalidade do art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/98 ao caso concreto, ou se este colegiado está obrigado a manter lançamento calcado em norma jurídica já declarada inconstitucional pelo STF.

Relativamente à extensão administrativa dos efeitos das decisões do STF em matéria tributária, o art. 77 da Lei nº 9.430/96 estabelece que:

“Art. 77. Fica o Poder Executivo autorizado a disciplinar as hipóteses em que a **administração tributária federal**, relativamente aos créditos tributários baseados em dispositivo declarado inconstitucional por **decisão definitiva** do Supremo Tribunal Federal, possa:

- I - abster-se de constituí-los;
- II - retificar o seu valor ou declará-los extintos, de ofício, quando houverem sido constituídos anteriormente, ainda que inscritos em dívida ativa;
- III - formular desistência de ações de execução fiscal já ajuizadas, bem como deixar de interpor recursos de decisões judiciais.”

(Grifei)

Em cumprimento a este enunciado legal foi baixado o Decreto nº 2.346/97, que assim dispôs em seu art. 4º e parágrafo único:

“Art. 4º Ficam o Secretário da Receita Federal e o Procurador-Geral da Fazenda Nacional, relativamente aos créditos tributários, autorizados a determinar, no âmbito de suas competências e **com base em decisão definitiva** do Supremo Tribunal Federal que declare a inconstitucionalidade de lei, tratado ou ato normativo, que:

- I - não sejam constituídos ou que sejam retificados ou cancelados;
- II - não sejam efetivadas inscrições de débitos em dívida ativa da União;
- III - sejam revistos os valores já inscritos, para retificação ou cancelamento da respectiva inscrição;
- IV - sejam formuladas desistências de ações de execução fiscal.

Parágrafo único. Na hipótese de crédito tributário, quando houver **impugnação** ou **recurso** ainda não definitivamente julgado contra a sua constituição, devem os órgãos julgadores, **singulares ou coletivos**, da Administração Fazendária, afastar a aplicação da lei, tratado ou ato normativo federal, declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal.”

Tanto o art. 77 da Lei nº 9.430/96 quanto o *caput* do art. 4º do Decreto nº 2.346/97 exigiram apenas que a decisão proferida pelo STF seja definitiva, não havendo nenhuma ressalva quanto à necessidade de prévia Resolução do Senado em relação às declarações de inconstitucionalidade proferidas em sede de controle difuso.

Em matéria tributária, portanto, por meio do *caput* do art. 4º do Decreto nº 2.346/97 a Administração Tributária Federal está autorizada pelo Presidente da República a aplicar a interpretação fixada pelo STF independentemente da publicação da Resolução do Senado, bastando, para tanto, a expedição de um ato administrativo do Secretário da Receita Federal ou do Procurador Geral da Fazenda Nacional, para que os órgãos da Administração Tributária ativa se abstenham de aplicar a lei inconstitucional.

Se para os órgãos da Administração Tributária ativa o Presidente da República estabeleceu regra especial no *caput* do art. 4º do Decreto nº 2.346/97, para os órgãos da Administração Tributária judicante foi estabelecida regra específica no parágrafo único. Esta regra alcança não só as Turmas do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, mas também as Turmas das Delegacias da Receita Federal de Julgamento, pois o parágrafo único se refere expressamente à ***impugnação*** ou ***recurso*** e à ***órgãos julgadores singulares ou coletivos***, abrangendo tanto o julgamento em primeira, quanto em segunda instância e, também, o julgamento em instância especial.

Tendo em vista que o parágrafo único do art. 4º estabeleceu uma regra de exceção em relação ao *caput*, é evidente que os órgãos da Administração Tributária judicante não precisam aguardar que sobrevenham atos administrativos do Secretário da Receita Federal ou do Procurador Geral, e, tampouco, a publicação da Resolução do Senado, suspendendo a eficácia da norma declarada inconstitucional em sede de controle difuso. Isto porque tal exigência foi estabelecida no art. 1º do Decreto nº 2.346/97 em caráter geral para os demais órgãos da Administração Pública e apenas em relação à ***matéria não tributária***. Em outras palavras, o art. 1º do Decreto nº 2.346/97 trouxe uma disposição genérica em relação aos “Órgãos da Administração Pública Federal direta e indireta”, cuja incidência em matéria tributária é excluída pelas regras especiais criadas no art. 4º.

Observe-se que o art. 77 da Lei nº 9.430/97 foi específico quando mencionou a “**administração tributária federal**”. Já o art. 1º do Decreto nº 2.346/97 se refere genericamente à “**Administração Pública Federal direta e indireta**”. É inequívoco que no Decreto nº 2.346/97 temos três regras distintas disciplinando a extensão dos efeitos das decisões do STF. Uma regra geral no art. 1º do Decreto, que serve genericamente para todos os órgãos da Administração Federal, no caso de declarações de inconstitucionalidade proferidas em ações diretas. Outra regra no *caput* do artigo 4º que é específica para a Administração Tributária ativa. E, por fim, a regra que se constitui na exceção da exceção, que se encontra no parágrafo único, cujos destinatários são os órgãos ***singulares*** e ***coletivos*** da Administração Tributária judicante.

Portanto, é fácil concluir que o art. 77 da Lei nº 9.430/97 foi regulamentado pelo art. 4º do Decreto nº 2.346/97 e não pelo art. 1º que é uma regra geral. Se a Administração Tributária ativa ou judicante precisasse aguardar a publicação de Resolução do Senado nos casos de declaração de inconstitucionalidade em sede de controle difuso, a redação do Decreto nº 2.346/97 poderia ter parado no art. 2º. Aliás, caso se aceite tal interpretação, seria prescindível a própria expedição do Decreto, uma vez que é do conhecimento de todos que a Resolução do Senado suspende a execução da norma inconstitucional com força *erga omnes*, o que alcançaria também toda a Administração Pública Federal.

Desse modo, nos casos de *impugnação* ou de *recurso* não definitivamente julgados, como se dá no caso presente, deve a Administração Tributária judicante adotar a interpretação fixada pelo Supremo Tribunal Federal e afastar a aplicação da lei declarada inconstitucional, independente da publicação de Resolução do Senado ou da manifestação de qualquer outra autoridade, pois está autorizada diretamente pelo Presidente da República a fazê-lo.

Esta interpretação foi chancelada por meio do art. 62, parágrafo único, inciso I, do Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MP nº 256, de 22 de junho de 2009.

No caso concreto, não há outra solução a não ser cumprir a determinação presidencial e excluir as “outras receitas” que não sejam provenientes da venda de mercadorias e serviços da base de cálculo da contribuição, o que acarreta, no caso vertente, o cancelamento integral do crédito tributário lançado no auto de infração.

Com esses fundamentos, considero desnecessário analisar a diligência efetuada, pois o lançamento foi feito com base nas regras do regime cumulativo e é incontroverso nos autos que as receitas tributadas não são provenientes das vendas de mercadorias ou da prestação de serviços.

Apenas a título de esclarecimento aos senhores conselheiros, informo que a diligência apurou que os valores dos reembolsos foram menores do que o gasto global com propaganda. Em outras palavras, a despesa com propaganda da recorrente foi superior aos valores reembolsados, o que significa que a empresa não recebeu mais do que desembolsou (item 2 da informação fiscal da diligência, fl. 24.778 do vol. 3).

Em face do exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso.

(Assinado com certificado digital)

Antonio Carlos Atulim