



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

Processo n° 10980.723575/2013-94
Recurso n° De Ofício e Voluntário
Acórdão n° 3202-001.449 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de dezembro de 2014
Matéria PIS. COFINS. MULTA
Recorrentes DELTA RED MARKETING, ASSOCIAÇÃO INTERATIVA E
 TREINAMENTO LTDA.
 FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2012

CLÁUSULA DE REAJUSTE. PREÇO PREDETERMINADO. REGIME DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA.

As receitas originárias de contratos de fornecimento de serviços firmados até 31/10/2003 submetem-se à incidência cumulativa, desde que observados os termos e as condições consolidados pela IN SRF 658/06, não desnaturando o requisito do preço predeterminado a previsão de reajuste com base no IGPM.

REGIME DE COMPETÊNCIA. GERAL.

Para fins de composição da base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins, adota-se, regra geral, o regime de competência, vale dizer, as receitas são oferecidas à tributação na medida em que são auferidas, não importando a época de seu efetivo recebimento.

VALORES DE TITULARIDADE DE TERCEIROS.

Receita é a entrada de recursos que passa a integrar o patrimônio da pessoa jurídica sem quaisquer reservas ou condições. Assim, os valores de titularidade de terceiros não compõem a receita bruta, base de cálculo da Cofins.

COFINS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. APURAÇÃO DO CRÉDITO. DACON.

No âmbito do regime não cumulativo da Cofins, a apuração dos créditos é realizada pelo contribuinte por meio do Dacon, não cabendo a autoridade tributária, em sede do contencioso administrativo, assentir com a inclusão, na base de cálculo desses créditos, de custos e despesas não informados ou incorretamente informados neste demonstrativo.

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2012

CLÁUSULA DE REAJUSTE. PREÇO PREDETERMINADO. REGIME DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA.

As receitas originárias de contratos de fornecimento de serviços firmados até 31/10/2003 submetem-se à incidência cumulativa, desde que observados os termos e as condições consolidados pela IN SRF 658/06, não desnaturando o requisito do preço predeterminado a previsão de reajuste com base no IGPM.

REGIME DE COMPETÊNCIA. GERAL.

Para fins de composição da base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins, adota-se, regra geral, o regime de competência, vale dizer, as receitas são oferecidas à tributação na medida em que são auferidas, não importando a época de seu efetivo recebimento.

VALORES DE TITULARIDADE DE TERCEIROS.

Receita é a entrada de recursos que passa a integrar o patrimônio da pessoa jurídica sem quaisquer reservas ou condições. Assim, os valores de titularidade de terceiros não compõem a receita bruta, base de cálculo Do PIS.

PIS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. APURAÇÃO DO CRÉDITO. DACON.

No âmbito do regime não cumulativo do PIS, a apuração dos créditos é realizada pelo contribuinte por meio do Dacon, não cabendo a autoridade tributária, em sede do contencioso administrativo, assentir com a inclusão, na base de cálculo desses créditos, de custos e despesas não informados ou incorretamente informados neste demonstrativo.

Recurso de ofício negado.

Recurso voluntário provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, nos seguintes termos: a) por maioria de votos, negou-se provimento quanto ao regime de competência. Vencido o Conselheiro Thiago Moura de Albuquerque Alves; b) por unanimidade de votos, deu-se provimento parcial, para excluir da base de cálculo as receitas correspondentes aos repasses (bonificações) aos associados, bem como as receitas referentes aos contratos celebrados antes de 31/10/2003; c) por maioria de votos, negou-se provimento quanto aos créditos de PIS/Cofins. Vencidos os Conselheiros Thiago Moura de Albuquerque Alves e Tatiana Midori Migiyama; d) por unanimidade de votos, negou-se provimento quanto às demais questões suscitadas no recurso voluntário. Quanto ao recurso de ofício, por unanimidade de votos, negou-se provimento ao recurso. Fez sustentação oral, pela contribuinte, o advogado Leonardo Golognese Garcia, OAB/PR nº. 42.639.

Irene Souza da Trindade Torres de Oliveira - Presidente.

Charles Mayer de Castro Souza - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Irene Souza da Trindade Torres de Oliveira (presidente), Luis Eduardo Garrossino Barbieri, Charles Mayer de Castro Souza, Tatiana Midori Migiyama e Thiago Moura de Albuquerque Alves.

Relatório

Trata o presente processo de autos de infração lavrados contra a contribuinte acima identificada, constituindo crédito tributário decorrente da Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS e para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, referente a períodos de apuração compreendidos no anos de 2008 a 2012, no valor total de R\$ 20.264.851,39, incluídos multa proporcional e juros de mora.

Por bem retratar os fatos constatados nos autos, transcrevo o Relatório da decisão de primeira instância administrativa, *in verbis*:

No presente Processo Administrativo Fiscal constam dois autos de infração, o primeiro referente à constituição de crédito de PIS com acréscimo de multa de 75%, o segundo referente à constituição de Cofins igualmente com acréscimo de multa de 75% (fls. 2/35).

De fato, a empresa qualificada em epígrafe foi autuada sob alegação de falta/insuficiência de recolhimento de PIS/Cofins, decorrente da aplicação do regime da incidência não cumulativa das referidas contribuições. Desse modo, a autoridade fiscal constituiu, em relação à Cofins, o crédito tributário no valor total de R\$16.650.039,98, incluindo juros de mora e multa proporcional de 75%. E, em relação ao PIS, constituiu crédito tributário no valor total de R\$3.614.811,41, incluindo juros de mora e multa proporcional de 75%. Tudo conforme consta nos autos às fls. 02/35.

*No **Relatório Fiscal** (fls. 36/43), parte integrante e comum dos autos de infração, a Fiscalização fundamentou o alegado mediante prova documental, especialmente, da escrituração contábil da empresa autuada. Na peça, o AFRFB autuante aduz que:*

- 1. o negócio da autuada funciona na forma de marketing multinível ou marketing de rede, conhecido popularmente como “pirâmide”, sendo esta denominação explicitamente rejeitada pelos envolvidos;*
- 2. o nome fantasia para o esquema é “Dinastia Soluções Financeiras” (DINASTIA), uma marca registrada pelo sujeito passivo;*
- 3. a DINASTIA permite a associação de pessoas físicas e jurídicas, mediante o preenchimento de uma proposta de associação e do pagamento inicial de uma taxa;*

4. em troca, o associado pode aderir a um seguro de vida coletivo com Sul América Seguros de Vida e Previdência S/A, ficando então sujeito a uma mensalidade vitalícia para custeio desse seguro e manutenção da associação;

5. há também a possibilidade de entidades sem fins lucrativos associarem-se à DINASTIA, que não indicam um beneficiário para o seguro de vida, sendo isentas de qualquer pagamento e sujeitas a remuneração conforme o número de novos associados "indicados";

6. para incentivar a inclusão de novos membros em seu quadro associativo, a DINASTIA promove a distribuição de prêmios em dinheiro para associados, que conseguirem trazer novos membros, dentro de regras pré-estabelecidas;

7. ao atingir certa pontuação, o associado passa a receber uma remuneração em dinheiro, que irá crescer conforme o número de associados abaixo do seu nível na rede;

8. por estar o sujeito passivo submetido ao regime de apuração de IRPJ com base no lucro real e não estar enquadrado em nenhuma condição excludente, está sujeito ao regime não cumulativo da contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS;

9. Em relação à contribuição para o PIS/Pasep e à COFINS, o fato gerador é o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica no mês, independentemente de emissão de documento fiscal;

10. a ocorrência do fato gerador está ligada à efetiva venda dos bens ou serviços, mesmo que a emissão da nota fiscal seja posterior;

11. no caso do sujeito passivo, todos os recebimentos ocorridos dentro do mês integram a base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS daquele próprio mês, mesmo que a emissão de nota fiscal de serviços ocorra posteriormente;

12. A DINASTIA não realiza venda de bens, estando restrita à prestação de serviços, sendo sua principal fonte de receita decorrente dos pagamentos realizados pelos associados, havendo ainda cobrança de convites para participação nos eventos organizados pela DINASTIA, que está dentro do conceito de receita bruta da venda de serviços;

13. o sujeito passivo erradamente tratou o montante pago a seus associados como um redutor da receita bruta, em vez de trata-lo como despesa, pois não se trata de mero repasse de dinheiro nem devolução de pagamento, mas, vinculado à produtividade de cada associado equivale a uma comissão de vendas;

14. quando um associado efetua o pagamento de sua mensalidade, o valor é integralmente direcionado para a DINASTIA, logo, toda mensalidade recebida entra no conceito de receita pela prestação de serviços;

15. para o ano-calendário 2008, o sujeito passivo efetuou recolhimentos parciais de COFINS e PIS, mas de acordo com o

legitimando a constituição dos créditos do ano-calendário 2008 até 31 de dezembro de 2013, isso porque somente é aplicado o prazo de 5 anos a partir do fato gerador quando o pagamento está relacionado com o fato gerador declarado.

A base legal dos lançamentos de PIS/Cofins encontra-se descrita no corpo dos autos de infração. No que se refere ao crédito principal da Cofins, a base do lançamento é a Lei nº 10.833/03, artigos 1º, 3º e 5º. Quanto aos acessórios legais: a multa teve por base o art. 44, inciso I; enquanto o cálculo dos juros teve por base o art. 61, § 3º, todos da Lei nº 9.430/96.

No que se refere ao crédito principal do PIS, a base do lançamento é a Lei nº 10.637/02, artigos 1º, 3º e 4º. Quanto aos acessórios legais: a multa teve por base o art. 44, inciso I; enquanto o cálculo dos juros teve por base o art. 61, § 3º, todos da Lei nº 9.430/96.

A Autoridade autuante lavrou ainda termo de “Representação Fiscal para Fins Penais” porque entendeu ter havido hipótese de crime contra a ordem tributária.

Devidamente cientificada, em 14/08/2013 (fl. 779), a interessada apresentou, às fls. 938 e seguintes, em 12/09/2013, a correspondente impugnação, onde alegou, em resumo, que:

1. o Sr. Fiscal, sem conhecimento do tema, imputa à Impugnante a prática de uma atividade criminosa (pirâmide), configurando calúnia (art. 138 do CP), pois, a Impugnante opera há mais de 15 anos no mercado, e, nunca foi processada criminalmente, sequer condenada, pois, a atividade de marketing de rede, é muito diversa da prática de pirâmide;

2. devem, por este motivo, serem riscadas dos autos, na forma do §2º do artigo 16 do Decreto-Lei 70.235/19722, os termos “pirâmide” e “esquema”;

3. a Delta Red tem como atividade a prestação de serviço de marketing de rede, serviços de promoção, administração, consultoria e treinamento de pessoas físicas e jurídicas em marketing aplicado no mercado financeiro;

4. uma das atividades desenvolvidas pela Delta Red consiste na assessoria financeira periódica para seus Associados, em temas como seguro de vida, previdência privada, planejamento financeiro pessoal e para a família, traçar objetivos e metas financeiras, organização e orçamento;

5. outra atividade da Delta Red, na área de marketing multinível, consiste no oferecimento de assessoria e orientação profissional para que pessoas desenvolvam suas próprias redes de marketing multiníveis;

6. para participar da rede de marketing multinível é preciso que a pessoa física ou jurídica se Associe à Delta Red, onde são oferecidos quatro benefícios aos Associados: (i) Seguro de Vida

Coletivo pela Sul América em caso de morte ou invalidez permanente, (ii) Assistência Viagem; (iii) Seguro Funeral; e (iv) Descontos na rede de farmácias E-Pharma e, ainda, outros opcionais;

7. a arrecadação das mensalidades, o cálculo e posterior repasse aos Associados fica a cargo da Impugnante, que dispõe do software e do sistema global de informações necessários para efetuar o cálculo dos repasses;

8. o saldo restante é apropriado como receita efetiva na contabilidade pela Impugnante, pois cabe a ela apenas o resultado dos valores arrecadados após realizados os repasses dos Associados;

9. cada Associado, que tiver interesse, pode criar a sua própria Dinastia e colher resultados dela decorrentes, mas ninguém é obrigado a desenvolver a rede, podendo apenas usufruir os benefícios que a Associação lhe garante;

10. este é o motivo pelo qual a Impugnante reconhece como receita apenas a parcela que lhe cabe nas mensalidades recebidas, a qual corresponde ao saldo residual após o cálculo e repasse da parcela dos Associados, em todos os níveis " - AINSF Delta Blue", "AINSF - Delta Red" e "OmniCycle";

11. podemos resumir as fontes de receita da Delta Red da forma: a) Parcela correspondente as mensalidade dos "Associados Duplicadores" (mensalidade menos repasse); b) Parcela de 26% sobre o valor do repasse dos "Associados Duplicadores" a partir da 16ª mensalidade; c) 3 mensalidades de R\$ 142,00 pelo Kit de Marketing;

12. da leitura do inteiro teor dos precedentes do STJ sobre decadência, resta evidente de que o entendimento adotado pelo sr. Fiscal aplica-se apenas aos casos em que inexistente pagamento antecipado pelo contribuinte, mas, nas hipóteses em que existe pagamento antecipado, ainda que parcial, aplica-se o disposto no §4º do art. 150 do CTN, o que é, também, a orientação do CARF;

13. os créditos tributários do período de janeiro a julho de 2008 encontram-se decaídos, impondo-se a anulação dos lançamentos desse período, tendo em vista que a Recorrente restou intimada acerca do presente auto de infração apenas no dia 14 de agosto de 2013;

14. até o mês de fevereiro do ano de 2010, a Impugnante registrava suas receitas com base no mesmo entendimento exposto pelo Sr. Fiscal, qual seja, no mês de emissão das mensalidades, isto é, emitia as mensalidades de pagamento no mês e escriturava a receita no mesmo mês;

15. a partir de março de 2010, a Impugnante alterou o critério contábil de reconhecimento de receitas, passou a reconhecer a Receita apenas a partir do momento em que poderia mensurar, de forma adequada e com a confiabilidade necessária, o montante de recursos que fluiriam para dentro da entidade em função do desenvolvimento de suas atividades operacionais;

16. não bastasse isso, os benefícios aos Associados, especialmente o Seguro de Vida, passam a valer a partir do mês subsequente ao pagamento da primeira mensalidade, assim, a mensalidade emitida no mês de Agosto se refere ao pagamento pela fruição de um benefício do mês subsequente;

17. pelo regime de competência, a receita deve ser registrada quando incorrido o custo a ela relativo, o que só ocorre no mês subsequente;

18. a Impugnante não pode obrigar alguém a pagar a mensalidade, a Associação só tem certeza que os recursos fluirão à entidade quando existe a efetiva quitação do boleto;

19. o procedimento contábil adotado pela Impugnante, a partir de março de 2010, está correto, pois reconheceu a receita com base no regime de competência, conforme determina o artigo 251 do RIR/1999, não havendo que se falar em equívoco na escrituração;

20. considerando a existência de contratos firmados, a preço predeterminado, antes de 31 de outubro de 2003, conforme faz prova os documentos em anexo (DOC. 10 lista de associados e termos de associação), concluímos que o presente auto de infração deve ser anulado ou, no mínimo, reconsiderado, em razão da existência de "receitas" tributadas pelo regime cumulativo;

21. o Sr. Fiscal desconsiderou a existência de outra receita sujeita ao regime cumulativo, qual seja, aquela decorrente da organização de feiras e eventos;

22. mesmo sob a égide do regime não cumulativo, faturamento deve ser entendido unicamente como sendo a receita decorrente da venda de bens e/ou da prestação de serviços;

23. as verbas recebidas pela Impugnante, referentes às mensalidades, não se enquadram no conceito de faturamento, e sendo as mensalidades e os eventos as únicas verbas recebidas pela Impugnante, como aliás afirma o próprio fiscal, as contribuições PIS e COFINS deveriam incidir, quando muito, sobre a receita auferida com a organização dos eventos e que, como vimos, permanece sujeita a incidência cumulativa;

24. o valor do repasse aos Associados não deve fazer parte da base de cálculo da COFINS e da Contribuição ao PIS, quer seja o faturamento, quer seja a receita, sob pena de ofensa ao conceito de receita e de faturamento, pois se trata de mero ingresso;

25. caso os argumentos referentes à manutenção das receitas no regime cumulativo não venham a ser considerados como suficientes para anulação do presente auto de infração, estando a Impugnante sujeita, em relação a todas suas receitas, ao regime não cumulativo de incidência, a outra conclusão não se pode chegar-se não a de que tem direito a Impugnante a

apropriação de créditos decorrentes da sistemática não cumulativa de apuração;

26. a conclusão lógica da análise das Leis 10.637/02 e 10.833/03 é que o valor efetivo devido a título de PIS e COFINS será obtido apenas após o encontro de contas entre os débitos e os créditos, justamente em razão da não cumulatividade;

27. desconsiderar a existência de créditos é negar vigência ao disposto nas referidas leis, razão pela qual requer-se seja reconhecida a nulidade da presente autuação ou que, no mínimo, seja determinada a realização de novos cálculos, considerando a existência dos créditos acima mencionados.

O impugnante cita legislação, doutrina e jurisprudência e, com base na argumentação expendida, requer, perícia, juntada de novas provas, declaração de decadência de parte do período lançado, aplicação do regime cumulativo para parte de suas receitas, exclusão dos repasses das bases de cálculo das contribuições e reconhecimento de crédito da não cumulatividade, e, como pedido final, cancelamento integral do auto de infração.

A 17ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro julgou procedente em parte a impugnação, proferindo o Acórdão DRJ/RJ1 n.º 12-62.106, de 12/12/2013 (fls. 1917 e ss.), assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2012

Regime de Competência. Geral.

Para fins de composição da base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins, adota-se, regra geral, o regime de competência, vale dizer, as receitas são oferecidas à tributação na medida em que são auferidas, não importando a época de seu efetivo recebimento.

Preço Predeterminado. Subsistência. Até a primeira alteração.

A permanência no regime cumulativo do PIS e da Cofins, na hipótese prevista no inciso XI, artigo 10 da Lei n.º 10.833/03, depende do caráter predeterminado do preço, que subsiste somente até a implementação, após 31/10/03, da primeira alteração do preço decorrente da aplicação de cláusula contratual de reajuste, salvo situações excepcionais legalmente previstas. Não sendo caso de exceção, o contrato regido com cláusula de reajuste com base no IGPM, sucedâneo do IPCr.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2012

Nulidade

Não padece de nulidade o auto de infração, lavrado por autoridade competente, contra o qual o contribuinte pode exercer o contraditório e a ampla defesa, onde constam os requisitos exigidos nas normas pertinentes ao processo administrativo fiscal.

Inconstitucionalidade

Não compete à autoridade administrativa exercer controle de constitucionalidade de ato normativo legitimamente inserido no Ordenamento Jurídico, função própria, exclusiva e indelegável do Poder Judiciário.

Juntada de Novas Provas

A prova documental deve ser apresentada na impugnação; precluído o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, exceto quando justificado por motivo legalmente previsto.

Diligência. Perícia. Desnecessária. Indeferimento

Indefere-se o pedido de diligência (ou perícia) quando a sua realização revele-se prescindível ou desnecessária para a formação da convicção da autoridade julgadora.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Em face do valor exonerado, a DRJ recorreu de ofício.

Irresignada, a contribuinte apresentou, no prazo legal, recurso voluntário de fls. 1953/2009, por meio do qual, depois de relatar os fatos, repisa, com exceção quanto à decadência, os mesmos argumentos já delineados em sua impugnação.

O processo foi distribuído a este Conselheiro Relator, na forma regimental.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Charles Mayer de Castro Souza, Relator.

O recurso atende a todos os requisitos de admissibilidade previstos em lei, razão pela qual dele se conhece.

Do pleito inicial

O lançamento decorreu da falta de recolhimento do PIS e da Cofins, apurados na sistemática não cumulativa (períodos de apuração compreendidos nos anos de 2008 a 2012), sobre valores que, segundo afirma a fiscalização, deveriam ter integrado as suas bases de cálculo.

No recurso, a Recorrente sustenta, com exceção da decadência – porquanto já reconhecida pela instância de piso – as mesmas alegações encartadas na anterior peça de

defesa. Porém, antes de discorrer sobre cada qual, requereu fossem riscadas dos autos, em todas as vezes em que declinadas pela fiscalização, as expressões “esquema” e “pirâmide”, uma vez que as considera injuriosas.

Todavia, conforme já destacado na decisão recorrida, o uso de tais vocábulos não teve o caráter que lhe foi atribuído no recurso, mas o claro desiderato de esclarecer, no entendimento da fiscalização, como se dava, no plano da realidade, a atividade realizada pela Recorrente, tanto que ressalvado que o termo “pirâmide” era “*denominação explicitamente rejeitada pelos envolvidos*”.

A fiscalização, portanto, agiu com mero *animus narrandi*, vale dizer, com a inquestionável intenção de contar o fato com o qual se deparara, o que em nada agrava, inclusive na seara penal, a situação da Recorrente.

Por esse motivo, indefere-se o pleito.

Do regime de competência

No que respeita ao cerne do litígio, duas questões demandam apreciação deste Colegiado: o descumprimento do regime de competência e a composição da base de cálculo das contribuições lançadas.

Sobre a primeira questão, estamos convencidos de que a razão está com o Fisco.

É que, consoante se extrai do item 2 do documento intitulado “Resumo das Condições Gerais da Proposta de Associação à Dinastia Soluções Financeiras”, anexo à proposta de associação (fls. 126/128), “**A adesão do Associado Duplicador à Dinastia Soluções Financeiras ocorrerá com a efetiva quitação da 1ª (primeira) mensalidade de associação**, conforme os valores estabelecidos pela Dinastia”, o que significa dizer que, uma vez paga, este negócio jurídico sinalagmático passa a valer, só podendo ser rescindido por notificação do associado ou nas hipóteses elencadas no item 11 do mesmo documento (cláusulas expressas de rescisão), entre as quais destacam-se o atraso no pagamento por mais de trinta dias e o descumprimento de quaisquer das cláusulas do contrato.

Perceba-se que aqui não se está a sustentar que o momento em que se deve reconhecer a receita encontra-se apenas e tão só atrelado ao pagamento. Fosse esse o nosso entendimento, deveríamos também sustentar – e não o fazemos – que a receita decorrente da venda de um bem para entrega futura também deveria ser reconhecida quando o comprador pagasse antecipadamente pela compra que realizou, não quando o bem fosse de fato entregue pelo vendedor.

O que se está afirmando é que, no caso, a obrigação derivada do contrato já exsurgiu, sem previsão de qualquer condição suspensiva, com o só fato do pagamento da primeira mensalidade, porque assim nele está explícito. Ainda que o associado venha a usufruir, como beneficiário, de uma apólice de seguro de vida em grupo e/ou de acidentes pessoais somente a partir do primeiro dia do mês seguinte ao do preenchimento da proposta, ou venha a fazer jus – e isto de antemão não se sabe – ao recebimento de repasses (conforme reza o seu item 4), isso em nada interfere no momento do reconhecimento das receitas.

Aliás, o motivo de o associado beneficiar-se da apólice de seguro de vida em grupo e/ou de acidentes pessoais apenas a partir do primeiro dia do mês seguinte ao preenchimento da proposta parece-nos de uma obviedade acachapante. Afinal, fosse a proposta assinada, por exemplo, no dia 20 de um mês e a primeira mensalidade paga até o último dia deste mesmo mês, não haveria como retroceder o benefício ao seu início, mas somente postergá-lo para o mês seguinte.

Mutatis mutandis, a situação é semelhante aos pagamentos efetuados por beneficiário de um plano de saúde, no qual estabelecidos prazos de carência para determinados procedimentos cirúrgicos ou para a realização de certos exames. A receita do plano deve ser

reconhecida e ofertada à tributação no período de apuração em que ocorrem os pagamentos de cada uma das mensalidades – ainda que todos os serviços não possam ser desde logo usufruídos –, não a partir do momento em que, por exemplo, findarem os prazos de carência e, assim, o plano puder ser, para alguns procedimentos, utilizado.

Importa ressaltar que o direito daquele que se associou à Recorrente não se resume a figurar como beneficiário de uma apólice de seguro de vida em grupo e/ou de acidentes pessoais, mas vai além, **abrangendo outros direitos (acesso a serviços prestados pela Recorrente) de que passa a gozar desde logo, ou seja, desde que a adesão seja efetivada com a quitação da primeira mensalidade**, como, v.g., o de intermediar a associação de novos associados, o de participar do programa Dinastia Remuneração (item 3 do “Resumo das Condições Gerais da Proposta de Associação à Dinastia Soluções Financeiras”), o de assistência a viagem e seguro funeral (fl. 92), o de participar de treinamentos, o de ter acesso a material adequado para o desenvolvimento de redes (fl. 91), o de contar com assessoria financeira.

Enfim, não é certo querer atrelar o momento do reconhecimento das receitas àquele em que se podem apurar os repasses aos associados, em face da construção de sua própria dinastia, ou àquele em que se dá o início da vigência, para cada qual, da apólice de seguro de vida em grupo e/ou de acidentes pessoais (caso aceito o segurado pela seguradora).

Como os valores despendidos com estes repasses ou com as apólices de seguro devem ser considerados para efeitos fiscais – custo, despesas, mero ingresso de valores –, isso é outra discussão, mas em hipótese alguma o reconhecimento da receita decorrente dos pagamentos das mensalidades fica subordinado ao momento em que se pode vir a estimá-los, no caso dos repasses, ou do momento em que os benefícios conferidos na apólice passarão a valer para o associado.

Portanto, nada há de incorreto quanto ao momento em que reconhecidas, pela fiscalização, as receitas auferidas pela Recorrente.

Da base de cálculo do PIS/Cofins

Outra questão devolvida a este Colegiado diz com a base de cálculo das contribuições.

Alega a Recorrente que a fiscalização considerou como se receitas fossem valores que, na verdade, corresponderiam a meros repasses, de modo que, por esse motivo, não poderiam integrar a base de cálculos do PIS/Cofins.

Analisadas as informações encartadas nas planilhas anexadas às fls. 208/225 dos autos, constata-se que os chamados “repasses a terceiros” englobam, na verdade, quando existem, aos valores despendidos com os seguintes itens: seguros de vida, bônus pagos a associados e com a E-Pharma.

Já adiantamos, os associados à Recorrente podem usufruir, a partir do momento que a ela se associam, de uma gama de serviços, bem como de alguns benefícios, entre os quais o de figurar como segurado em apólices de seguro em grupo ou de acidentes pessoais e o de adquirir medicamentos com descontos. Tais benefícios estão assim explicitados no sítio eletrônico da Recorrente na rede mundial de computadores (www.dinastiarede.com.br, consulta em 22/11/2014).

Seguro

*O seu cadastramento como Associado Dinastia (1º Titular), possibilitará sua inclusão a título de benefício, em Apólices de Seguro de Vida em Grupo e/ou Acidentes Pessoais, **devidamente registradas e administradas por seguradora contratada pela Dinastia**, legal e regularmente constituída, identificada para o novo associado no momento de sua associação. Os capitais segurados são estabelecidos de acordo com a faixa etária do Associado, conforme previsto nas Condições Gerais das Apólices Dinastia, nas regras estabelecidas na Proposta de Associação e no Manual Construindo sua Dinastia.*

Programa de Assistência Farmacêutica

*Benefício disponível para os associados Dinastia (1º e 2º titular) em dia com suas mensalidades, válido a partir do período de associação efetiva (4ª mensalidade em diante). **Possibilita a obtenção de descontos na compra de medicamentos, previstos em uma lista Preferencial de Medicamento, em farmácias previamente conveniadas.***

Esse benefício é gerenciado pela e-Pharma, empresa referência na gestão de benefícios de medicamentos no Brasil.

E-Pharma Concierge

*Além do Programa de Assistência Farmacêutica, os Associados terão acesso, via telefone, ao e-Pharma Concierge, onde podem buscar informações em questões relativas à boa alimentação, ao uso de medicamentos e orientações para o controle do estresse. **Veja um breve resumo de cada assistência: (grifamos)***

A Recorrente, portanto, contrata diretamente as seguradoras encarregadas de emitir as apólices de seguro de vida em grupo e/ou acidentes pessoais (figura como estipulante nas apólices; ver fls. 131 e ss.), nas quais os associados são incluídos à medida em que vão se associando e para as quais, cumpre destacar, nada contribuem, isto é, não pagam qualquer valor a título de prêmio, obrigação que fica a cargo exclusivo da Recorrente.

Não há dúvida de que se trata de um gasto engendrado com o claro desiderato de atrair novos associados para a Recorrente. Visam incrementar a sua atividade e, assim, reduzem os benefícios econômicos que auferem com o pagamento das mensalidades ou com os eventos que organiza, gasto que, é inquestionável, constitui despesa, tal como definido pelo CPC no Pronunciamento Técnico CPC 00:

Despesas são decréscimos nos benefícios econômicos durante o período contábil, sob a forma de saída de recursos ou redução de ativos ou incrementos em passivos, que resultam em decréscimos no patrimônio líquido e que não sejam provenientes de distribuição aos proprietários da entidade.

O mesmo se diga quanto ao gasto despendido com a contratação, pela Recorrente, da E-Pharma, empresa que faz a gestão dos benefícios na compra dos medicamentos pelos associados e com os quais estes não têm qualquer relação de natureza contratual.

Embora os gastos despendidos com os seguros de vida em grupo e com a E-Pharma devam ser consideradas despesas próprias, mas não meros repasses, em ordem a viabilizar a redução dos valores de receita auferidos pela Recorrente nos períodos de apuração a que se referem os autos, o mesmo não se dá, no nosso entendimento, quanto aos valores dos bônus pagos aos associados.

É que tais valores, ainda que variáveis (o ganho do associado duplicador varia conforme o volume das associações que realiza), são previamente acertados e constituem patrimônio do associado, podendo, inclusive, ser objeto de sucessão *causa mortis* no caso de falecimento do titular (ver documento intitulado “Construindo sua Dinastia”, anexado às fls. 87/125). A Recorrente figura, nesse contexto, como mera repassadora dos bônus devidos aos associados.

Oportuno observar que, em caso que reputamos semelhante, a Disit da Superintendência da RFB da 6ª Região Fiscal, por meio da Solução de Consulta SRRF/6ª RF/Disit nº 241, de 10 de dezembro de 2001, entendeu que os valores pagos às agências de turismo na compra de passagens aéreas e rodoviárias, diárias em hotéis, aluguel de veículos e prestação de serviços afins, não constituem receita destas empresas, de modo que não poderiam integrar a base de cálculo do PIS/Cofins:

“Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ementa: AGÊNCIAS DE TURISMO. RECEITA BRUTA.

Os valores de propriedade de terceiros, relativos a pagamento de passagens aéreas e rodoviárias, de hotéis, aluguel de veículos e prestação de serviços afins, não constituem receita bruta das agências de turismo e não compõem a base de cálculo da Cofins.

Dispositivos Legais: Lei nº 9.718, de 1998, art. 3º.”

Esse entendimento firmou-se no fato de que a própria RFB, ao estabelecer, por meio do art. 6º da Instrução Normativa – IN SRF/STN/SFC nº 23, de 2 de março de 2001, a base de cálculo dos tributos a serem retidos pelas agências de viagens, entendia que não se reconhece como receita desta atividade os valores correspondentes à prestação de serviços por parte de empresas aéreas e rodoviárias, hotéis, empresas de aluguel de veículos e prestação de serviços afins:

*Art. 6º. Nos pagamentos correspondentes a aquisições de passagens aéreas e rodoviárias, a despesas de hospedagem, aluguel de veículos e prestação de serviços afins, efetuados por intermédio de agências de viagens, a retenção será feita sobre o total a pagar a cada empresa prestadora de serviço e, quando for o caso, à Infraero.
(g.n.)*

Há de se destacar, entretanto, que a Coordenação-Geral de Tributação da RFB, ao apreciar a divergência de posicionamentos entre as Disit da 6ª e da 7ª Região Fiscal (Decisão SRRF/7ª RF/Disit nº 209, de 12 de setembro de 2000), firmou entendimento diverso,

afirmando não ser possível excluir da receita bruta valores que, computados como receita, tenham sido transferidos para outra pessoa jurídica, conforme restou consignado na ementa da Solução de Divergência Cosit n.º 2, de 21 de março de 2007, que, como se sabe, não é vinculante para este Colegiado:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ementa: AGÊNCIAS DE TURISMO. DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. RECEITA DA ATIVIDADE. HIPÓTESES DE EXCLUSÃO DA RECEITA BRUTA.

As agências de turismo sujeitam-se à incidência da Cofins sobre a totalidade das receitas auferidas, sendo irrelevante a classificação contábil adotada para as receitas.

É vedada a exclusão de valores que, computados como receita, tenham sido transferidos para outra pessoa jurídica.

Dispositivos Legais: art. 3º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Ementa: AGÊNCIAS DE TURISMO. DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. RECEITA DA ATIVIDADE. HIPÓTESES DE EXCLUSÃO DA RECEITA BRUTA.

As agências de turismo sujeitam-se à incidência da Contribuição para o PIS/Pasep sobre a totalidade das receitas auferidas, sendo irrelevante a classificação contábil adotada para as receitas.

É vedada a exclusão de valores que, computados como receita, tenham sido transferidos para outra pessoa jurídica.

Dispositivos Legais: art. 3º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998.

Essa conclusão, idêntica a que sustentávamos quando em exercício na DRJ, parece-nos hoje equivocada. E isso porque as agências de turismo apenas repassam os valores pagos por seus clientes para as companhias aéreas (para citar um só exemplo), reduzidos tão só das comissões que lhes cabem sobre o valor das passagens aéreas (tanto isso é verdade que as notas fiscais emitidas pelas agências de turismo o são em nome das companhias e no exato valor das comissões recebidas).

Como os valores aqui referidos não correspondem a uma entrada definitiva de recursos – particularidade que, sublinhe-se, inexistente nas receitas ordinárias de uma pessoa jurídica, ainda que posteriormente sejam em parte utilizadas no pagamento de custos ou despesas dela mesma –, não podem integrar o conceito de receita. A propósito, a dessemelhança entre tais situações é manifesta, já que, na primeira, os valores recebidos apenas transitaram pela Recorrente em direção a seus verdadeiros destinatários – os seus associados.

Essa também é a opinião de Paulo de Barros Carvalho, para quem “Receita é a entrada que, integrando-se ao patrimônio sem quaisquer reserva ou condições, vem acrescer

seu vulto, como elemento novo positivo” (*Direito Tributário Linguagem e Método*. 1ª edição, São Paulo: Noeses, 2008, p. 729).

Na mesma linha, a seguinte decisão do Superior Tribunal de Justiça – STJ (embora verse sobre hipótese diversa – uma agência de mão-de-obra, nela se encontra o mesmo fundamento que vimos de expor):

Tributário. Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISSQN.

Empresa Prestadora de Serviços de Agenciamento de Mão-de-Obra Temporária.

1. A empresa que agencia mão-de-obra temporária age como intermediária entre o contratante da mão-de-obra e o terceiro que é colocado no mercado de trabalho.

2. A intermediação implica preço do serviço que é a comissão, base de cálculo do fato gerador consistente nessas “intermediações”.

3. O implemento do tributo em face da remuneração efetivamente percebida conspira em prol dos princípios da legalidade, justiça tributária e capacidade contributiva.

4. O ISS incide, apenas, sobre a taxa de agenciamento, que é o preço do serviço pago ao agenciador, sua comissão e sua receita, excluídas as importâncias voltadas ao pagamento dos salários e encargos sociais dos trabalhadores. Distinção de valores pertencentes a terceiros (os empregados) e despesas, que pressupõem reembolso.

Distinção necessária entre receita e entrada para fins financeiro-tributário.

Precedentes do E. STJ acerca da distinção.

5. A equalização, para fins de tributação, entre o preço do serviço e a comissão induz à uma exação excessiva, lideira à vedação ao confisco. Recurso especial provido.” (STJ. Primeira Turma, Recurso Especial nº 411.580/SP julgado em 08/10/2002. DJ de 16/12/2002).

Concluindo, os valores pagos pela Recorrente com as apólices de seguro de vida em grupo e/ou acidentes pessoais e com a E-pharma não podem ser subtraídos, para o efeito de determinação da base de cálculo do PIS/Cofins, das receitas decorrentes do recebimento de mensalidades de seus associados e da organização de eventos, mas somente aqueles que correspondam à parte que cabe a cada qual (repasse aos associados).

Das receitas submetidas ao regime cumulativo

Resta apreciar algumas questões levantadas na impugnação e também devolvidas a este Colegiado: receitas que deveriam ser tributadas pelo regime cumulativo

(contratos firmados antes de 31 de outubro de 2003 e eventos organizados) e o direito a créditos do regime não cumulativo, já que o conceito de faturamento entendemos já enfrentado no presente voto.

De toda sorte, acresça-se, quanto a esta última questão, que a Recorrente é uma prestadora de serviços e como tal deve oferecer à tributação pelo PIS/Cofins a receita decorrente das atividades que exerce (o que se encontra inteiramente compatível com o seu próprio entendimento sobre faturamento: receitas oriundas da venda de mercadorias e da prestação de serviços), com exceção – porque, como demonstramos, receita sua não é – daquela derivada do pagamento de bonificações a seus associados.

Com relação ao primeiro tema, a Recorrente sustenta que parte de suas receitas deveria ser tributada pelo regime cumulativo, uma vez que originada de contratos firmados, a preços predeterminados, antes de 31 de outubro de 2003 e eventos organizados. A previsão fundamenta-se no art. 10 da Lei n.º 10.833, de 2003, e no art. 15 da Lei n.º 10.865, de 2004, cuja redação é a seguinte:

Lei n.º 10.833, de 2003:

Art. 10. Permanecem sujeitas às normas da legislação da COFINS, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1º a 8º:

(...)

XI – as receitas relativas a contratos firmados anteriormente a 31 de outubro de 2003:

a) (...)

b) com prazo superior a 1 (um) ano, de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço predeterminado, de bens ou serviços;

c) de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço predeterminado, de bens ou serviços contratados com pessoa jurídica de direito público, empresa pública, sociedade de economia mista ou suas subsidiárias, bem como os contratos posteriormente firmados decorrentes de propostas apresentadas, em processo licitatório, até aquela data; (g.n.)

Lei n.º 10.865, de 2004:

Art. 15. Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa de que trata a Lei n.º 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto:

(...)

V – nos incisos VI, IX a XXVII do caput e nos §§ 1º e 2º do art. 10 desta Lei;

(...)

Como destacado na decisão recorrida, a RFB editou a Instrução Normativa – IN SRF n.º 658, de 2006, explicitando o conceito de preço predeterminado, para o efeito de permitir a aplicação do regime cumulativo às receitas decorrentes de contratos firmados antes de 31 de outubro de 2003:

Do Preço Predeterminado

Art.3º Para efeito desta Instrução Normativa, preço predeterminado é aquele fixado em moeda nacional como remuneração da totalidade do objeto do contrato.

§1º Considera-se também preço predeterminado aquele fixado em moeda nacional por unidade de produto ou por período de execução.

§2º Ressalvado o disposto no §3º, o caráter predeterminado do preço subsiste somente até a implementação, após a data mencionada no art. 2º, da primeira alteração de preços decorrente da aplicação:

I - de cláusula contratual de reajuste, periódico ou não; ou

II – de regra de ajuste para manutenção do equilíbrio econômico-financeiro do contrato, nos termos dos arts. 57, 58 e 65 da Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993.

§3º O reajuste de preços, efetivado após 31 de outubro de 2003, em percentual não superior àquele correspondente ao acréscimo dos custos de produção ou à variação de índice que reflita a variação ponderada dos custos dos insumos utilizados, nos termos do inciso II do § 1º do art. 27 da Lei nº 9.069, de 29 de junho de 1995, não descaracteriza o preço predeterminado.

Daí a controvérsia que se instaurou neste Colegiado Administrativo e também no Poder Judiciário, uma vez que a referida instrução normativa previu que a adoção de cláusula de reajuste, periódico ou não, desnaturava a condição de preço predeterminado dos contratos.

Por compreendermos que o ato normativo em referência desbordou do poder regulamentar que cabia à Administração Pública, adotamos, como razão de decidir, o mesmo entendimento exarado no Acórdão nº 3403-002.248, de 23/5/2013, relatado pelo Il. Conselheiro Ivan Allegretti, que considerou que a adoção da cláusula de reajuste não descaracteriza a predeterminação do preço:

O parágrafo 3º do art. 3º da IN 658/2006 detalha que “O reajuste de preços, efetivado após 31 de outubro de 2003, em percentual não superior àquele correspondente ao acréscimo dos custos de produção ou à variação de índice que reflita a variação ponderada dos custos dos insumos utilizados, nos termos do inciso II do § 1º do art. 27 da Lei nº 9.069, de 29 de junho de 1995, não descaracteriza o preço predeterminado”.

O texto deste dispositivo da IN 658/2006, a toda evidência, apenas pretendeu reiterar o conteúdo normativo do art. 109 da Lei nº 11.196/2005, verbis:

Art. 109. Para fins do disposto nas alíneas b e c do inciso XI do caput do art. 10 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, o reajuste de preços em função do custo de produção ou da variação de índice que reflita a variação ponderada dos custos dos insumos utilizados, nos termos do inciso II do § 1º do art. 27 da Lei nº 9.069, de 29 de junho de 1995, não será considerado para fins da descaracterização do preço predeterminado.

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se desde 1º de novembro de 2003.

Perceba-se que, embora ambos os dispositivos – da Lei e da Instrução Normativa – façam remissão ao art. 27, § 1º, II, da Lei nº 9.069/95, o texto desta norma em nada contribui para a definição do conceito, mas apenas repete a mesma descrição:

Art. 27. A correção, em virtude de disposição legal ou estipulação de negócio jurídico, da expressão monetária de obrigação pecuniária contraída a partir de 1º de julho de 1994, inclusive, somente poderá dar-se pela variação acumulada do Índice de Preços ao Consumidor, Série r IPCr.

§ 1º O disposto neste artigo não se aplica:

I - omissis

II – aos contratos pelos quais a empresa se obrigue a vender bens para entrega futura, prestar ou fornecer serviços a serem produzidos, cujo preço poderá ser reajustado em função do custo de produção ou da variação de índice que reflita a variação ponderada dos custos dos insumos utilizados;

Não há maiores detalhamentos, como visto, do que possa significar um reajuste “em função do custo de produção” ou de “variação de índice que reflita a variação ponderada dos custos dos insumos utilizados”.

Fica claro que o legislador não pretendeu exigir que os contratantes fizessem prova de que o reajuste aplicado corresponderia ao custo específico de sua produção, ou à variação de custo dos insumos que concretamente adquiriu no período.

O legislador se refere a índices de mercado, os quais reflitam a variação dos custos de produção e a variação ponderada dos custos dos insumos, de maneira geral.

Assim, a aplicação de índices de mercado que de alguma forma reflitam a variação de custos de produção ou de custos dos insumos utilizados na produção, caracteriza o atendimento da exigência do parágrafo 3º do art. 3º da IN 658/2006, de que o reajuste não pode ultrapassar tal variação.

Quanto ao cerne da aplicação do parágrafo 3º do art. 3º da IN 658/2006, e do art. 109 da Lei nº 11.196/2005, entendo que se destinam deliberadamente a impedir que se possa interpretar a

simples aplicação de reajuste como critério para descaracterizar o contrato a “preço predeterminado”.

Isto, aliás, justifica a determinação do parágrafo único do art. 109 da Lei nº 11.196/2005, de que tal interpretação deve ser tomada em conta desde 1º novembro de 2003, ou seja, tal como se imprimisse efeito declaratório à interpretação do que seja contrato por preço predeterminado, previsto no art. 10, XI, da Lei nº 10.833/03.

Esta nova Lei, portanto, teve a finalidade de integrar o sentido da Lei anterior.

A intenção, ao que tudo indica, foi a de alinhar-se à interpretação que os Tribunais já vinham pronunciando para o dispositivo da Lei nº 10.833/05, antes da Lei nº 11.196/05 ter vindo à lume.

Confiram-se os seguintes julgados:

TRIBUTÁRIO. PIS/COFINS. LEI 10833/2003. NÃO CUMULATIVIDADE. EXCEÇÃO À REGRA ESTABELECIDADA PELO ARTIGO 10, INCISO XI, CC. ARTIGO 15, INCISO V, DA LEI Nº 10.833/03. INSTRUÇÃO NORMATIVA 468/04. ILEGALIDADE. REVOGADA PELA LEI Nº 11.196, DE 21 DE NOVEMBRO DE 2005.

1. Discute-se a validade da tributação na forma preconizada pelo artigo 10, inciso XI, cc. artigo 15, inciso V, da Lei nº 10.833/03, diante do contrato de concessão firmado com o Poder Público, antes de 31 de outubro de 2003, por período certo, superior a um ano, e a preço determinado, não se sujeitando a ilegal IN-SRF nº 468/04, que, desbordando do texto legal e alterando os critérios de tributação traçados pela lei, definiu o que vem a ser preço determinado.

2. A IN-SRF nº 468/04 conferiu interpretação equivocada ao inciso XI, alínea “c” do artigo 10 da Lei 10.833/03.

3. A Lei 11.196, de 21 de novembro de 2005, tratou de dissipar eventual dúvida de interpretação nesse sentido, dispondo sobre o tema, em seu artigo 109, que: “Art. 109. Para fins do disposto nas alíneas b e c do inciso XI do caput do art. 10 da Lei no 10.833, de 29 de dezembro de 2003, o reajuste de preços em função do custo de produção ou da variação de índice que reflita a variação ponderada dos custos dos insumos utilizados, nos termos do inciso II do § 1º do art. 27 da Lei no 9.069, de 29 de junho de 1995, não será considerado para fins da descaracterização do preço predeterminado. Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se desde 1º de novembro de 2003.”

4. Apelação e remessa oficial improvidas. (TRF 3ª Região. Rel. ELIANA MARCELO. MAS 200561000030246. DJ 06/12/2007)

DIREITO TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRATOS DE FORNECIMENTO DE ENERGIA ELÉTRICA. ART. 10, INCISO XI, ALÍNEA "B" DA LEI 10.833/03. IN 468/04. CUMULATIVIDADE. CORREÇÃO MONETÁRIA.

1. É ilegal a exclusão promovida pela IN 468/04 dos contratos de fornecimento de energia elétrica, com prazo superior a 1 (um) ano, celebrados antes de 31/10/2003, a preço determinado, prevista no art. 10, inc. XI, alínea "b" da Lei 10.833/03.

2. Reconhecido o direito das impetrantes de recolher o PIS e a COFINS pela sistemática da, nos contratos de fornecimento de energia elétrica com prazo superior a 1 (um) ano, celebrados antes de 31/10/2003, a preço determinado.

3. A compensação somente poderá ser implementada após o trânsito em julgado, nos termos do art. 170-A do CTN.

4. A correção monetária do indébito deve se dar pela variação da taxa SELIC.

5. Apelação provida. (TRF 4ª Região. Rel. ÁLVARO EDUARDO JUNQUEIRA. MAS 200572000072027. DJ 15/05/2007)

“DIREITO PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO DE INSTRUMENTO. PRELIMINAR DE INADEQUAÇÃO DO MANDADO DE SEGURANÇA. REJEIÇÃO. COFINS E PIS. NÃO CUMULATIVIDADE. LEI Nº 10.833/03. ARTIGOS 10, XI, E 15. REGIME FISCAL ANTERIOR. CONTRATOS FIRMADOS ANTERIORMENTE A 31 DE OUTUBRO DE 2003. CLÁUSULA DE REAJUSTE. CORREÇÃO MONETÁRIA POR CRITÉRIO PREDETERMINADO (IGPM). ILEGALIDADE DA INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 468/04. INOVAÇÃO DO PRECEITO LEGAL.

1. Rejeitada a preliminar de inadequação da via eleita, uma vez que a alegação da agravada, no sentido da falta de direito líquido e certo no mandado de segurança impetrado na origem, condiz com o próprio mérito, a ser solucionado a tempo e modo, não existindo impedimento processual a seja processada a impetração, pois a "alta indagação do direito" não é incompatível com o rito célere do writ constitucional, nem se comprovou, por outro lado, a necessidade de provas além das que foram produzidas documentalmente nos autos.

2. A previsão, contida nos artigos 10, XI, e 15, da Lei no 10.833/03, de aplicação do regime fiscal anterior da cumulatividade, relativamente ao PIS-COFINS, alcança os contratos firmados antes de 31/10/2003, com preços predeterminados, ainda que sujeitos a cláusulas de reajuste, desde que por critério prefixado e destinado à mera recomposição monetária, como ocorre no caso concreto.

3. A IN nº 468, de 08/11/2004, cujo artigo 2º, § 2º, restringiu o benefício do regime fiscal anterior apenas ao período em que não houve reajuste, determinando que, depois do reajuste, periódico ou não, se aplique o regime da não cumulatividade,

restringe o alcance de norma legal, incorrendo, como aferido em juízo sumário, em ilegalidade.

4. Provimento do agravo de instrumento para a concessão de liminar, garantindo ao contribuinte a sujeição ao regime fiscal da cumulatividade do PIS-COFINS, em relação ao faturamento ou receita oriundos do contrato de concessão, juntado aos autos, mesmo depois de eventuais reajustes, desde que observado o critério de correção monetária previamente fixado. 5. Agravo regimental julgado prejudicado.” (TRF 3ª Região. Rel. Des. Fed. CARLOS MUTA. AG 234522. DJU 21/03/2007 p. 189)

TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. PIS. COFINS. PERMANÊNCIA NO REGIME DA CUMULATIVIDADE. CONTRATO DE FORNECIMENTO DE BENS E SERVIÇOS. ENERGIA ELÉTRICA. PREÇO PREDETERMINADO. CLÁUSULA DE REAJUSTE. REQUISITOS DO ART. 10, XI, B, DA LEI 10.833/03. INSTRUÇÃO NORMATIVA 658/06. INADEQUAÇÃO. COMPENSAÇÃO. TAXA SELIC.

1. A Secretaria da Receita Federal, ao editar as INs SRF 468/04 e 658/06, impediu que contratos, embora se subsumindo as hipóteses previstas na Lei 10.833/03, usufruam o regime da cumulatividade, uma vez que alterou o conceito de preço predeterminado, ao entender que a mera atualização monetária acarreta mudança no preço.

2. O preço predeterminado em contrato não perde sua natureza simplesmente pela previsão de reajuste decorrente da correção monetária. Se a pretensão do legislador, a partir da Lei 10.833/03, fosse não abarcar, na hipótese em estudo, os contratos com preço preestabelecido e cláusula de reajuste, o termo apropriado seria preço fixo, que não se confunde com o preço predeterminado.

3. Essa desclassificação da natureza jurídica dos contratos com preço pré-estabelecido pela Receita Federal encontra óbice na inadequação do veículo utilizado: a instrução normativa.

4. Diante da evolução da legislação reguladora da compensação tributária, resta autorizada a compensação de créditos decorrentes do recolhimento indevido a título de PIS e COFINS na sistemática da não cumulatividade, corrigidos monetariamente pela taxa SELIC, com qualquer tributo arrecadado e administrado pela Secretaria da Receita Federal, ainda que o destino das arrecadações seja outro, nos termos do art. 74 da Lei 9.430/96.

5. Remessa oficial a que se nega provimento. (TRF 1ª Região. Rel. Des. Fed. MARIA DO CARMO CARDOSO. REOMS 200536000125322. DJ 9/3/2007)

Como visto, os precedentes acima fulminam a já revogada IN 468/04, justamente pelo fato de tal Instrução Normativa não contemplar a ressalva depois prevista na Lei nº 11.196/2005, e então enxertada no § 3º do art. 3º da IN 658/2006.

Apoio-me nos referidos precedentes judiciais, deles extraindo o mesmo critério, para entender que a aplicação de um índice de correção monetária não descaracteriza o “preço determinado” referido pelo art. 10, XI, da Lei nº 10.833/2003.

Faço minhas as palavras da Desembargadora Federal Maria do Carmo, de que “O preço predeterminado em contrato não perde sua natureza simplesmente pela previsão de reajuste decorrente da correção monetária. Se a pretensão do legislador, a partir da Lei 10.833/03, fosse não abarcar, na hipótese em estudo, os contratos com preço preestabelecido e cláusula de reajuste, o termo apropriado seria preço fixo, que não se confunde com o preço predeterminado”.

Assim, o reajuste por índice de correção previsto no próprio contrato original, firmado e vigente antes de 31 de outubro de 2003, não pode implicar na sua exclusão do conceito de contrato por preço determinado, prevista no art. 10, XI, “b” da Lei nº 10.833/2003.

Entendo, por isso, que a aplicação do índice de atualização previsto no contrato não desqualificou o “preço predeterminado”, mantendo-se as receitas no tratamento previsto no art. 10, XI, da Lei nº 10.833/2003, devendo por isso ser provido o recurso do contribuinte, para reconhecer o direito de crédito.

Como os valores recebidos em face dos contratos celebrados antes de 31 de outubro de 2003 deveriam ter sido tributados, pelas razões aqui expostas, sob a sistemática do regime cumulativo, devem ser integralmente subtraídos da base de cálculo do PIS/Cofins.

O mesmo não se diga em relação à receita decorrente dos eventos que a Recorrente organiza, em vista do que dispõe o art. 10 da Lei n.º 10.833, de 2003 (aplicável ao PIS, por força do disposto no art. 15 da Lei n.º 10.865, de 2004):

Art. 10. Permanecem sujeitas às normas da legislação da COFINS, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1º a 8º: (Vide Medida Provisória nº 252, de 15/06/2005).

(...)

XXI – as receitas auferidas por parques temáticos, e as decorrentes de serviços de hotelaria e de organização de feiras e eventos, conforme definido em ato conjunto dos Ministérios da Fazenda e do Turismo. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

O ato normativo conjunto de que fala o inciso XXI, *supra*, é a Portaria Interministerial n.º 33, de 2005, que dispôs, sobre o tema, o seguinte:

Art. 1º. As receitas auferidas por pessoa jurídica, decorrentes da exploração de parques temáticos, da prestação de serviços de hotelaria ou de organização de feiras e eventos, ficam sujeitas ao regime de incidência cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social Cofins.

Art. 2º. Para os fins do disposto no art. 1º considera-se:

I – exploração de parque temático, os serviços de entretenimento, lazer e diversão, com atividade turística, mediante cobrança de ingresso dos visitantes, prestados em local fixo e permanente e ambientados tematicamente;

II – serviço de hotelaria, a oferta de alojamento temporário para hóspedes, por meio de contrato tácito ou expresso de hospedagem, mediante cobrança de diária pela ocupação de unidade habitacional com as características definidas pelo Ministério do Turismo;

III – serviço de organização de feiras e eventos, o planejamento, a promoção e a realização de feiras, congressos, convenções, seminários e atividades congêneres, em eventos, que tenham por finalidade:

a) a exposição, de natureza comercial ou industrial, de bens ou serviços destinados a promover e fomentar o intercâmbio entre produtores e consumidores, em nível regional, nacional ou internacional;

b) a divulgação ou o intercâmbio de experiências e técnicas pertinentes a determinada atividade profissional, empresarial ou área de conhecimento;

c) o conagraçamento profissional e social dos participantes;

d) o aperfeiçoamento cultural, científico, técnico ou educacional dos participantes.

Art. 3º As disposições desta Portaria aplicam-se somente às pessoas jurídicas previamente cadastradas no Ministério do Turismo.

Art. 4º As receitas decorrentes da prestação de qualquer serviço que não esteja relacionado no art. 2º não estão abrangidas pelo regime de incidência cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins de que trata esta Portaria.

Conforme concluiu a instância de piso, a exigência de prévio cadastramento no Ministério do Turismo, requisito necessário para possibilitar a apuração pelo regime

cumulativo, já demonstra que a regra se destina apenas às empresas vinculadas ao setor do turismo, no qual não se compreendem as atividades desenvolvidas pela Recorrente. Ademais, ainda que assim não fosse, o cumprimento dessa exigência não foi sequer comprovado no recurso.

Dos créditos de PIS/Cofins

Por derradeiro, a Recorrente reclama lhe sejam concedidos créditos de PIS/Cofins próprios do regime não cumulativo no caso de o regime cumulativo não vir a ser considerado como o apropriado para as receitas decorrentes dos contratos firmados antes de 31 de outubro de 2003 e da organização de eventos.

Ocorre que, como bem destacado na decisão recorrida, os créditos do regime não cumulativo devem estar demonstrados no Demonstrativo de Apuração das Contribuições Sociais - Dacon. A IN SRF nº 387, de 2004, que o instituiu, exige que o contribuinte submetido à sistemática não cumulativa mantenha controle de todas as operações que influenciem a apuração do valor das contribuições e dos respectivos créditos a serem aproveitados.

Assim sendo, malgrado constituam os créditos de PIS/Cofins um direito do contribuinte, deve ser exercido no momento oportuno e na forma prevista na legislação, pena de não serem admitidos. O contrário seria desconsiderar todas as exigências legais e infralegais destinadas a assegurar o direito do Fisco e admitir o aproveitamento de créditos não registrados.

Isso, todavia, não impede a Recorrente de refazer as suas declarações, dentro do prazo de prescrição, e aproveitar os créditos que entender lhe sejam devidos à luz da legislação de regência (claro, apenas quanto à atividade de organização de eventos).

Do recurso de ofício

No que respeita ao recurso de ofício, nada mais acertada a decisão que, ao reconhecer a decadência, exonerou parte do crédito tributário lançado.

Com efeito, este Colegiado Administrativo, seguindo a jurisprudência consolidada do Poder Judiciário, consolidou o entendimento de que, havendo pagamento antecipado, é de se aplicar o § 4º do art. 150 do CTN, de modo que os fatos geradores ocorridos no período de **janeiro a julho de 2008** já foram alcançados pela decadência (a decisão equivocadamente reconhece a decadência quanto ao período até junho, mas em flagrante contradição como o seu próprio fundamento, no qual explicitamente reconhece até o mês de julho de 2008).

Do pedido de perícia

Finalmente, o pedido de perícia é de ser também aqui rejeitado, uma vez que as questões que envolvem o deslinde do presente litígio são meramente jurídica, afigurando-se absolutamente desnecessária a dilação probatória (art. 18 do Decreto n.º 70.235, de 1972)

Da conclusão

Ante o exposto, **NEGO PROVIMENTO** ao recurso de ofício e **DOU PROVIMENTO PARCIAL** ao recurso voluntário, para:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 05/02/2015 por CHARLES MAYER DE CASTRO SOUZA, Assinado digitalmente em 05/02/2015 por CHARLES MAYER DE CASTRO SOUZA, Assinado digitalmente em 09/02/2015 por IRENE SOUZA DA TRINDADE TORRES OLIVEIRA

Impresso em 09/02/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Processo nº 10980.723575/2013-94
Acórdão n.º **3202-001.449**

S3-C2T2
Fl. 2.043

- a) Excluir da base de cálculo do PIS/Cofins **apenas** os valores verdadeiramente **repassados aos associados** (os bônus pagos);
- b) Excluir da mesma base de cálculo os valores correspondentes **às receitas recebidas em face dos contratos celebrados antes de 31 de outubro de 2003.**

É como voto.

Charles Mayer de Castro Souza