



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10540.721182/2016-78
Recurso De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 3302-008.120 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 29 de janeiro de 2020
Recorrentes LOJAS INSINUANTE S.A.
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2010 a 31/12/2011

VERBA DE PROPAGANDA COOPERADA. DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. IMPOSSIBILIDADE.

As Verbas de Propaganda Cooperada, que são valores destinados a ações de marketing que promovam os produtos do fabricante comercializados nos estabelecimentos da varejista, caracterizam-se como receitas destes últimos e, como tais, estão sujeitas às incidências das contribuições para o PIS/Pasep e da Cofins, devendo compor sua base de cálculo.

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. CRÉDITOS. TAXAS PAGAS A ADMINISTRADORAS DE CARTÕES. IMPOSSIBILIDADE.

As despesas relativas a serviços prestados por administradoras ou operadoras de cartões de crédito e/ou débito, incorridas por pessoa jurídica no exercício de atividade comercial, não geram direito a crédito, no regime não-cumulativo do PIS e da Cofins, por falta de previsão legal.

RECEITA. DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. IMPOSSIBILIDADE.

Com o advento das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, a base de cálculo das contribuições para o PIS/Pasep e da Cofins, no regime não-cumulativo, passou a englobar a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil, admitidas apenas as exclusões expressamente previstas no § 3º do art. 1º das referidas leis.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso de ofício, nos termos do voto do relator. Vencido o conselheiro Walker Araújo quanto ao aproveitamento dos créditos, em vista da sociedade não se enquadrar no regime da não-cumulatividade. Quanto ao recurso voluntário, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do relator. Vencido o conselheiro Walker Araújo quanto a inclusão dos descontos na base de cálculo da exação.

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenberg Filho - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Corintho Oliveira Machado - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Vinicius Guimarães, Walker Araujo, Jorge Lima Abud, Jose Renato Pereira de Deus, Corintho Oliveira Machado, Raphael Madeira Abad, Denise Madalena Green e Gilson Macedo Rosenberg Filho (Presidente).

Relatório

Por bem esclarecer a lide, adoto o relato da decisão recorrida:

Em nome da interessada foram lavrados **autos de infração de Cofins e de PIS/Pasep**, apurados pelo regime não cumulativo, em relação a fatos geradores ocorridos nos anos de 2012 a 2014. Os valores exigidos nas autuações, incluídos multa de ofício no percentual de 150% (passível de redução) e juros de mora calculados até dezembro de 2016, correspondem às quantias abaixo discriminadas em reais:

PIS/Pasep -	73.426.346,96
COFINS -	185.230.806,91
TOTAL -	258.657.153,87

Foi apontado o seguinte ilícito tributário nos autos de infração lavrados:

CRÉDITOS DESCONTADOS INDEVIDAMENTE

INFRAÇÃO: CRÉDITOS DESCONTADOS INDEVIDAMENTE NA APURAÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA PADRÃO

INFRAÇÃO: INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO [...]

No Termo de Verificação Fiscal – TVF, anexo aos autos de infração, a autoridade lançadora assim narrou o apurado, em resumo:

2 - Resumo da irregularidade apurada

... omitiu rendimentos na apuração da base de cálculo reduzindo indevidamente a determinação da base de cálculo ... PIS e ... COFINS. Bem como se creditou indevidamente de créditos do PIS e da COFINS. ...

4 - Das receitas de VPC e Outras Congêneres

... Da leitura de vários contratos ... e dos esclarecimentos prestados ..., depreende-se que ... além do fornecimento das mercadorias para a sua revenda possuem cláusulas que estabelecem outras formas de remuneração ..., como podemos destacar no contrato firmado com a LG: ...

Destacam-se, a VPC - Verba de Propaganda/Publicidade Cooperada, a Equalização, o Rebate, o Bônus Performace, as Ações de Saldão, as Verbas Extras e Aniversários, os Mostruários, as Verbas para Ações Diversas, a Verba Trade, a Verba Extra e outras. Na sua totalidade é pré-estabelecida em uma percentagem do faturamento das vendas das referidas mercadorias ..."

I) VPC - Verba de Propaganda/Publicidade Cooperada...

II) EQUALIZAÇÃO...

III) BÔNUS...

IV) VERBA EXTRA...

V) OUTROS...

Percebe-se que todas essas rubricas acima destacadas são referentes a ações de marketing e propaganda (com a exceção da EQUALIZAÇÃO que teria a configuração de uma renegociação dos valores anteriormente acertados para que não ocorresse a devolução de mercadorias de posse da fiscalizada), onde a INSINUANTE estabelece como cláusulas comerciais previamente pactuadas com os fornecedores de mercadorias que serão vendidas nas instalações e sites eletrônicos da fiscalizada.

Essas cláusulas não decorrem de um ajuste futuro/posterior à assinatura do contrato de fornecimento ou posterior ao envio das mercadorias. ...

Da resposta da fiscalizada quanto a contabilização dessas verbas (acima destacadas), esclarece que a sua remuneração se faz por pagamento em dinheiro e também por desconto das dívidas com os seus fornecedores. Em nenhum momento a INSINUANTE reconhece essa remuneração como uma receita, mas realiza a sua contabilização como recuperação de gastos com publicidade e propaganda, em uma conta retificadora. ...

A INSINUANTE realiza ações de marketing em seu nome destacando as mercadorias adquiridas nos veículos de comunicações e panfletos, cobra dos seus fornecedores uma remuneração pré-ajustada, sendo remunerada pelo serviço de marketing que realiza. E não uma recuperação de custos, pois o gerenciamento das ações de propaganda não são partilhados com os seus fornecedores; é uma ação exclusiva da INSINUANTE que cobra um valor pelo serviço realizado. O fornecedor de mercadorias não tem gerência sobre qual o verdadeiro custo das ações realizadas pela INSINUANTE. Ele paga, de forma vinculada, um percentual fixo previamente ajustado. Não há uma abertura das planilhas dos custos incorridos ao fornecedor pela fiscalizada.

Diante desse contexto, tem-se configurada a remuneração, devido ao serviço de publicidade e propaganda, da INSINUANTE realizados por seus fornecedores. É uma prestação de serviços, que devem está contida na receita operacional da fiscalizada. ...

Desta forma, a fiscalizada ao invés de contabilizar essas receitas em função das vendas, realiza o artifício contábil de abater essas verbas das obrigações perante os seus fornecedores. Ao receber em dinheiro por esse serviço, contabiliza como retificadora de seus gastos. Também faz uma contabilização de abater da conta FORNECEDORES o quanto deve.

Assim, por tudo exposto conclui-se que é receita operacional por prestação de serviços devendo fazer parte da apuração do PIS/ COFINS. ...

Esses valores acima, não foram levados para a apuração de receita operacional pelo contribuinte, configurando Omissão de Receitas. Essa falta de apuração infringiu o disposto na Lei nº 10.637/2002 (PIS) e Lei nº 10.833/2003 (COFINS). Essas receitas omitidas serão lavradas de ofício por esta equipe de fiscalização através da recomposição da apuração do PIS e da COFINS com base na planilha de Apuração entregue pela fiscalizada.

5 - Dos Créditos tomados sobre despesas de propaganda e publicidade sem amparo legal

A fiscalizada tomou créditos do PIS e COFINS sobre aquisição/despesas de serviços de propaganda sem que haja legislação que dê amparo legal ..., pois ... exerce de forma preponderante a atividade comercial de vendas de mercadorias no atacado e no varejo.

Tanto a Lei nº 10.637/2002 (PIS) quanto a Lei nº 10.833/2003 (COFINS) estabelecem quais as atividades são sujeitas a créditos, bem como as ... IN SRF nº 358/03 e 404/04. ... estabelecem que não será possível a geração de créditos oriundos de serviços contratados de terceiros, mesmo de pessoa jurídica, se destinem a atividade-meio do contratante. Assim, são excluídas do conceito de insumo, isto é, essas despesas de propaganda/publicidade não foram aplicados ou consumidos na produção de bens ou prestação de serviços ...

... consideram-se descontados indevidamente os créditos referentes a despesas de propaganda/publicidade abaixo listadas, cabendo ... desconsiderar/excluir de ofício esses descontos realizados indevidamente. ...

6 - Dos créditos do PIS e COFINS tomados sobre as despesas diretas com vendas - comissão de administradores de cartões

A fiscalizada incluiu como créditos do PIS e COFINS os valores de comissão de taxa de cartões de créditos sem ... amparo legal ..., pois ... exerce de forma preponderante a atividade comercial de vendas de mercadorias no atacado e no varejo. Conforme planilha explicativa da apuração do PIS/COFINS entregue, especificamente na coluna de créditos, no item 13. Outras Operações com Direito a Crédito (contas contábeis 331107005/06/07/08/09/13/16/21).

Tanto a Lei nº 10.637/2002 (PIS) quanto a Lei nº 10.833/2003 (COFINS) estabelecem quais as atividades são sujeitas a créditos, bem como as ... IN SRF nº 358/03 e 404/04. ... estabelecem que não será possível a geração de créditos oriundos de serviços contratados de terceiros, mesmo de pessoa jurídica, se destinem a atividade-meio do contratante. Assim, são excluídas do conceito de insumo, isto é, essas despesas de taxas de cartão de crédito que não foram aplicados ou consumidos na produção de bens ou prestação de serviços ...

... consideram-se descontados indevidamente os créditos referentes a despesas de comissão referentes a taxas de administração de cartões de créditos escrituradas nas seguintes contas 331107005 /06/07/08/09/13/16/21/28/29/31, cabendo à Fiscalização recompor a base de cálculo do PIS e da COFINS para incluir de ofício esses descontos realizados indevidamente.

... a Equipe de Fiscalização, efetuará o lançamento de ofício, glosando os valores referentes a essa infração (CRÉDITOS INDEVIDOS), correspondentes aos anos-calendários de 2012, 2013 e 2014, conforme os valores da planilha de APURAÇÃO DO PIS E COFINS apresentada pelo contribuinte ...

8 – Da Multa Qualificada

A fiscalizada ao realizar uma série de atos descritos nos parágrafos anteriores teve clara a intenção de fugir da oneração tributária real buscando a evasão tributária. Por meio de um 'planejamento tributário' tal como concebido, buscou tributação mais benéfica. Buscou-se o máximo lucro em detrimento da legalidade do ato, pois parte das suas receitas foi escriturada como recuperação de custos, contabilmente sendo uma conta retificadora de despesas, não influenciando na apuração do LUCRO REAL (se fosse optante do Lucro Presumido haveria a influência na apuração do IRPJ e CSLL), mas de forma consciente e direcionada influenciou na apuração do PIS e COFINS, pois a sua forma de contabilização não a classificava como Receita, não constituindo em elemento na apuração do PIS e da COFINS. Outra ação indevida foi a classificação errônea e consciente de Descontos a Posteriori como descontos financeiros, com a atecnia contábil, apesar da legislação clara sobre o que seriam despesas financeiras e também a existência de consultas legislativas públicas da RFB (publicadas em Diário Oficial da União). De todas essas ações da fiscalizada se buscou uma tributação bem mais favorecida do PIS e COFINS.

A qualificação da multa de ofício está baseada principalmente pelo artifício de escriturar parte em valores menores das receitas do VPC e também por não escriturar parte das receitas próprias na sua contabilidade de forma clara e devida, seguindo os padrões contábeis usuais, mas criando contas retificadoras indevidas, que não influenciavam a apuração do LUCRO REAL, mas sim a do PIS e COFINS. Realizou ação deliberada para não destacar as evidências, pois em alguns meses reconheceu parte dos valores. E classificando Receitas que não eram financeiras. Pois, se a equipe de Fiscalização não se ativesse à técnica contábil, se não procedesse à análise da forma e a sua repercussão na apuração dos tributos federais em função do modo que foi escriturado, seria difícil descobrir que parte das suas receitas foram omitidas na apuração do PIS e COFINS, seria de grande obstáculo perceber o desvio.

O resultado das condutas realizadas foi a artificialidade de faturamento ... com conseqüentemente camuflagem/desvirtuamento de receitas e o recolhimento a menor do PIS e da COFINS calculados sobre uma base de cálculo indevida, resultando em um recolhimento inferior ao efetivamente devido. ...

11 - Dos processos administrativos – fiscais...

Foi formalizada a Representação Fiscal Para Fins Penais sob o Processo Administrativo- Fiscal.

Cientificada pessoalmente em 09/12/2016 (fls. 2/3), a interessada apresentou **impugnação**, na qual, em síntese, assim se manifestou:

II – FUNDAMENTOS DA IMPROCEDÊNCIA DOS LANÇAMENTOS CONSTANTES NO AUTO DE INFRAÇÃO

II.1 – ERROS NA PLANILHA DE CÁLCULO DO AUTO DE INFRAÇÃO

O estudo colacionado a este auto de infração demonstra a existência de erro de cálculo nas planilhas que subsidiaram o lançamento.

II.2 – LANÇAMENTOS BASEADOS NA SUPOSTA INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO POR OMISSÃO DE RECEITAS

A) VERBA DE PROPAGANDA E PUBLICIDADE COOPERADA – VALORES UTILIZADOS NITIDAMENTE PARA

RECUPERAÇÃO/RESTITUIÇÃO DE GASTOS COM PROPAGANDA E PUBLICIDADE – IMPOSSIBILIDADE DE CARACTERIZAÇÃO COMO RECEITA

... a Verba de Propaganda e Publicidade Cooperada (VPC) é uma verba recebida dos fornecedores/indústrias para restituir parte dos gastos que a Impugnante teve com a publicidade dos produtos fabricados por aqueles e revendidos por esta.

A presença de grandes players como Casas Bahia, Ponto Frio e Magazine Luiza e a pouca ou nenhuma diferença nos valores dos produtos que são por eles comercializados torna a estratégia de marketing, incluindo-se aí a propaganda e publicidade, vital para a captação do consumidor e, conseqüentemente, para o incremento das vendas da Impugnante.

Assim, ao se considerar como beneficiário da ação de publicidade realizada pela Impugnante, o fornecedor/indústria se predispõe a restituir parte destas despesas, almejando, obviamente, colher benefícios futuros atrelados ao aumento de vendas dos seus produtos.

Neste contexto, indaga-se: como poderia uma verba que visa a restituição de valores gastos com uma publicidade conjunta ser considerada como receita da Impugnante?

A Impugnante não realiza serviço de marketing ou de publicidade e propaganda para o fornecedor/indústria!

Obviamente, as publicidades e propagandas veiculadas sem a marca da mercadoria não são objeto de qualquer restituição por parte dos fornecedores/indústrias, sendo inteiramente arcadas pela Impugnante.

Seguindo esta linha de intelecção, constata-se que os valores relacionados à VPC constituem meros ingressos de numerários no caixa da Impugnante visando a restituição de gastos/despesas conjuntas e, portanto, não poderiam integrar a base de cálculo do PIS e da COFINS.

Vejamos, neste íterim, o que dispõem os parágrafos 1º e 2º do artigo 1º da Lei Federal nº 10.637/02 e também da Lei Federal nº 10.833/03 acerca, respectivamente, da base de cálculo do PIS e da COFINS: ...

A leitura dos dispositivos demonstra que a base de cálculo de ambos os tributos é o valor do faturamento mensal, o que, na visão do legislador, seria “[...] o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil”. Agora, vejamos a regra matriz das contribuições sociais a cargo das pessoas jurídicas, no qual se enquadram o PIS e a COFINS, encontra-se no inciso I do artigo 195 da Constituição da República, o qual se transcreve a seguir: ...

Analizando as alíneas do dispositivo constitucional, constata-se que todas as possíveis bases de cálculo para as contribuições sociais incidem em elementos que, de uma forma de outra, representam medidas de riqueza do contribuinte e, em consonância com o parágrafo 1º do artigo 145 da Constituição da República, a exprimir a sua capacidade econômica.

Ora, se os valores da VPC não são incorporados ao patrimônio da Impugnante, eles não podem ser considerados como receita e faturamento e muito menos reveladores da medida de riqueza ou exprimir a capacidade econômica daquela.

Ao analisar a questão inerente a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, o Ministro Marco Aurélio, que é o Relator do Recurso Extraordinário n.º 240.785-2, com mestria arrematou acerca do conceito de faturamento/receita: ...

Em seu voto, como se denota, o Ministro Marco Aurélio deixa claro que faturamento/receita deve representar medida de riqueza e acaba indo além, pois assevera que o conteúdo e o alcance do “faturamento” e “receita” utilizados como base de cálculo do PIS e da COFINS encontram-se implicitamente deduzidos na Constituição da República, motivo pelo qual o legislador ordinário e o órgão arrecadador não podem realizar alterações em tais atributos ao seu bel prazer. ...

A.1) VERBA DE PROPAGANDA E PUBLICIDADE COOPERADA – VALORES UTILIZADOS NITIDAMENTE PARA RECUPERAÇÃO/RESTITUIÇÃO DE GASTOS COM PROPAGANDA E PUBLICIDADE – PERSISTÊNCIA DA NATUREZA DE RECEITA – UTILIZAÇÃO DAS DESPESAS COMO SE AGÊNCIA DE PUBLICIDADE FOSSE – ARTIGO 13 DA LEI FEDERAL Nº 10.925/2004 E O ARTIGO 53 DA LEI FEDERAL Nº 7.450/1985

Caso persista, embora seja clara a natureza de recuperação de gastos, o entendimento presente no auto de infração de que a VPC é uma receita da Impugnante, a premissa utilizada pelos Auditores Fiscais de que esta teria prestado um serviço de publicidade e propaganda para o fornecedor/indústria leva a possibilidade de tal receita ser inteiramente deduzida da base de cálculo do PIS e da COFINS.

... se a Impugnante, imiscuindo-se em uma atividade de publicidade e propaganda, prestou tal serviço ao fornecedor/indústria, o “insumo”, para se utilizar do termo equivocado previsto no inciso II do artigo 3º das Leis Federais nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, necessário a prestação de tal atividade é, como não poderia deixar de ser, as despesas com a própria publicidade, principalmente os valores despendidos com os veículos de divulgação e estes, consoante o artigo 13 da Lei Federal nº 10.925/2004 e o artigo 53 da Lei Federal nº 7.450/1985 podem ser utilizados para fins de dedução. ...

B) DESCONTOS PARA EQUALIZAÇÃO DE MARGEM OU DESCONTOS A POSTERIORI CONCEDIDOS PELO FORNECEDOR – VALORES UTILIZADOS PARA RECUPERAÇÃO/RESTITUIÇÃO DOS VALORES QUA FORAM PAGOS A MAIOR PELA IMPUGNANTE EM COMPARAÇÃO COM A CONCORRÊNCIA – IMPOSSIBILIDADE DE CARACTERIZAÇÃO COMO RECEITA

Os descontos a posteriori ou descontos para equalização de margem concedidos pelos fornecedores/indústrias surgem da necessidade de se recompor a margem bruta de determinados produtos que, após a compra pela Impugnante, tiveram uma redução em seu preço de venda quando comprados com o custo da aquisição.

Em outros dizeres, visando permitir que a Impugnante possa, por exemplo, reduzir o preço da mercadoria ao consumidor final sem que a margem dela diminua, os fornecedores/indústrias concedem descontos na aquisição de outras mercadorias, recompondo a margem e girando o estoque daquela.

... os descontos a posteriori são analisados caso a caso de acordo com o giro das mercadorias e tem o fim precípuo de recompor a margem da Impugnante em determinada mercadoria pela redução do seu preço de venda ao consumidor final quando comparado com o valor da aquisição ou, até mesmo, pelo fato do player concorrente ter adquirido o produto junto ao fornecedor/indústria com um preço muito inferior.

... não configurando receita ..., mas tão somente um desconto incondicionado que visa recompor os custos, os descontos a posteriori não integram a base de cálculo do PIS e da COFINS, ...

II.3 – LANÇAMENTOS BASEADOS NA GLOSA DE CRÉDITOS UTILIZADOS PARA DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULOS DO PIS E DA COFINS A) COMISSÕES DE ADMINISTRAÇÃO RELACIONADAS ÀS VENDAS ATRAVÉS DE CARTÃO DE CRÉDITO – VALORES DESCONTADOS ANTES DO REPASSE – DESPESAS ESSENCIAIS À ATIVIDADE DA EMPRESA – POSSIBILIDADE DE DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO COFINS E DO PIS

As operações de venda por intermédio de cartão de crédito envolvem 05 (cinco) personagens principais:

- a) *os consumidores: são os portadores do cartão;*
- b) *os estabelecimentos comerciais: são os lojistas que aceitam o cartão de crédito como forma de pagamento, pagando comissões de administração ou tarifas de desconto às credenciadoras por cada venda realizada naquela modalidade, variando o percentual de acordo com a bandeira do cartão de crédito;*
- c) *as administradoras ou emissoras: são tidas como empresas, na sua grande maioria instituições bancárias (BANCO DO BRASIL, BRADESCO, ITAÚ, SANTANDER, dentre outras), que emitem e gerenciam os cartões de crédito, mantendo relacionamento com o consumidor para qualquer questão decorrente da posse e do uso dos mesmos, recebendo a tarifa de intercâmbio do credenciador que, obviamente, é um percentual sobre a comissão de administração ou tarifa de desconto paga pelo estabelecimento comercial;*
- d) *o credenciador: é a empresa que se relaciona diretamente com os estabelecimentos comerciais, cedendo ou locando as máquinas para estes se habilitarem a fazer as vendas por meio do cartão de crédito (CIELO, REDECARD, GETNET, ELAVON, BIN, dentre outras), descontando de cada uma destas a comissão de administração;*
- e) *bandeira: é a “marca” do cartão de crédito, definindo políticas e estratégias de utilização (VISA, MASTERCARD, AMERICAN EXPRESS, ELO, dentre outras).*

O fluxo de uma operação de venda por intermédio do cartão de crédito, portanto, é o seguinte: (...)

Diante deste fluxo, podemos afirmar que:

- a) *as credenciadoras não repassam o valor integral das vendas realizadas por meio do cartão de crédito para os estabelecimentos comerciais, uma vez que, de antemão, descontam a comissão de administração;*
- b) *os estabelecimentos comerciais são obrigados a registrar, até por conta do Emissor de Cupom Fiscal, o valor da venda de forma integral sem qualquer desconto.*

... indaga-se: se a Impugnante é obrigada, por conta da intrincada legislação tributária nacional, mais precisamente aquela inerente ao ICMS, a lançar contabilmente o valor integral da venda de um produto através do cartão de crédito como faturamento, mas efetivamente não auferir, ante ao desconto realizado pela administradora do cartão de crédito, a receita daquele valor integralmente, a utilização dessa despesa de comissão como crédito na receita tributável pelo PIS e pela COFINS seria contrária ao princípio da não cumulatividade?

Evidentemente que não!

Logo, se o princípio da não cumulatividade visa a desoneração e, no caso específico do PIS e da COFINS, as receitas são o alvo da desoneração, torna-se evidente a necessidade de se permitir que a comissão descontada pela administradora do valor do produto vendido através do cartão de crédito seja dedutível da base de cálculo dos tributos para que a Impugnante venha a ser tributada sobre a receita efetivamente auferida pela venda do produto.

... não existindo dúvidas quanto à essencialidade da despesa de comissão da administradora do cartão de crédito para a atividade financeira da Impetrante, vejamos o que dispõe o inciso II do artigo 3º das Leis Federais nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003: ...

... constata-se que o entendimento de que o inciso II do artigo 3º das Leis Federais nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 traria um rol taxativo e não exemplificativo quanto aos insumos passíveis de crédito acabaria indo de encontro a mens constitucional do princípio da não cumulatividade.

Portanto, o crédito das despesas com as comissões das administradoras decorrentes das vendas realizadas por meio de cartão de crédito deduzido da base de cálculo da COFINS e do PIS deverá ser restabelecido ...

B) PROPAGANDA E PUBLICIDADE – DESPESA ESSENCIAL À ATIVIDADE DA EMPRESA – POSSIBILIDADE DE DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO COFINS E DO PIS

... as despesas com publicidade e propaganda, em um segmento altamente agressivo e competitivo como a que Impugnante atua, torna-se essencial, não só a sua atividade, como a sua própria sobrevivência.

... não é outro o motivo pelo qual os próprios fornecedores/indústrias “repartem” as despesas com publicidade e propaganda com a Impugnante, restituindo-lhes, através da VPC, parte dos valores desembolsados.

... se a despesa com publicidade e propaganda é essencial a atividade da Impugnante, mormente diante do seu segmento de atuação, dúvidas não há que o crédito de tais despesas deduzido da base de cálculo da COFINS e do PIS deverá ser restabelecido ...

II.3 – MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA A) INEXISTÊNCIA DE CONDUTA COMISSIVA OU OMISSIVA DOLOSA – SÚMULA 14 DO CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS

... Contudo, caso os lançamentos envolvendo o recolhimento de PIS e de COFINS não sejam julgados improcedentes, a impugnação deixa claro que a conduta da Impugnante é fruto, não de uma conduta deliberada, mas sim de um entendimento quanto a questão contábil e tributária diferente dos Auditores Fiscais. ...

III – PEDIDOS

Ante ao exposto, a Impugnante pleiteia que a presente Impugnação seja conhecida para:

a) ante a presença de erros de cálculo na planilha que subsidiou o auto de infração, ser retificado os lançamentos que nele constam;

b) não sendo receita/faturamento, mas tão somente restituição dos valores gastos com publicidade e propaganda, julgar improcedente o lançamento que incidiu o PIS e a COFINS sobre a VPC;

b.1) se o entendimento dos Auditores Fiscais no sentido de ter sido prestado serviço de publicidade e propaganda para os fornecedores/indústrias persistir, deverá ser, ante a expressa dicção do artigo 13 da Lei Federal nº 10.925/2004 e do artigo 53 da Lei Federal nº 7.450/1985, permitido que as despesas de publicidade sejam deduzidas da base de cálculo do PIS e da COFINS.

c) não configurando receita, mas tão somente um desconto incondicionado que visa recompor os custos, julgar improcedente o lançamento que incidiu o PIS e a COFINS sobre os descontos a posteriori;

d) sendo essencial a atividade, restabelecer o crédito das despesas com as comissões das administradoras decorrentes das vendas realizadas por meio de cartão de crédito e julgar improcedente o lançamento decorrente da glosa de tal crédito realizado no auto de infração;

e) sendo essencial a atividade, restabelecer o crédito das despesas com publicidade e propaganda e julgar improcedente o lançamento decorrente da glosa de tal crédito realizado no auto de infração;

f) sendo os lançamentos constantes no auto de infração fruto de um entendimento diferente da questão contábil e tributária, desqualificar, com arrimo na Súmula 14 do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, a multa de ofício, de modo a ser aplicado o percentual previsto no inciso I do artigo 44 da Lei Federal nº 9.430/1996.

IV – REQUERIMENTOS

Para tanto, pugna:

a) pela juntada da cópia do contrato social, dos documentos pessoais do representante legal da empresa e dos signatários da presente impugnação e dos documentos que comprovam as despesas dedutíveis;

b) pela juntada de outros documentos durante o transcorrer do processo tributário administrativo.

Em despacho de encaminhamento, à fl 5.198, consta o seguinte:

... constatei que inexistem, no processo, prova de identidade do signatário da impugnação, além do instrumento de mandato (procuração), o que impossibilita a análise de legitimidade. O contribuinte, intimado, não atendeu à solicitação para saneamento como informa o despacho de página nº 5197. Diante do exposto, e da tempestividade do pedido, ... encaminho o presente processo ...

Vindo os autos a julgamento, **foi exarado o Acórdão nº 09-65.514 - 1ª Turma da DRJ/JFA**. A sua ementa assim resumiu o decidido:

ILEGITIMIDADE. IMPUGNAÇÃO. NÃO CABIMENTO.

Não se conhece de recurso interposto por quem não comprova sua legitimidade processual, mesmo após regularmente intimado para tanto.

Impugnação Não Conhecida

Crédito Tributário Mantido

Diante da decisão proferida de não conhecimento da impugnação, **a interessada apresentou recurso voluntário ao CARF**, que assim decidiu por meio do **Acórdão n.º 3301005.414 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**:

IMPUGNAÇÃO. REPRESENTAÇÃO PROCESSUAL. SANEAMENTO. POSSIBILIDADE.

Considerando a apresentação da peça impugnatória por intermédio de processo eletrônico é possível sanar a irregularidade da representação processual.

Recurso Voluntário provido em parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

*Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário, para **realização de um novo julgamento pela primeira instância.***

Cientificada em 27/02/2019 (fl. 5.305), a interessada voltou a se manifestar em 9/4/2019, às fls. 5.309/5.323, em resumo, nos seguintes termos:

Assim, tendo em vista a recente consolidação do posicionamento do Superior Tribunal de Justiça, em sede de recurso repetitivo, REsp 1.221.170-PR, e mesmo o entendimento alcançado pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do CARF no processo administrativo fiscal n.º 10580.728990/2016-90, que é idêntico ao presente, imperioso que estes sejam observados com o fim de assegurar a aplicação dos princípios da segurança jurídica e da isonomia, senão vejamos:

II – VERBA DE PROPAGANDA E PUBLICIDADE COOPERADA – IMPOSSIBILIDADE DE CARACTERIZAÇÃO COMO RECEITA – RECUPERAÇÃO/RESTITUIÇÃO DE GASTOS COM PROPAGANDA E PUBLICIDADE [...]

III – VERBA DE PROPAGANDA E PUBLICIDADE COOPERADA – DEDUÇÃO DOS CUSTOS COMO AGÊNCIA DE PUBLICIDADE – DETERMINAÇÃO LEGAL PREVISTA NO ARTIGO 13 DA LEI FEDERAL Nº 10.925/2004 E O ARTIGO 53 DA LEI FEDERAL Nº 7.450/1985 [...]

Dessa forma, se a VPC, dentro da premissa dos Auditores Fiscais, é uma receita, a Lojas Insinuante a receberia como se agência de publicidade fosse, eis que estaria prestando serviço de publicidade e propaganda para os fornecedores/indústrias, tornando, ante a expressa dicção do artigo 13 da Lei Federal n.º 10.925/2004 e do artigo 53 da Lei Federal n.º 7.450/1985, possível que os dispêndios e custos com tal serviço sejam deduzidos da base de cálculo do PIS e da COFINS.

Outra não foi, inclusive, a conclusão a que chegou a 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recurso Fiscais (CARF) ao determinar que fosse realizada diligência no processo administrativo fiscal n.º 10580.728990/2016-90, que versa sobre auto de infração idêntico a este, para apurar quais seriam os valores dos dispêndios e custos com o serviço de publicidade e propaganda que prestaria aos seus fornecedores. [...]

III – GLOSA INDEVIDA DE CRÉDITOS DECORRENTES DE DESPESAS COM PUBLICIDADE E PROPAGANDA E COM TAXAS/COMISSÕES DAS ADMINISTRADORAS DE CARTÃO DE CRÉDITO E DÉBITO – DIREITO AO CREDITAMENTO DE DESPESAS ESSENCIAIS E RELEVANTES – INCONSTITUCIONALIDADE DAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS N.º 247/2002 E 404/2004 – ENTENDIMENTO CONSOLIDADO PELO STJ E AVALIZADO PELA PROCURADORIA DA FAZENDA NACIONAL [...]

A) DESPESAS COM PUBLICIDADE E PROPAGANDA E A SUA ESSENCIALIDADE PARA UMA EMPRESA DO COMÉRCIO VAREJISTA [...]

B) COMISSÕES DE ADMINISTRAÇÃO RELACIONADAS ÀS VENDAS ATRAVÉS DE CARTÃO DE CRÉDITO E DÉBITO [...]

IV – PEDIDO

À vista disso, o auto de infração deverá julgar improcedentes os lançamentos de PIS e COFINS, uma vez que:

a) considerou a verba de propaganda compartilhada como receita para fins de tributação a título de PIS e COFINS;

a.1) considerando a verba de propaganda compartilhada como receita, deve, nos termos do artigo 13 da Lei Federal n.º 10.925/2004 e do artigo 53 da Lei Federal n.º 7.450/1985, deduzir as despesas com publicidade e propaganda da base de cálculo das contribuições;

b) sendo, por exemplo, as despesas com publicidade e propaganda e com taxa de administração de cartão de crédito essenciais à atividade de uma empresa do comércio varejista, as mesmas se caracterizam como insumos para fins de creditamento de PIS e COFINS, tornando a glosa de créditos realizada no auto de infração indevida.

Em 18/04/2019, a DRJ/JFA julgou procedente em parte a impugnação, exonerando parte do crédito tributário, e **submetendo a decisão a recurso de ofício**, nos termos da ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014

VERBA DE PROPAGANDA COOPERADA. DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. IMPOSSIBILIDADE.

As Verbas de Propaganda Cooperada, que são valores destinados a ações de marketing que promovam os produtos do fabricante comercializados nos estabelecimentos da varejista, caracterizam-se como receitas destes últimos e, como tais, estão sujeitas às incidências das contribuições para o PIS/Pasep e da Cofins, devendo compor sua base de cálculo.

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. CRÉDITOS DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE PUBLICIDADE E PROPAGANDA. POSSIBILIDADE.

Compondo a receita de publicidade e propaganda a base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins, devem ser considerados os créditos da não

cumulatividade relativos a essa prestação de serviço, mesmo que tal atividade não seja aquela preponderante do sujeito passivo.

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. CRÉDITOS. TAXAS PAGAS A ADMINISTRADORAS DE CARTÕES. IMPOSSIBILIDADE.

As despesas relativas a serviços prestados por administradoras ou operadoras de cartões de crédito e/ou débito, incorridas por pessoa jurídica no exercício de atividade comercial, não geram direito a crédito, no regime não-cumulativo do PIS e da Cofins, por falta de previsão legal.

RECEITA. DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. IMPOSSIBILIDADE.

Com o advento das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, a base de cálculo das contribuições para o PIS/Pasep e da Cofins, no regime não-cumulativo, passou a englobar a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil, admitidas apenas as exclusões expressamente previstas no § 3º do art. 1º das referidas leis.

MULTA QUALIFICADA. SONEGAÇÃO, FRAUDE OU CONLUIO. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO. INAPLICABILIDADE.

Ausente a comprovação inequívoca de que o sujeito passivo agiu dolosamente na execução de pelo menos uma das condutas previstas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502, de 1964, deve ser cancelada a qualificação da multa de ofício.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2012, 2013, 2014

PIS/PASEP E COFINS. LANÇAMENTO. IDENTIDADE DE MATÉRIA FÁTICA. DECISÃO. MESMOS FUNDAMENTOS.

Aplicam-se ao lançamento do PIS/Pasep as mesmas razões de decidir aplicáveis à Cofins, quando ambos os lançamentos recaírem sobre idêntica situação fática.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Intimado da decisão, em 07/05/2019, consoante Termo de ciência por abertura de mensagem, a recorrente supra mencionada interpôs **recurso voluntário**, tempestivo, em 22/05/2019, consoante Termo de solicitação de juntada de documentos, no qual criticou as razões de decidir do acórdão guerreado e reprisou suas alegações ofertadas na impugnação, concentrando essas em relação a: 1) Verbas de Propaganda/Publicidade Cooperada; 2) Descontos concedidos *a posteriori* pelos fornecedores para equalização de margem, por não poderem ser considerados como receita para fins de incidência de PIS e COFINS; bem como relativamente às glosas de créditos referentes a: 3) Despesas com publicidade/propaganda; e 4) Despesas com taxas de comissão das administradoras de cartões de crédito e débito.

Por fim, requer a reforma da decisão de primeiro grau e o reconhecimento da total improcedência dos autos de infração.

Posteriormente, o expediente foi encaminhado a esta Turma ordinária para julgamento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Corinto Oliveira Machado, Relator.

O recurso de ofício atende ao limite estabelecido pela Portaria MF 63, de 09 de fevereiro de 2017, no momento do julgamento da lide, razão por que deve ser conhecido e apreciado.

Nota-se que a exoneração do crédito tributário ocorreu devido a duas rubricas - 1) Despesas com publicidade e propaganda; e 2) Multa qualificada:

Despesas com Publicidade e Propaganda

Segundo o relato fiscal, a interessada tomou créditos de PIS/Pasep e de COFINS sobre aquisição/despesas de serviços de propaganda sem que haja legislação que dê amparo legal, pois exerce de forma preponderante a atividade comercial de vendas de mercadorias no atacado e no varejo. Na ótica da fiscalização, essas despesas de propaganda/publicidade não se enquadram no conceito de insumo, uma vez que não foram aplicadas ou consumidas na produção de bens ou prestação de serviços.

Em face disso, restou consignado no TVF, item 5, que se consideram "*descontados indevidamente os créditos referentes a despesas de propaganda/publicidade [...], cabendo à Fiscalização desconsiderar/excluir de ofício esses descontos realizados indevidamente.*" Nessa toada, todos os valores escriturados a título de "PIS/COFINS S/ DESPESAS COM PUBLICIDADE E PROP" foram exigidos nos autos de infração de PIS/Pasep e de Cofins a título da infração "Créditos Descontados Indevidamente".

Por sua vez, alegando a essencialidade das despesas com publicidade e propaganda para as atividades da empresa, a Impugnante pediu o restabelecimento do crédito de tais despesas na apuração das contribuições ao PIS e da Cofins, em consideração à aplicabilidade máxima que se deve dar ao princípio da não cumulatividade e o mote de desoneração nele insculpido.

Com efeito, a fiscalização considerou que a receita da prestação de serviço de publicidade e propaganda "*está contida na receita operacional da fiscalizada*", devendo compor a base de cálculo do PIS/Cofins. Mantido esse entendimento, conforme corroborado acima, devem ser considerados os créditos da não cumulatividade relativos a essa receita, ainda que a prestação de serviços de propaganda e publicidade seja um objetivo social secundário da interessada.

Uma vez considerada a receita da prestação de serviços de propaganda e publicidade na composição da base de cálculo das contribuições, é irrelevante, para a apuração dos respectivos créditos, o fato, apontado pela fiscalização, de que a atividade preponderante da interessada é o comércio de vendas de mercadorias no atacado e no varejo.

Destaque-se que não cabe a este colegiado determinar que a fiscalização produza provas que deveriam ter sido apresentadas quando do lançamento, a teor do art. 9º do Decreto nº 70.235/72, tampouco complementar a descrição dos fatos feita pela autoridade lançadora, sob pena de imiscuir-se na atividade fiscalizatória, inclusive com inovação do lançamento. O poder instrutório das autoridades de julgamento deve-se nortear pelo esclarecimento dos pontos controvertidos e não pode implicar invasão dos campos de exercício de prova do contribuinte ou da Fazenda.

No caso vertente, mesmo que adotado o conceito restritivo de insumo, vigente no âmbito da RFB à época do lançamento, para fins de glosa de créditos seria necessário o aprofundamento da ação fiscal, com o intuito de verificar quais despesas de propaganda/publicidade eram, de fato, passíveis de crédito, uma vez que as respectivas receitas da prestação de serviço compuseram a base de cálculo das contribuições. Entretanto, em virtude da premissa adotada pela fiscalização, tal procedimento não foi realizado. (...)

Ademais, frise-se, os valores exigidos nos autos de infração de PIS/Pasep e de Cofins a título da infração "Créditos Descontados Indevidamente" são **idênticos** àqueles referentes aos "*Créditos tomados sobre despesas de propaganda e publicidade sem amparo legal*", conforme descrito no item 5 do TVF.

Para fins de exigência, o crédito efetivamente utilizado de forma indevida como desconto deve ser glosado na nova apuração das contribuições, assim como foi feito em relação aos créditos referentes a comissões de administradores de cartões de crédito, os quais foram glosados no cálculo das contribuições exigidas em face da infração apontada como "insuficiência de recolhimento", conforme demonstra o cotejo entre as linhas "Outras Operações com Direito a Crédito", constantes da "Memória de Cálculo do PIS COFINS" apresentada pela interessada (arquivo não paginável à fl. 344) e das planilhas anexas ao TVF (fls. 100/104 - "Memória de Cálculo PIS COFINS - [...] - Ex Officio").

Entretanto, na "Memória de Cálculo do PIS COFINS" apresentada pela interessada não se vislumbra os descontos relativos aos créditos da conta contábil 3311030024 - "PIS/COFINS S/ DESPESAS COM PUBLICIDADE E PROP". Ou seja, os créditos que deveriam ser glosados no entendimento da fiscalização, salvo prova em contrário, já não foram considerados na Memória de Cálculo apresentada pela interessada.

De outro giro, se o crédito indevido não foi efetivamente utilizado pela interessada, mas se tratava tão-somente de "créditos indevidos constantes da contabilidade da interessada" (TVF, item 7, *in fine*), a sua glosa não pode implicar exigência em mesmo valor das contribuições, ainda com acréscimo de multa e de juros, conforme levado a efeito no lançamento de ofício.

Assim, em razão do exposto no presente item, devem ser **canceladas** as exigências de PIS e de Cofins referentes à infração "Créditos Descontados Indevidamente".

Multa qualificada

Foi procedida a qualificação da multa para o percentual de 150%, em suma, em razão da convicção da autoridade lançadora "*de que todos os atos de camuflagem de receitas para a apuração do PIS e COFINS da INSINUANTE, foram realizados com intuito evidente de fraude, conforme os fatos narrados acima.*"

A majoração da multa do percentual de 75% para o de 150% exige a demonstração clara no lançamento da subsunção dos fatos às hipóteses legais de qualificação da penalidade e, em consequência, a comprovação do dolo por parte do sujeito passivo.

O conceito de dolo, para os fins de tipificação das hipóteses dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64, encontra-se no inciso I, do art. 18 do Código Penal, ou seja, crime doloso é aquele em que o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo. A lei penal brasileira adotou, para a conceituação do dolo, a teoria da vontade.

Isso significa que o agente do crime deve conhecer os atos que realiza e a sua significação, além de estar disposto a produzir o resultado deles decorrente. Os elementos componentes do dolo, de acordo com a teoria da vontade são: vontade de agir ou de se omitir; consciência da conduta (ação ou omissão) e do seu resultado; consciência de que esta ação ou omissão vai levar ao resultado (nexo causal).

É cediço, que é da fiscalização o ônus de comprovar a prática dolosa, por parte do sujeito passivo, que se subsume a uma das hipóteses descritas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502, de 1964.

No caso vertente, a escrituração indevida de valores de receita em contas retificadoras, por si só, não comprova o intuito doloso da interessada. Inclusive, em relação aos créditos da não cumulatividade, parte das glosas foi considerada improcedente no presente voto, donde se conclui que é mais provável se estar diante de uma diferença de entendimento do que de um artifício doloso. Ao ensejo: *Súmula CARF nº 14: A simples apuração de omissão de receita ou de rendimentos, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício, sendo necessária a comprovação do evidente intuito de fraude do sujeito passivo.*

Reforça esse entendimento o fato de não ter sido qualificada a multa na autuação constante do processo nº 10580.728990/2016-90, em caso semelhante ao presente, relativo a outra empresa do mesmo grupo econômico da interessada.

Assim, ausente a comprovação inequívoca de que o sujeito passivo agiu dolosamente na execução de pelo menos uma das condutas previstas nos artigos 71, 72 e 73 da Lei 4.502, de 1964, deve ser cancelada a qualificação da multa de ofício.

Por concordar com as razões expendidas supra, entende-se **correta a exoneração do crédito tributário levada a efeito e sem chances de provimento o recurso de ofício.**

Com relação ao recurso voluntário, cumpre dizer que é tempestivo, e preenchidos os demais requisitos de admissibilidade, merece ser apreciado e conhecido.

A recorrente rebate as razões de direito e de fato lançadas pela decisão recorrida para indeferir seu pleito e repete com maior robustez as mesmas alegações ofertadas na impugnação relativamente a Verbas de Propaganda/Publicidade Cooperada e Descontos concedidos *a posteriori* pelos fornecedores para equalização de margem (por não poderem ser considerados como receita), e ataca as glosas de créditos referentes a Despesas com publicidade/propaganda e Despesas com taxas de comissão das administradoras de cartões de crédito e débito.

Preambularmente, cumpre observar que **as glosas de créditos referentes a Despesas com publicidade/propaganda já foram excluídas pela decisão recorrida**, como se viu acima, quando se tratou do recurso de ofício. Assim, **não se deve conhecer do recurso voluntário, nessa parte, por falta de objeto.**

Quanto aos demais itens recorridos - **Verbas de Propaganda/Publicidade Cooperada; Descontos concedidos *a posteriori* pelos fornecedores e Despesas com taxas de comissão das administradoras de cartões de crédito e débito**, em virtude de serem reprisadas as alegações ofertadas na impugnação, adoto as mesmas razões da decisão recorrida, nos termos do § 3º, do art. 57, do Anexo II do RICARF:

Verbas de Propaganda Cooperada (VPC)

Nos termos do art. 1º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e art. 1º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, a base de cálculo das contribuições para o PIS e da Cofins, no regime não cumulativo, é a totalidade das receitas, independentemente de sua

denominação ou classificação contábil, admitidas apenas as exclusões expressamente previstas no § 3º do artigo 1º de cada uma dessas leis.

E para que não restassem dúvidas, o § 1º do artigo 1º das referidas leis esclareceram que o significado de "total das receitas" compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

Diz a Lei n.º 10.833, de 2003¹ (sem alterações relevantes em relação a Lei 10.637/2002 no que é pertinente ao presente processo):

¹ A redação transcrita foi alterada pela Lei n.º 12.973, de 2014. Todavia estava vigente durante o período de apuração a que se refere o presente processo.

Art. 1.º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com a incidência não-cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 1.º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

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

§ 3.º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo as receitas:

I - isentas ou não alcançadas pela incidência da contribuição ou sujeitas à alíquota 0 (zero);

II - não-operacionais, decorrentes da venda de ativo permanente;

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

[...]IV - referentes a:

a) vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos;

b) reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição que tenham sido computados como receita. [...] (grifo nosso).

Portanto, na modalidade não-cumulativa das contribuições, a base de cálculo é a totalidade dos ingressos, a receita em sentido amplo, independentemente da classificação contábil adotada. A partir da adoção de uma base universal para as referidas contribuições, as próprias leis trataram das hipóteses de exclusão da base de cálculo.

As receitas decorrentes de Verbas de Propaganda Cooperada (VPC) não foram contempladas dentre as previstas como passíveis de exclusão/dedução da base de cálculo das contribuições para o PIS e da Cofins. Por conseguinte, se a própria interessada esclarece que a VPC "é uma verba recebida dos fornecedores/indústrias para restituir parte dos gastos que a Impugnante teve com a publicidade dos produtos fabricados por aqueles e revendidos por esta", resta evidente que esses valores se enquadram no conceito legal de receita para fim de incidência das contribuições.

As chamadas Verbas de Propaganda Cooperada são, de fato, valores destinados a ações de marketing e propaganda que promovam os produtos do fabricante comercializados nos estabelecimentos da interessada.

Conforme contratos comerciais juntados às fls. 347/610, as Verbas de Propaganda Cooperada são pré-estabelecidas em uma porcentagem sobre o faturamento das vendas das mercadorias adquiridas junto ao fornecedor. Dessarte, não procede a alegação da interessada de que "*os valores relacionados à VPC constituem meros ingressos de numerários no caixa da Impugnante visando a restituição de gastos/despesas conjuntas e, portanto, não poderiam integrar a base de cálculo do PIS e da COFINS.*"

Cumpra destacar que, conforme dispõe o inciso III do art. 44 da Lei n.º 4.506, de 30 de novembro de 1964, base legal do inciso II do art. 392 do Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda - RIR/1999), vigente à época dos fatos geradores, as recuperações de despesas são receitas e, como tal, inserem-se no campo de incidência do PIS e da Cofins:

Art. 44. Integram a receita bruta operacional:

I - o produto da venda dos bens e serviços nas transações ou operações de conta própria;

II - o resultado auferido nas operações de conta alheia;

III - as recuperações ou devoluções de custos, deduções ou provisões; (grifou-se)

Em outra fase de argumentação, a Impugnante alegou que caso persista "*o entendimento presente no auto de infração de que a VPC é uma receita da Impugnante, a premissa utilizada pelos Auditores Fiscais de que esta teria prestado um serviço de publicidade e propaganda para o fornecedor/indústria leva a possibilidade de tal receita ser inteiramente deduzida da base de cálculo do PIS e da Cofins*", consoante o art. 13 da Lei Federal n.º 10.925, de 2004, e o art. 53 da Lei Federal n.º 7.450, de 1985.

Com efeito, a partir de 23/10/2004, por força do art. 13 da Lei n.º 10.925, de 23 de julho de 2004, é cabível às agências de publicidade e propaganda a exclusão da base de cálculo, das contribuições para o PIS e da Cofins, das importâncias pagas diretamente ou repassadas a empresas de rádio, televisão, jornais e revistas.

Assim dispõe o art. 13 da Lei n.º 10.925, de 2004: (...)

Por sua vez, o art. 53 da Lei n.º 7.450, de 1985, tem a seguinte redação: (...)

Todavia, importante frisar que a leitura dos dispositivos legais citados **não permite estender o direito à citada exclusão da base de cálculo das contribuições às pessoas jurídicas que não sejam agências de publicidade e propaganda.**

Em se tratando de normas que criam direitos em matéria tributária, sua interpretação deve ser restritiva, vez que tais direitos implicam, em última análise, renúncia fiscal a favor de uns em detrimento do interesse público da arrecadação de tributos.

Ao intérprete/aplicador das normas não é dado o direito de ampliar o alcance dos benefícios criados pelo legislador ordinário, sob pena de estendê-los a quem ele não quis alcançar.

No presente caso, a Interessada tem como atividade preponderante o comércio atacadista e varejista, não se consubstanciando em agência de publicidade e propaganda, nos termos da legislação de regência, conforme demonstrado a seguir.

De acordo com a Alteração Contratual constante dos autos, qual seja, a 260ª Alteração Contratual, datada de 2 de janeiro de 2014, a Interessada tem por objeto (fls. 5115/5116: (...)) Embora a Interessada tenha dentre as suas inúmeras atividades a de "Agências de

publicidade, marketing direto — CNAE: 7319-0/03", tal atividade não a transforma em uma agência publicidade e propaganda.

Conforme pesquisa nas Tabelas de Códigos e Denominações, da Comissão Nacional de Classificação - CONCLA/IBGE, disponível na *internet*, as agências de publicidade possuem CNAE específico, de nº 73.11-4/00, o qual, conforme suas Notas Explicativas, não compreende "*a publicidade por mala direta, por telefone, em visitas (73.19-0)*" (grifos do original), que corresponde ao CNAE utilizado pela interessada, relativo a "*Marketing direto*". Corrobora esse entendimento, o conceito de "Agência de Publicidade ou Agência de Propaganda" definido pelo Conselho Executivo de Normas-Padrão - CENP, em relação à atividade publicitária: (...)

No presente caso, a Interessada não presta serviços de propaganda e publicidade "*por ordem e conta de Clientes Anunciantes com o objetivo de promover a venda de mercadorias, produtos, serviços e imagem, difundir idéias ou informar o público a respeito de organizações ou instituições a que servem.*"

Nesse sentido, vale destacar trecho da própria impugnação:

A Impugnante não realiza serviço de marketing ou de publicidade e propaganda para o fornecedor/indústria!

[...] Neste sentido, pouco importa à Impugnante se a publicidade e a propaganda veiculada na mídia será de produto fabricado pelo fornecedor/indústria A ou B, mas sim que aquele mecanismo utilizado incrementa as suas vendas e, conseqüentemente, a sua receita.

[...] Por outro lado, o fornecedor/indústria tem total ciência dos altos valores que são cobrados pela mídia para veiculação de publicidade e propaganda e, de tal modo, quando a Impugnante cita o nome do fornecedor/fabricante, este, visando restituir parte das despesas que aquela teve com a mídia, repassa-lhe a VPC.

Ademais, a simplicidade e a similitude dos "contratos comerciais" celebrados entre a Interessada e seus fornecedores (fls. 347/610), os quais se assemelham a contratos do tipo de adesão, denotam a falta de particularidade dos serviços prestados pela Impugnante.

Por fim, vale destacar que, consoante relatado no TVF, os valores das verbas de publicidade/propaganda/marketing foram reconhecidos pela impugnante em sua apuração do PIS e COFINS "*em valores abaixo dos valores escriturados e em poucos meses esporádicos: Em 2012 (março - R\$ 3.306.907,44 , abril - R\$ 1.307.078,94 maio - R\$ 909.112,10 e junho - R\$ 414.111,37); em 2013 (março - R\$ 47.917,99) e em 2014 (novembro - R\$ 6.676.041,48 e dezembro - R\$ 1.447.740,09)*" (grifos do original).

Demais disso, embora a interessada tenha considerado, em regra, a VPC como conta redutora de custos, e não como receita tributável para fins de apuração do PIS/Cofins, tomou vultosos valores de crédito sobre as despesas de propaganda e publicidade.

Ante o exposto, dá-se por correta a tributação dos valores recebidos a título de Verbas de Propaganda Cooperada (VPC), uma vez que se trata de receita auferida pela pessoa jurídica nos termos da Lei nº 10.637, de 2002, art 1º, §§ 1º e 2º, e Lei nº 10.833, de 2003, art 1º, §§ 1º e 2º.

Equalização de Margem (Descontos a posteriori)

Segundo a Fiscalização, a Equalização não se refere a ações de marketing e propaganda, e "*teria a configuração de uma renegociação dos valores anteriormente acertados para que não ocorresse a devolução de mercadorias de posse da fiscalizada*".

Conforme esclarecido pela Impugnante, os chamados descontos *a posteriori* ou descontos para equalização de margem são descontos concedidos pelos fornecedores/indústrias na aquisição de outras mercadorias visando permitir que a Impugnante possa, por exemplo, reduzir o preço da mercadoria ao consumidor final sem que a margem dela diminua, recompondo a margem e girando o estoque daquela.

E continua em sua peça de defesa: os descontos *a posteriori* são analisados caso a caso baseado no giro das mercadorias e tem o fim precípua de recompor a margem da Impugnante em determinada mercadoria pela redução do seu preço de venda ao consumidor final quando comparado com o valor da aquisição ou, até mesmo, pelo fato do *player* concorrente ter adquirido o produto junto ao fornecedor/indústria com um preço muito inferior.

Conforme já explanado no item precedente do presente Voto, com a introdução da sistemática não-cumulativa, de acordo com as Leis nº 10.637, de 2002 (PIS não-cumulativo) e nº 10.833, de 2003 (Cofins não-cumulativa), a opção do legislador foi a generalização do alcance da incidência das contribuições em tela. Também foram incluídas, seletivamente, hipóteses de exclusão da base de cálculo.

A impugnante defende a tese de que a linha de inteligência utilizada no tópico envolvendo a VPC também vale para os descontos *a posteriori*, na medida em que o mesmo não se transmuda em receita, ou seja, não são reveladores da medida de riqueza ou exprimem a capacidade econômica da Impugnante.

Porém, essa tese não merece prosperar. Como o desconto é operacionalizado por meio de um lançamento contábil de crédito em conta de receita (e débito em conta de passivo), fica assim caracterizado o aumento patrimonial² que, por seu turno, implica na ocorrência do fato gerador da receita como situação jurídica definitivamente constituída (artigo 116, inciso II, do CTN).

Observe-se que toda receita serve – de uma forma ou de outra – para fazer frente aos custos e, no caso da Cofins e do PIS, o simples incremento patrimonial é suficiente para a subsunção à hipótese de incidência (tendo em vista que o fato gerador dessas contribuições é a receita, e não o lucro). Dessa maneira, torna-se sem importância se o desconto reduz custos, sendo suficiente o fato de que tal rubrica aumenta o patrimônio da Impugnante.

A Impugnante, em suas alegações finais, alegou também que os descontos *a posteriori* não configuram receita, mas tão somente um desconto incondicionado que visa recompor os custos.

Contudo, resta evidente que tais “descontos” nada têm a ver com descontos incondicionais. Não obstante, certo é que, apenas na hipótese de que os descontos concedidos pelos fornecedores fossem considerados um desconto incondicional por eles concedidos – mas não o são –, é que poderia ser apartado, na contabilidade do fornecedor (e nunca da Contribuinte!), da apuração da base de cálculo das contribuições. A previsão da legislação é para a exclusão dos *descontos incondicionais concedidos* da base do vendedor, conforme art. 1º, § 3º, inciso V, das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003.

E o desconto para ser incondicional deve estar consignado nota a nota, não se admitindo seu cálculo a partir de análise caso a caso, baseado no giro das mercadorias, com o fim precípua de recompor a margem da Impugnante em determinada mercadoria pela redução do seu preço de venda ao consumidor final.

O conceito de descontos incondicionais (comerciais) e a necessidade desses constarem na nota fiscal de venda vêm de longa data, desde a Instrução Normativa nº 51, de 03/11/1978, no seu item 4.2:

4.2 – Descontos incondicionais são as parcelas redutoras do preço de venda, quando constarem da nota fiscal de venda dos bens ou da fatura de serviços e não dependerem de evento posterior à emissão desses documentos. (grifo nosso)

É de se citar também Acórdãos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS. Data do fato gerador: 14/11/2000 PIS/COFINS. BASE DE CÁLCULO. DESCONTOS INCONDICIONAIS. EXCLUSÃO. Para efeito de incidência da contribuição para o PIS e Cofins, excluem-se da base de cálculo os descontos incondicionais concedidos, não devendo integrar o faturamento os descontos promocionais constantes das notas fiscais próprias, desde que relacionados às notas fiscais de venda. Recurso Provido. (Acórdão 3301-001.625; sessão de 26/09/2012; 1ª Turma, 3ª Câmara, 3ª Sessão do Carf, proc. 10865.900366/2008-20).

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS. (...) DESCONTOS INCONDICIONAIS. NATUREZA. PROVA. Descontos incondicionais são parcelas redutoras do preço de venda, quando constarem da nota fiscal de venda dos bens ou da fatura de serviços e não dependerem de evento posterior à emissão desses documentos. A prova de que se trata de fato de descontos incondicionais, conforme apurado pela Fiscalização com base na escrituração, deve ser apresentada pelo contribuinte na impugnação. (Acórdão 3302-001.160; sessão de 10/08/2011; 2ª Turma, 3ª Câmara, 3ª Sessão do Carf, proc. 10909.001469/2005-17). (grifo nosso)

Em resumo, tais descontos não se confundem com descontos incondicionais, pois estes últimos são concedidos no momento da venda e constam dos documentos fiscais. Repise-se que, na sistemática não-cumulativa, as compras e respectivas notas fiscais servem de base para a apuração de créditos.

Concluindo, tem-se que os chamados "descontos *a posteriori*" encaixam-se, de fato, no conceito amplo de receita admitido no direito tributário, nos termos da Lei nº 10.637, de 2002, art 1º, §§ 1º e 2º, e Lei nº 10.833, de 2003, art 1º, §§ 1º e 2º.

Comissões de administração de cartão de crédito

A Impugnante pediu que seja restabelecido "*o crédito das despesas com as comissões das administradoras decorrentes das vendas realizadas por meio de cartão de crédito deduzido da base de cálculo da COFINS e do PIS*".

Argumenta, em síntese, pela necessidade de se observar a essencialidade dessa despesa para a atividade econômica e financeira exercida pela empresa, bem como de se permitir que a comissão descontada pela administradora do valor do produto vendido através do cartão de crédito seja dedutível da base de cálculo dos tributos para que a Impugnante venha a ser tributada sobre a receita efetivamente auferida pela venda do produto, uma vez que o princípio da não cumulatividade visa a desoneração.

Citando o inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003 (créditos calculados em relação a bens e serviços, utilizados como insumo...), a Impugnante suscita que "*a utilização do termo "insumo" pelo legislador, longe de demonstrar que o dispositivo seria adstrito tão somente às indústrias, indica sua intenção de permitir que as verbas que se constituem em despesas necessárias ao regular desenvolvimento da atividade empresarial do contribuinte sejam passíveis de dedução na base de cálculo do PIS e da COFINS*".

Ocorre que as despesas com taxa de administração de cartões de crédito não guardam relação com o conceito de insumo, tendo, sim, a natureza de despesa operacional, que com aquele não se confunde.

Tendo em vista que a Impugnante exerce a atividade de comércio varejista e atacadista, não há que se falar em utilização de bens ou serviços como insumos, visto que, neste caso, não há produção de bens ou prestação de serviços.

Por conseguinte, as despesas relativas ao pagamento dos serviços prestados pelas administradoras de cartões de crédito não configuram insumos para fins de apuração de créditos das contribuições para o PIS e da Cofins quando da venda de mercadoria com a utilização de cartão de crédito como forma de pagamento.

Esse é o entendimento da Receita Federal, externado no Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 36, de 2011:

Artigo único. O pagamento de taxas de administração para pessoas jurídicas administradoras de cartões de crédito ou débito não gera direito à apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), por ausência de previsão legal.

Conforme citado no TVF, esse entendimento foi confirmado pelo Superior Tribunal de Justiça - STJ, no AgRg no REsp 1.395.442/PE, DJ 13/03/2015, ao afirmar que a taxa de administração de cartões de crédito não se enquadra no conceito de insumo, pois constitui mera despesa operacional decorrente de benesse disponibilizada para facilitar a atividade de empresas com o seu público alvo. Segundo o referido julgado do STJ, a ideia de insumos, ainda que na sua acepção mais ampla, está relacionada com os elementos essenciais à realização da atividade fim da empresa.

Por fim, registre-se que tais despesas também não estão listadas entre as hipóteses exaustivamente descritas na legislação de regência, passíveis de gerar crédito das referidas contribuições.

Pelo exposto, devem ser mantidas as glosas efetuadas pela Autoridade Fiscal em relação aos créditos das despesas com as comissões das administradoras de cartão de crédito.

A título ilustrativo, vale a pena trazer jurisprudência desta 3ª Seção a respeito dessas receitas do comércio varejista e a respectiva inclusão na base de cálculo das contribuições em tela:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2011

Ementa: (...)

OMISSÃO DE RECEITAS. BONIFICAÇÕES. DESPESAS COM PROPAGANDA COOPERADA.

As chamadas bonificações e as despesas com propaganda cooperada constituem receitas, e devem ser incluídas na base de cálculo das contribuições para o PIS/PASEP e COFINS.

PIS NÃO-CUMULATIVIDADE. COMÉRCIO VAREJISTA. OMISSÃO DE RECEITAS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS FINASA.

As receitas decorrente da prestação de serviços vinculadas a financiamentos (Finasa), integram o faturamento da empresa e, portanto, devem ser consideradas quando da apuração da base de cálculo do PIS e da Cofins, calculados no regime da não cumulatividade. (...)

Acórdão nº 3401-004.379, de 26/02/2018; Recorrente VIA VAREJO S/A.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009 (...)

BASE DE CÁLCULO. RECEITA DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇO.

Integram a base de cálculo da contribuição receitas por conta da prestação de serviço.

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

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

BASE DE CÁLCULO. VERBAS RECEBIDAS DE FORNECEDORES.

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

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

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

Acórdão n.º 3402-003.307 de 28/09/2016; Recorrente LOJAS VOLPATO LTDA.

Posto isso, voto por **negar provimento** ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Corintho Oliveira Machado