



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10340.720022/2021-25  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3201-011.466 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 27 de fevereiro de 2024  
**Recorrente** O BOTICÁRIO FRANCHISING LTDA.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Período de apuração: 01/01/2016 a 31/12/2017

LANÇAMENTO. MULTA DE OFÍCIO. LEI VÁLIDA E VIGENTE. VINCULAÇÃO.

A autoridade lançadora encontra-se obrigada a exigir a multa de ofício prevista em lei válida e vigente, sob pena de responsabilização, devendo o julgador administrativo também observá-la, tendo-se em conta que a Administração tributária não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária (Súmula CARF nº 2).

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/01/2016 a 31/12/2017

PRELIMINAR DE NULIDADE. AUTOS DE INFRAÇÃO. INOCORRÊNCIA.

Tendo os autos de infração sido lavrados por autoridade/servidor competente, com a identificação precisa das infrações apuradas, bem como de sua fundamentação legal, e com observância do direito de defesa, afasta-se a preliminar de nulidade arguida.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)**

Período de apuração: 01/01/2016 a 31/12/2017

NÃO CUMULATIVIDADE. BASE DE CÁLCULO. CESSÃO DO DIREITO DE USO E EXPLORAÇÃO DA MARCA. RECEITA.

As contribuições não cumulativas incidem sobre a receita bruta e demais receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil, razão pela qual os valores recebidos em decorrência da cessão do direito de uso e exploração da marca compõem a base de cálculo dessas contribuições.

NÃO CUMULATIVIDADE. GERENCIAMENTO DE FRANQUIA. DESCONTO DE CRÉDITOS. INSUMOS. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA.

Tratando-se de aquisições de bens e serviços utilizados como insumos na prestação de serviços de gerenciamento de franquia, ensejam o desconto de crédito das contribuições não cumulativas a aquisição de licença de software e de serviços de desenvolvimento de produtos da franquia, essenciais à concretização do objeto social da pessoa jurídica, mas desde que comprovados e observados os demais requisitos da lei, dentre os quais, tratar-se de bens ou serviços tributados em sua aquisição e prestados por pessoas jurídicas domiciliadas no País.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 01/01/2016 a 31/12/2017

NÃO CUMULATIVIDADE. BASE DE CÁLCULO. CESSÃO DO DIREITO DE USO E EXPLORAÇÃO DA MARCA. RECEITA.

As contribuições não cumulativas incidem sobre a receita bruta e demais receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil, razão pela qual os valores recebidos em decorrência da cessão do direito de uso e exploração da marca compõem a base de cálculo dessas contribuições.

NÃO CUMULATIVIDADE. GERENCIAMENTO DE FRANQUIA. DESCONTO DE CRÉDITOS. INSUMOS. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA.

Tratando-se de aquisições de bens e serviços utilizados como insumos na prestação de serviços de gerenciamento de franquia, ensejam o desconto de crédito das contribuições não cumulativas a aquisição de licença de software e de serviços de desenvolvimento de produtos da franquia, essenciais à concretização do objeto social da pessoa jurídica, mas desde que comprovados e observados os demais requisitos da lei, dentre os quais, tratar-se de bens ou serviços tributados em sua aquisição e prestados por pessoas jurídicas domiciliadas no País.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em afastar a preliminar de nulidade dos autos de infração e, no mérito, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário no sentido de reverter as glosas de créditos em relação aos dispêndios com (i) “licença de uso de software” e (ii) “pesquisa e desenvolvimento de produtos da franquia”, mas desde que devidamente comprovados por meio de documentos fiscais em que o Recorrente se encontre identificado como destinatário dos serviços prestados por terceiros que tenham como objeto social ou o fornecimento da licença de uso de software ou a pesquisa e desenvolvimento de produtos da franquia, observados os demais requisitos da lei, dentre os quais, tratar-se de bens ou serviços tributados em sua aquisição e prestados por pessoas jurídicas domiciliadas no País, vencidos os conselheiros Mateus Soares de Oliveira e Joana Maria de Oliveira Guimarães, que davam provimento em maior extensão. O conselheiro Márcio Robson Costa manifestou interesse em apresentar Declaração de Voto.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ana Paula Pedrosa Giglio, Márcio Robson Costa, Marcos Antônio Borges (substituto integral), Mateus Soares de Oliveira, Joana Maria de Oliveira Guimarães e Hélcio Lafetá Reis (Presidente). Ausente o conselheiro Ricardo Sierra Fernandes, substituído pelo conselheiro Marcos Antônio Borges.

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em decorrência do acórdão da Delegacia de Julgamento (DRJ) em que se julgou improcedente a Impugnação manejada pelo contribuinte acima identificado com vistas a cancelar os autos de infração relativos às contribuições PIS/Cofins não cumulativas, lançamentos esses fundados nas seguintes infrações: (i) créditos descontados indevidamente na apuração das contribuições e (ii) insuficiência de recolhimento em relação às receitas com fundo de publicidade e propaganda.

No Termo de Verificação Fiscal (TVF) constam as seguintes apurações:

a) a “O Boticário Franchising” (OBF) desempenha, atualmente, o papel de controladora geral do Grupo Boticário (*holding*), cabendo a ela o assessoramento técnico e mercadológico no que se refere à comercialização dos produtos fabricados e revendidos pelo grupo sob a forma de franquias *O Boticário*, bem como o desenvolvimento de produtos, para industrialização por terceiros, de perfumaria, cosméticos, produtos de higiene pessoal, saneantes, domissanitários e produtos para a saúde;

b) os franqueados pagam à OBF, além da remuneração da franquia, valores a título de reembolso de despesas com esforços de marketing correspondente a um determinado percentual sobre o valor da compra de produtos *O Boticário*, inobstante terem os franqueados a obrigação contratual de empregar 3% do seu faturamento na mesma finalidade;

c) para a cobrança das despesas com propaganda e publicidade, a empresa emite o que chama de nota de débito, sob o regime de competência, cujos valores, segundo ela, não compõem suas receitas, transitando apenas por contas contábeis patrimoniais e não por contas de resultado;

d) os contratos de franquia, à época do período fiscalizado, eram regidos pela Lei nº 8.955/1994 (revogada pela Lei nº 13.966/2019), cujo art. 3º, inciso VIII, alínea “a”, previa, além de outras cláusulas, o seguinte: (i) remuneração periódica pelo uso do sistema, da marca ou em troca dos serviços efetivamente prestados pelo franqueador ao franqueado (*royalties*) e (ii) taxa de publicidade ou semelhante;

e) a taxa de reembolso de despesas com publicidade, propaganda e *marketing* é estipulada pela OBF em percentual das compras de mercadorias efetuadas e não em função dos próprios gastos, razão pela qual tal taxa de reembolso muito mais se assemelha a *royalties* do que a um efetivo reembolso, pois, de acordo com os arts. 22 e 23 da Lei nº 4.506/1964, para fins fiscais, todos os rendimentos decorrentes da exploração de marcas de indústria e comércio deverão ser classificados como *royalties*, rubrica essa caracterizada como receita operacional, sujeita à incidência das contribuições PIS/Cofins, dado provir do exercício da atividade da

pessoa jurídica (conforme Solução de Consulta Cosit nº 208/2019 e acórdão CARF 3302-008.120);

f) enquanto a OBF arca com dois gastos em contrapartida ao direito de usar e explorar a marca “O Boticário” no sistema de franquias (*royalties* e despesas com publicidade, propaganda e *marketing* da marca), conforme Contrato de Licenciamento de Marcas, a proprietária da marca recebe, em contrapartida ao direito cedido, duas vantagens: (i) um percentual sobre o faturamento líquido obtido pela licenciada – *royalties* variáveis e (ii) as despesas com publicidade e propaganda de sua marca;

g) de acordo com a Solução de Consulta Cosit nº 431/2017, os *royalties*, independentemente de sua procedência (se do mercado interno ou do exterior), não configuram receita de venda de mercadorias ou de prestação de serviços, razão pela qual eles não dão direito a desconto de crédito das contribuições PIS/Cofins não cumulativos em relação a gastos com propaganda, publicidade e *marketing* para promover a marca “O Boticário”, tratando-se, na verdade, de reembolso de despesas com esforços de *marketing*;

h) no Recurso Especial nº 1.437.025 - SC (2014/0035808- 5), o STJ decidiu que despesas com publicidade e *marketing* não são essenciais ao processo produtivo, não gerando, por conseguinte, direito ao desconto de créditos das contribuições não cumulativas, dada a ausência do requisito essencialidade ou relevância;

i) as licenças para uso de *software* ou a sua cessão de uso também são consideradas *royalties*, assim classificadas por decorrência do art. 22, alínea “c”, da Lei nº 4.506/1964, em que se prevê que configuram *royalties* os rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, fruição e exploração de direitos de marcas de indústria e comércio, não gerando, por conseguinte, direito ao desconto de créditos das contribuições não cumulativas;

j) os gastos com pesquisa e desenvolvimento não são passíveis de creditamento com fundamento no inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, dado não atenderem aos requisitos de essencialidade ou de relevância na prestação do serviço, tratando-se, na verdade, de despesa anterior ao processo de prestação do serviço, em conformidade com o Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/2018, pois, uma vez que a empresa não obtém qualquer receita de venda de bens ou produtos ou de prestação de serviços de pesquisa e desenvolvimento, tais gastos com pesquisa e desenvolvimento não são insumos para a atividade que desenvolve.

Na Impugnação, o contribuinte pleiteia, em preliminar, o reconhecimento da nulidade dos autos de infração por violação do art. 146 do CTN (impossibilidade de alteração de critério jurídico) e da ausência da efetiva identificação dos fatos ocorridos (iliquidez e incerteza do lançamento fiscal), ou, alternativamente, o cancelamento dos lançamentos ou, ainda, o reconhecimento da possibilidade de se tomarem créditos das contribuições PIS/Cofins sobre os valores gastos com publicidade e propaganda registrados em contas patrimoniais e reclassificados pela autoridade fiscal como “despesas”, bem como a aplicação do art. 112 do CTN em caso de dúvida, sendo aduzido o seguinte:

1) ausência de omissão de receitas, uma vez que os valores recebidos dos franqueados são relativos a efetivos reembolsos com gastos de propaganda e publicidade, conforme estabelecido nos Contratos de Franquia, não podendo ser requalificados pela

Autoridade Fiscal, dado o seu não enquadramento no conceito de royalties e a inexistência de qualquer valor a ser registrado como “receita” (inexistência de riqueza nova);

2) nos Contratos de Franquia, estabeleceram-se cláusulas que asseguravam o direito de reembolso pelos Franqueados dos gastos com publicidade e propaganda incorridos em favor deles, dada a não permissão de que cada Franqueado realizasse ações de publicidade e propaganda individuais e autônomas;

3) a limitação do valor a ser reembolsado em 15% do valor das compras de produtos tinha como objetivo dar maior previsibilidade e segurança econômica aos Franqueados, que poderiam, pelo limite, saber, de antemão, o valor que deveriam reembolsar à Impugnante;

4) “os investimentos em publicidade têm como objetivo não apenas a divulgação dos atributos físicos dos produtos, mas, inclusive, a criação de associação dos produtos a atributos intangíveis, como, por exemplo, valores e ideais de bem-estar, qualidade de vida, consciência ambiental e outros”, sendo “evidente, no entanto, que a associação dos produtos a esses atributos intangíveis é uma tarefa muito mais complexa do que a simples associação desses produtos aos seus atributos físicos, pois depende de ações reiteradas de marketing, conectadas entre si, que sejam capazes de estabelecer uma conexão entre o produto, de um lado, e um valor ou uma ideia, de outro.”;

5) “a Autoridade Fiscal pretendeu qualificar, para fins fiscais, os valores recebidos pela Impugnante dos Franqueados a título de reembolso com publicidade e propaganda como royalties, baseando-se, exclusivamente, nos artigos 22 e 23 da Lei nº 4.506/64 [lei essa relativa apenas ao imposto de renda], desconsiderando-se, assim, a distinção entre “royalties” e “taxa de publicidade ou semelhante” feita no já citado artigo 3º, inciso VIII, alíneas “a” e “c” da Lei nº 8.955/94”;

6) considerando-se a sistemática do regime não cumulativo das contribuições PIS/Cofins e mantendo-se, hipoteticamente, a requalificação dos reembolsos feitos pelos Franqueados como receitas tributáveis, devia-se reconhecer os créditos de PIS e Cofins sobre as despesas correlatas, cancelando-se as glosas de créditos relativos às (i) despesas com publicidade, propaganda e marketing, (ii) licenciamento de softwares e (iii) pesquisa e desenvolvimento, dado tratar-se de despesas essenciais e relevantes para o desenvolvimento da atividade econômica do contribuinte, em conformidade com o conceito de insumo definido pelo STJ no REsp 1.221.170 (recursos repetitivos);

7) “ao defender que só seriam insumos aqueles bens ou serviços vinculados à atividade produtiva, o Parecer Cosit nº 05/2018, propõe, assim, uma nova “interpretação” ao termo “atividade econômica” expressamente previsto na tese firmada pela Corte Superior” (STJ);

8) caso venha a decidir pela manutenção dos lançamentos em decisão não unânime, o colegiado do CARF devia cancelar a multa de ofício em razão da existência de dúvida razoável quanto à ocorrência da infração, em conformidade com o art. 112 do CTN.

A decisão da DRJ em que se negou provimento à Impugnação restou ementada nos seguintes termos:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS**

Período de apuração: 01/01/2016 a 31/12/2017

**MARCA. PAGAMENTOS REALIZADOS PARA PRESERVAÇÃO DO DIREITO DE USO. ROYALTIES. CONFIGURAÇÃO.**

Confirmam royalties, tributáveis pela contribuição, os montantes recebidos a título de reembolso de despesas de esforços de marketing pagos pelos franqueados, que não têm correspondência direta com as despesas em ações de propaganda, publicidade e marketing e são realizadas em proveito da titular da marca em razão de cláusula contratual e com o intuito de preservar o direito de uso.

**MARCA. DESPESAS PARA PRESERVAÇÃO DO DIREITO DE USO. ROYALTIES. CONFIGURAÇÃO.**

Configuram pagamento de royalties a assunção de despesas que, em razão de cláusula contratual, são realizadas com ações de publicidade, propaganda e marketing para a promoção de marca de comércio ou indústria, realizadas em proveito do seu titular e com o intuito de preservar o direito de uso da marca cedido.

**CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. RUBRICAS QUE NÃO REPRESENTEM BENS OU SERVIÇOS ESSENCIAIS OU RELEVANTES. DESCABIMENTO.**

Incabível a apuração, como insumos, de créditos da não-cumulatividade da contribuição em relação a rubricas que não representem bens ou serviços essenciais ou relevantes ao processo produtivo da contribuinte ou aos serviços por ela prestados.

**ROYALTIES. DESPESAS. CRÉDITOS DA CONTRIBUIÇÃO. DESCABIMENTO.**

Descabida a apuração de créditos da não-cumulatividade da contribuição em relação a despesas com pagamento com royalties, pois esses sequer representam bens ou serviços.

**DESENVOLVIMENTO E PESQUISA. DESPESAS INCORRIDAS POR PESSOA JURÍDICA QUE NÃO INDUSTRIALIZA NEM COMERCIALIZA OS PRODUTOS. CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. DESCABIMENTO.**

Impertinente apuração de créditos da não-cumulatividade da contribuição em relação a despesas com pesquisa de produtos, assim como a despesas de desenvolvimento das quais resulte em um produto sequer industrializado ou comercializado pela contribuinte que nelas incorreu e que tampouco auferiu receitas dessa atividade.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 01/01/2016 a 31/12/2017

**MARCA. PAGAMENTOS REALIZADOS PARA PRESERVAÇÃO DO DIREITO DE USO. ROYALTIES. CONFIGURAÇÃO.**

Confirmam royalties, tributáveis pela contribuição, os montantes recebidos a título de reembolso de despesas de esforços de marketing pagos pelos franqueados, que não têm correspondência direta com as despesas em ações de propaganda, publicidade e marketing e são realizadas em proveito da titular da marca em razão de cláusula contratual e com o intuito de preservar o direito de uso.

**MARCA. DESPESAS PARA PRESERVAÇÃO DO DIREITO DE USO. ROYALTIES. CONFIGURAÇÃO.**

Configuram pagamento de royalties a assunção de despesas que, em razão de cláusula contratual, são realizadas com ações de publicidade, propaganda e marketing para a

promoção de marca de comércio ou indústria, realizadas em proveito do seu titular e com o intuito de preservar o direito de uso da marca cedido.

CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. RUBRICAS QUE NÃO REPRESENTEM BENS OU SERVIÇOS ESSENCIAIS OU RELEVANTES. DESCABIMENTO.

Incabível a apuração, como insumos, de créditos da não-cumulatividade da contribuição em relação a rubricas que não representem bens ou serviços essenciais ou relevantes ao processo produtivo da contribuinte ou aos serviços por ela prestados.

ROYALTIES. DESPESAS. CRÉDITOS DA CONTRIBUIÇÃO. DESCABIMENTO.

Descabida a apuração de créditos da não-cumulatividade da contribuição em relação a despesas com pagamento com royalties, pois esses sequer representam bens ou serviços.

DESENVOLVIMENTO E PESQUISA. DESPESAS INCORRIDAS POR PESSOA JURÍDICA QUE NÃO INDUSTRIALIZA NEM COMERCIALIZA OS PRODUTOS. CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. DESCABIMENTO.

Impertinente apuração de créditos da não-cumulatividade da contribuição em relação a despesas com pesquisa de produtos, assim como a despesas de desenvolvimento das quais resulte em um produto sequer industrializado ou comercializado pela contribuinte que nelas incorreu e que tampouco auferiu receitas dessa atividade.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2016 a 31/12/2017

PRONUNCIAMENTO ADMINISTRATIVO EXPRESSO. FALTA DE COMPROVAÇÃO. ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

Incomprovado que a atuação contraria pronunciamento expresso da Administração Tributária em face do mesmo sujeito passivo, de plano é afastada a alegação de modificação indevida no critério jurídico.

MULTA DE OFÍCIO. PEDIDO DE CANCELAMENTO NA HIPÓTESE DO LANÇAMENTO SER MANTIDO POR MAIORIA. DESCABIMENTO.

Descabido o pedido de cancelamento da multa de ofício na hipótese em que o lançamento seja mantido por maioria de votos.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2016 a 31/12/2017

AUTO DE INFRAÇÃO. PRESENÇA DOS ELEMENTOS ESSENCIAIS. GARANTIA DO DIREITO DE DEFESA. PRELIMINAR DE NULIDADE. IMPROCEDÊNCIA.

É improcedente a preliminar de nulidade de Auto de Infração, expedido por autoridade administrativa competente, que está devidamente fundamentado e que contém os seus elementos essenciais de modo a garantir o pleno exercício do direito de defesa da impugnante.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Cientificado do acórdão de primeira instância em 22/07/2021 (fl. 2.407), o contribuinte interpôs Recurso Voluntário em 20/08/2020 (fl. 2.409) e reiterou seus pedidos, repisando os argumentos de defesa.

A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) apresentou contrarrazões (fls. 2.643 a 2.677).

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Hécio Lafetá Reis, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo, atende os demais requisitos de admissibilidade e dele se toma conhecimento.

Conforme acima relatado, controverte-se neste processo sobre autos de infração relativos às contribuições PIS/Cofins não cumulativas, lançamentos esses fundados nas seguintes infrações apuradas pela Fiscalização: (i) créditos descontados indevidamente na apuração das contribuições e (ii) insuficiência de recolhimento em relação às receitas com fundo de publicidade e propaganda.

No Recurso Voluntário, a defesa do contribuinte pode ser agrupada nos seguintes temas:

- a) nulidade dos autos de infração;
- b) ausência de omissão de receitas relativamente aos reembolsos com gastos de propaganda e publicidade;
- c) direito ao desconto de créditos de PIS e Cofins: (i) despesas com publicidade, propaganda e marketing, (ii) licenciamento de softwares e (iii) pesquisa e desenvolvimento;
- d) impossibilidade de exigência de multa de ofício quando existe dúvida razoável quanto à ocorrência da infração.

Feitas essas considerações, passa-se à análise individualizada de cada um dos itens acima identificados, nos limites dos argumentos entabulados pelo Recorrente.

### **I. Nulidade. Autos de infração.**

O Recorrente pleiteia, em preliminar, o reconhecimento da nulidade dos autos de infração por violação do art. 146 do CTN (impossibilidade de alteração de critério jurídico) e da ausência da efetiva identificação dos fatos ocorridos (iliquidez e incerteza do lançamento fiscal).

Segundo ele, em relação à acusação de omissão de receitas, a autoridade fiscal alterou os critérios que haviam sido fixados quando da realização de procedimentos de fiscalização referentes aos períodos de janeiro de 2013 a dezembro de 2014, bem como de janeiro a dezembro de 2015, frustrando a confiança por ele depositada na Administração Pública



e violando, assim, os princípios da segurança jurídica, da moralidade e da boa-fé objetiva do Estado.

Ainda de acordo com o Recorrente, nos referidos procedimentos, a fiscalização teve acesso aos aspectos relacionados ao Contrato de Licenciamento de Marcas e aos Contratos de Franquia, bem como às despesas incorridas em tais operações (tanto com publicidade e propaganda, quanto com royalties) e aos reembolsos feitos pelos Franqueados, sem, contudo, lançar os tributos referentes à suposta omissão de receita (reembolso com despesas de propaganda e publicidade).

De início, deve-se salientar que a alegação do Recorrente de inocorrência, em ações fiscais de exercícios anteriores, de questionamentos por parte da fiscalização quanto ao Contrato de Licenciamento de Marcas e aos Contratos de Franquia, não justifica a aduzida ocorrência de mudança de critério jurídico a violar o princípio da segurança jurídica, não havendo, portanto, que se falar em ofensa ao art. 146 do Código Tributário Nacional (CTN).<sup>1</sup>

Isso porque, na ação fiscal do processo nº 10980-720.165/2018-04 (doc. 2 da Impugnação), a operação fiscal levada a efeito consistiu na tributação das receitas com base no regime não cumulativo, em substituição ao cumulativo, e na outra ação fiscal, compreendendo o período de 1 a 12/2015 (doc. 3 da Impugnação), a operação fiscal consistiu na verificação do cumprimento das obrigações tributárias relativas ao imposto de renda (IRPJ) e reflexos, por omissão de receitas de royalties, tendo sido registrado no Termo de Encerramento da Ação Fiscal o seguinte: “Cabe esclarecer que os valores dos “reembolsos” efetuados pelos franqueados da OBF não foram auditados neste procedimento fiscal.”

Nesse contexto, a regra do art. 146 do CTN aqui não se aplica, pois, para se ter por configurada a mudança de critério jurídico vedada pelo Código, a norma tributária exige que a adoção de novo critério jurídico deve se referir a fatos geradores anteriores à sua introdução, não se aplicando, por conseguinte, a este processo.

Quanto à alegação de ausência da efetiva identificação dos fatos ocorridos, ou seja, da iliquidez e incerteza do lançamento fiscal, ela se mostra de todo desarrazoada, pois, no Termo de Verificação Fiscal (TVF), constou todos os procedimentos adotados pela fiscalização para se apurarem as irregularidades detectadas, desde a emissão de termos de intimação para coleta de dados e documentos necessários à auditoria, passando pela identificação da estrutura societária do grupo Boticário, chegando-se à identificação das infrações apuradas (omissão de receitas com fundo de publicidade e propaganda e glosa de créditos que, segundo a fiscalização, não se encontravam autorizados pela lei), identificação essa elaborada com detalhes acerca dos fatos e de suas implicações jurídicas, tudo sintetizado em pormenorizadas planilhas de cálculo.

Não houve, como alega o Recorrente, ofensa aos artigos 100<sup>2</sup> e 142<sup>3</sup> do CTN, pois não se violou qualquer prática reiterada da administração, tendo sido observadas, ainda, todas as

<sup>1</sup> Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

<sup>2</sup> Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

(...)

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

regras que regem o lançamento de ofício (verificação da ocorrência do fato gerador, determinação da matéria tributável, cálculo das contribuições devidas, identificação do sujeito passivo e o fundamento legal da aplicação de multa de ofício).

O Recorrente pode não concordar com as conclusões da fiscalização, mas isso não é justificativa para se declarar a nulidade do procedimento, tratando-se, em verdade, de matéria de mérito a ser enfrentada na sequência deste voto.

Diante do exposto, rejeita-se a preliminar de nulidade dos autos de infração.

## II. Lançamento. Omissão de receitas. Propaganda e publicidade.

Em relação à inclusão, na base de cálculo das contribuições, de valores relativos a propaganda e publicidade, a fiscalização considerou que **a taxa de reembolso de despesas com publicidade, propaganda e marketing, paga pelos franqueados, estipulada pela OBF em percentual das compras de mercadorias efetuadas e não em função dos próprios gastos, se assemelhava muito mais a royalties do que a um efetivo reembolso**, pois, segundo a fiscalização, de acordo com os arts. 22 e 23 da Lei nº 4.506/1964, para fins fiscais, todos os rendimentos decorrentes da exploração de marcas de indústria e comércio devem ser classificados como *royalties*, rubrica essa caracterizada como receita operacional, sujeita à incidência das contribuições PIS/Cofins, dado provir do exercício da atividade da pessoa jurídica (conforme Solução de Consulta Cosit nº 208/2019 e acórdão CARF 3302-008.120).

O Recorrente se contrapõe à conclusão da fiscalização aduzindo ausência de omissão de receitas, uma vez que, segundo ele, os valores recebidos dos franqueados são relativos a efetivos reembolsos com gastos de propaganda e publicidade, conforme estabelecido nos Contratos de Franquia, não podendo ser requalificados pela Autoridade Fiscal, dado o seu não enquadramento no conceito de *royalties* e a inexistência de qualquer valor a ser registrado como “receita” (inexistência de riqueza nova).

Ainda de acordo com o Recorrente, nos Contratos de Franquia, estabeleceram-se cláusulas que asseguravam o direito de reembolso pelos franqueados dos gastos com publicidade e propaganda incorridos em favor deles, dada a não permissão de que cada franqueado realizasse ações de publicidade e propaganda individuais e autônomas, tendo a limitação do valor a ser reembolsado em 15% como objetivo de dar maior previsibilidade e segurança econômica aos franqueados, que poderiam, pelo limite, saber, de antemão, o valor que deveriam reembolsar à Recorrente.

Inobstante a fiscalização ter feito a construção interpretativa exposta no primeiro parágrafo deste item do voto quanto à natureza jurídica da receita decorrente da taxa de publicidade, propaganda e marketing, consta dos autos de infração como fundamento legal do

---

(...)

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

<sup>3</sup> Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

lançamento, dentre outros dispositivos, o art. 1º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, que assim dispõe:

**Art. 1º A Contribuição para o PIS/Pasep, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.**

[...]

**Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.**

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, **o total das receitas compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica** com os seus respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976.

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

§ 3º 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 - de que trata o inciso IV do caput do art. 187 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, decorrentes da venda de bens do ativo não circulante, classificado como investimento, imobilizado ou intangível;

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;

V - 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 participações societárias, que tenham sido computados como receita;

VI - decorrentes de transferência onerosa a outros contribuintes do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS de créditos de ICMS originados de operações de exportação, conforme o disposto no inciso II do § 1º do art. 25 da Lei Complementar no 87, de 13 de setembro de 1996;

VII - financeiras decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, referentes a receitas excluídas da base de cálculo da Cofins;

VIII - relativas aos ganhos decorrentes de avaliação do ativo e passivo com base no valor justo;

IX - de subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e de doações feitas pelo poder público;

X - reconhecidas pela construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento da infraestrutura, cuja contrapartida seja ativo intangível representativo de direito de exploração, no caso de contratos de concessão de serviços públicos; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)(Vigência)

XI - relativas ao valor do imposto que deixar de ser pago em virtude das isenções e reduções de que tratam as alíneas “a”, “b”, “c” e “e” do § 1º do art. 19 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977;

XII - relativas ao prêmio na emissão de debêntures; e (Redação dada pela Lei nº 14.592, de 2023)

XIII - relativas ao valor do ICMS que tenha incidido sobre a operação. (g.n.)

Conforme se extrai dos dispositivos supra, a base de cálculo das contribuições PIS/Cofins não cumulativas é o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação fiscal, encontrando-se previstas no § 3º do mesmo art. 1º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 as hipóteses de exclusão de receitas da mesma base de cálculo, nenhuma delas abrangendo receitas de propaganda, publicidade e marketing.

Nesse sentido, tratando-se de receita auferida, os valores recebidos pelo Recorrente (franqueador), pagos pelos franqueados, em decorrência de serviços de publicidade, propaganda e *marketing*, independentemente de sua identificação pelo Recorrente como taxa de reembolso ou pela fiscalização como royalties, comporão a base de cálculo das contribuições não cumulativas.

Essa conclusão dispensa que se adentre os meandros da natureza jurídica e das peculiaridades dos contratos de franquia, como o fizeram o Recorrente e a Fiscalização, bem como a DRJ, pois, tratando-se, conforme já dito, de ingressos decorrentes da contraprestação das atividades de publicidade, eles devem ser tributados em conformidade com a hipótese de incidência definida nas Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Destaque-se que, de acordo com o art. 109 do CTN, “[os] princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, **mas não para definição dos respectivos efeitos tributários**”, razão pela qual se deve buscar a norma jurídica aplicável aos casos da espécie na lei que estipula a hipótese de incidência do tributo, em seus exatos contornos.

Ressalte-se, ainda, que a base de cálculo das contribuições não cumulativas encontra fundamento no art. 195, inciso I, alínea “b”, da Constituição Federal, qual seja, o faturamento ou a receita, não tendo a lei tributária instituidora dos referidos tributos (Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003) alterado a definição, o conteúdo ou o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, o que indica que a posição aqui adotada se amolda ao comando do art. 110 do CTN.

Dessa forma, tem-se que a base de cálculo das contribuições é o faturamento ou receita e não o lucro, razão pela qual, eventuais despesas incorridas pelo contribuinte em decorrência de serviços prestados, não geradoras de créditos das contribuições, poderão impactar tributos calculados sobre o lucro, mas não sobre a receita bruta de vendas ou de prestação de serviços.

A caracterização como receita das taxas pagas pelos franqueados ao franqueador relativamente aos dispêndios com propaganda/publicidade/marketing encontra suporte, ainda, na própria lei dos contratos de franquia (Lei nº 8.955/1994), cujo art. 3º assim dispunha:

Art. 3º Sempre que **o franqueador** tiver interesse na **implantação de sistema de franquia** empresarial, **deverá fornecer ao interessado** em tornar-se franqueado uma circular de oferta de franquia, por escrito e em linguagem clara e acessível, **contendo obrigatoriamente as seguintes informações:**

(...)

IV - descrição detalhada da franquia, descrição geral do negócio e das atividades que serão desempenhadas pelo franqueado;

(...)

VII - **especificações quanto ao:**

a) total estimado do investimento inicial necessário à aquisição, implantação e entrada em operação da franquia;

b) **valor da taxa inicial de filiação ou taxa de franquia e de caução;** e

c) valor estimado das instalações, equipamentos e do estoque inicial e suas condições de pagamento;

VIII - **informações claras quanto a taxas periódicas e outros valores a serem pagos pelo franqueado ao franqueador ou a terceiros por este indicados, detalhando as respectivas bases de cálculo e o que as mesmas remuneram ou o fim a que se destinam, indicando, especificamente, o seguinte:**

a) remuneração periódica pelo uso do sistema, da marca ou em troca dos serviços efetivamente prestados pelo franqueador ao franqueado (royalties);

b) aluguel de equipamentos ou ponto comercial;

c) **taxa de publicidade ou semelhante;**

d) seguro mínimo; e

e) outros valores devidos ao franqueador ou a terceiros que a ele sejam ligados;

Nota-se que, dentre os valores, previstos na lei, a serem pagos pelo franqueado ao franqueador, encontram-se a taxa de franquia e a taxa de publicidade, não se encontrando justificativa ao apelo do Recorrente de se pretender tratar a primeira taxa como receita e a segunda como reembolso, pois todos os pagamentos feitos pelo franqueado ao franqueador destinam-se à remuneração da adesão ao contrato de franquia, remuneração essa que se qualifica como receita, nos exatos termos do art. 1º, *caput* e § 1º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, acima transcritos.

Não encontra respaldo na lei, ainda, a alegação do Recorrente de que, por terem destinação predeterminada, os valores recebidos dos franqueados pelos serviços de publicidade e propaganda não podem representar receita da pessoa jurídica, pois, da mesma forma como ocorre com tais ingressos, a taxa de franquia também tem destinação específica, qual seja, o pagamento pela utilização de toda uma estrutura organizacional com fins comerciais, configurando-se ambas as taxas, valendo-se dos termos empregados pelo Recorrente, “riqueza nova” ou “ingressos

financeiros que se incorporam ao patrimônio do franqueador”, independentemente da forma como a pessoa jurídica as registra em sua contabilidade.

Por fim, há que se invocar o art. 123 do CTN para se registrar que, “[salvo] disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes”; logo, independentemente da forma como as partes definiram as cláusulas do contrato por ela celebrados, os seus efeitos tributários devem ser buscados na lei instituidora do tributo, observando-se as demais normas jurídicas (princípios e regras) que impactam a imposição.

Nesse contexto, mantém-se a tributação das receitas decorrentes dos serviços de publicidade, propaganda e marketing que beneficiam os franqueados.

### **III. Crédito. Despesas com publicidade, propaganda e marketing. Licenciamento de softwares. Pesquisa e desenvolvimento.**

A fiscalização, valendo-se da Solução de Consulta Cosit nº 431/2017, considerou que os *royalties*, independentemente de sua procedência (se do mercado interno ou do exterior), não configuravam receita de venda de mercadorias ou de prestação de serviços, razão pela qual eles não davam direito a desconto de crédito das contribuições PIS/Cofins não cumulativas em relação a gastos com propaganda, publicidade e *marketing* para promover a marca “O Boticário”.

Ainda de acordo com o auditor fiscal, o STJ, no Recurso Especial nº 1.437.025 - SC (2014/0035808- 5), decidira que despesas com publicidade e *marketing* não eram essenciais ao processo produtivo, não gerando, por conseguinte, direito ao desconto de créditos das contribuições não cumulativas, dada a ausência do requisito da essencialidade ou relevância.

Da mesma forma, ainda segundo a fiscalização, as licenças para uso de *software* ou a sua cessão de uso também eram consideradas *royalties*, assim classificadas por decorrência do art. 22, alínea “c”, da Lei nº 4.506/1964, em que se prevê que configuram *royalties* os rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, fruição e exploração de direitos de marcas de indústria e comércio, não gerando, por conseguinte, direito ao desconto de créditos das contribuições não cumulativas.

No mesmo sentido, também segundo o agente fiscal, os gastos com pesquisa e desenvolvimento não são passíveis de desconto de créditos nos termos previstos no inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, dado não atenderem aos requisitos de essencialidade ou de relevância na prestação do serviço, tratando-se, na verdade, de despesa anterior ao processo de prestação do serviço, em conformidade com o Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/2018, pois, uma vez que a empresa não obtém qualquer receita de venda de bens ou produtos ou de prestação de serviços de pesquisa e desenvolvimento, tais gastos com pesquisa e desenvolvimento não são insumos para a atividade que desenvolve.

O Recorrente se contrapõe às conclusões da fiscalização aduzindo que, considerando-se a sistemática do regime não cumulativo das contribuições PIS/Cofins e mantendo-se, hipoteticamente, a requalificação dos reembolsos feitos pelos franqueados como receitas tributáveis, devia-se reconhecer os créditos de PIS e Cofins sobre as despesas correlatas, revertendo-se as glosas de créditos relativos às (i) despesas com publicidade, propaganda e

marketing, (ii) licenciamento de softwares e (iii) pesquisa e desenvolvimento, dado tratar-se de despesas essenciais e relevantes para o desenvolvimento da atividade econômica do contribuinte, em conformidade com o conceito de insumo definido pelo STJ no REsp 1.221.170 (sistemática dos recursos repetitivos).

Para o Recorrente, “ao defender que só seriam insumos aqueles bens ou serviços vinculados à atividade produtiva, o Parecer Cosit nº 05/2018, propõe, assim, uma nova “interpretação” ao termo “atividade econômica” expressamente previsto na tese firmada pela Corte Superior” (STJ).

Feitas essas considerações, passa-se à análise da matéria.

De acordo com a Lei Complementar nº 116/2003, que dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN), configuram-se serviços as atividades de (i) **cessão de direito de uso de marcas** e de **sinais de propaganda** (item 3.02 da lista de serviços), (ii) **agenciamento de publicidade e propaganda**, inclusive o agenciamento de veiculação por quaisquer meios (item 10.08), (iii) **propaganda e publicidade**, inclusive **promoção de vendas, planejamento de campanhas ou sistemas de publicidade**, elaboração de desenhos, textos e demais materiais publicitários (item 17.06) e (iv) **inserção de textos, desenhos e outros materiais de propaganda e publicidade**, em qualquer meio (exceto em livros, jornais, periódicos e nas modalidades de serviços de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita – item 17.25).

Considerando-se tal delimitação, tem-se que as atividades de propaganda, publicidade e marketing, observando-se as exceções, configuram espécies de prestação de serviços, restando aqui perquirir acerca da possibilidade dos dispêndios correspondentes a essas atividades se enquadrarem na condição de insumos, nos termos do inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Para a análise dessa possibilidade, observar-se-á, além dos dispositivos das referidas leis, a decisão do Superior Tribunal de Justiça (STJ) no julgamento do REsp 1.221.170, submetido à sistemática dos recursos repetitivos, de observância obrigatória por parte deste Colegiado, em que se adotou o critério da essencialidade (dispêndios necessários ao funcionamento do fator de produção) para se definir a abrangência do termo “insumo”.

Segundo a fiscalização, “por meio de Contrato de Licenciamento de Marcas e seus aditivos (fls. 1.388 a 1.399), a OBF paga *royalties* variáveis à Botica em contrapartida à cessão do direito de uso e exploração da marca “O Boticário” no sistema de franquias (6% do faturamento líquido em 2016 e 5% em 2017). Além dessa remuneração, informa também o Contrato que a OBF, na qualidade de franqueadora, é responsável pela realização das ações de publicidade, propaganda e outras ações de *marketing*, visando a divulgação das marcas e produtos “O Boticário”.”

Para o auditor fiscal, “ao efetuar os desembolsos com as ações de publicidade e propaganda, cuja responsabilidade decorre do contrato assinado, a fiscalizada efetua gastos com *royalties*, nos termos deste dispositivo, pois, do contrário, não estaria cumprindo referido contrato”, ou seja, “tanto a retribuição financeira quanto os gastos com ações de publicidade e propaganda da marca “O Boticário” arcadas pela licenciada configuram *royalties* pagos à proprietária da marca [Botica], posto que oneraram suas atividades.”

Nesse contexto, ainda segundo a fiscalização, por terem os *royalties* natureza jurídica própria, definida no art. 22 da Lei nº 4.506/1964, e por não se configurarem prestação de serviços ou venda de bens ou produtos, eles não geram direito ao desconto de créditos previsto no inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, pois, ainda de acordo com a fiscalização, “só pode ocorrer o creditamento do valor de bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.”

Em face desse entendimento, a fiscalização concluiu “que não dão direito a crédito de PIS e Cofins todos os gastos feito pela OBF com propaganda, publicidade e *marketing* para promover a marca “O Boticário”, por serem *royalties* pagos à Botica”.

Considerando não constar do objeto social do Recorrente, definido no contrato social, a prestação de publicidade ou marketing, concluiu, ainda, a fiscalização que “os gastos com publicidade e *marketing* não são imprescindíveis para o desenvolvimento da atividade econômica da empresa”, nos termos do REsp 1.437.025-SC.<sup>4</sup>

Em decorrência desse entendimento, a fiscalização procedeu à glosa de créditos, por não se enquadrarem no conceito de insumos (essencialidade ou relevância), decorrentes dos seguintes dispêndios: (i) despesas com publicidade, propaganda e *marketing* pagas à Botica, (ii) despesas com licenças para uso ou cessão de uso de software e (iii) pagamentos a outras pessoas jurídicas relacionados com pesquisa e desenvolvimento anteriormente ao processo de prestação de serviços.

O Recorrente se contrapõe às conclusões da fiscalização aduzindo o seguinte:

a) todos os gastos que deram origem aos créditos decorrem de despesas que são essenciais e relevantes para o desenvolvimento das atividades desempenhadas pela Recorrente;

b) “o resultado econômico da Recorrente está intrinsicamente relacionado ao resultado das vendas de produtos referentes à marca “O Boticário” pelos Franqueados, o que demonstra que os referidos gastos com publicidade e propaganda, ao alavancarem as vendas dos produtos relacionados à marca, beneficiam diretamente a Recorrente”;

c) “se os valores recebidos pela Recorrente dos Franqueados, a título de reembolso, são receitas da Recorrente, é evidente que as despesas com publicidade e propaganda devem ser consideradas essenciais e relevantes para o desenvolvimento da sua atividade econômica, seguindo-se o entendimento do STJ no REsp nº 1.221.170/PR, devendo, assim, serem consideradas para fins de apuração de créditos de PIS e COFINS, com fundamento nos artigos 3º, inciso II, das Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03”;

d) “a Recorrente foi criada no ano de 1983 para, além de deter participações societárias nas empresas do Grupo Boticário, desenvolver a atividade de assessoramento técnico e mercadológico concernente à comercialização de produtos cosméticos e de perfumaria sob o sistema de franquia empresarial”, encontrando-se em “sua gama de produtos a serem explorados (...) o portfólio das marcas “O Boticário”, detida pela Botica, e “Quem Disse, Berenice?” (criada em 2012), de sua própria titularidade, os quais são comercializados no sistema de franquia”;

---

<sup>4</sup> “as despesas com promoções, propagandas, telefone e comissões são “custos” e “despesas” não essenciais ao processo produtivo da empresa que atua no ramo de alimentos. Mutatis mutandis, as mesmas conclusões são aplicáveis para empresas que atuam no ramo de vestuário.”



e) as propagandas e a veiculação de propagandas promocionais são voltadas à divulgação da atividade de franquia;

f) os serviços e despesas de marketing são voltados para o Grupo, e não para uma marca específica;

g) os patrocínios institucionais de causas alinhadas à cultura são imprescindíveis para a imagem da organização;

h) “os royalties pagos à Botica em razão do Contrato de Licenciamento de Marca, ao figurarem como despesas sem as quais as receitas com royalties auferidas junto aos Franqueados, por meio da Taxa de Remuneração de Franquia, jamais existiriam, satisfazem plenamente as condições de essencialidade e de relevância na atividade econômica desempenhada pela Recorrente, qual seja, a exploração e uso de marcas em sistema de franquia”;

i) são essenciais e relevantes para o exercício da atividade do Recorrente as despesas com o licenciamento de software necessário para a venda de produtos cujas marcas são exploradas pelo Recorrente, uma vez que, em sua atuação como franqueadora, ele tem a obrigação de fornecer aos franqueados todos os elementos necessários para a operacionalização do seu negócio (organização e exposição de produtos, vitrines personalizadas etc.);

j) “a cultura de inovação é uma das responsáveis pelo sustentável crescimento do Grupo Boticário”, razão pela qual gastos com pesquisa e desenvolvimento de novos produtos se mostram essenciais e relevantes ao desempenho das atividades do Recorrente.

Feitas essas considerações, passa-se à análise dos créditos glosados pela fiscalização, tendo-se em conta, conforme acima apontado, que, considerando-se a disciplina da Lei Complementar nº 116/2003, classificam-se como serviços as atividades de propaganda e publicidade, inclusive promoção de vendas, planejamento de campanhas ou sistemas de publicidade, elaboração de desenhos, textos e demais materiais publicitários, observadas as exceções.

O Recorrente tem como objeto social o seguinte:

**Cláusula Terceira** - A Sociedade tem por objeto:

a - o assessoramento técnico e mercadológico concernente à comercialização de produtos cosméticos, de perfumaria e de higiene pessoal sob o sistema de franquia empresarial (franchising);

b - a participação em outras sociedades nacionais ou estrangeiras como sócia, quotista ou acionista;

c - serviço de agenciamento de bens móveis, mercadorias e serviços prestados à rede de franquias;

d - serviço de assessoria na Gestão de Riscos prestado à rede de franquias;

e - serviços de higiene e beleza, por conta própria ou de terceiros, incluindo mas não limitado a consultoria, treinamentos, cursos, serviços de tratamento e cuidados com o corpo, rosto e cabelo e o bem estar;

f - o desenvolvimento de produtos, para industrialização por terceiros, de perfumaria, cosméticos, produtos de higiene pessoal, saneantes, domissanitários e produtos para a saúde;

g - o desenvolvimento de produtos, para industrialização e/ou edição por terceiros, de roupas e acessórios de vestuário em geral, utensílios domésticos, roupa de cama, mesa e banho, papel, livros, impressos de todos os tipos, material didático e de desenho, cadernos, jogos, CDs, DVDs, Blu Ray, artigos e utensílios de uso pessoal, eletrônicos, matéria plástica e têxtil em geral; e

h - atividades de teleatendimento. (g.n.)

Do excerto supra, se extrai que as atividades do Recorrente abrangem, precipuamente, o gerenciamento, em diferentes frentes, do sistema de franquia, razão pela qual, todos os dispêndios com bens ou serviços utilizados como insumos na consecução de seu objeto social acarretam o direito ao desconto de créditos das contribuições PIS/Cofins não cumulativas, nos termos do inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, mas desde que observados os demais requisitos da lei, dentre os quais, tratar-se de bens ou serviços tributados em sua aquisição e prestados por pessoas jurídicas domiciliadas no País.

A fiscalização muito bem identificou as atividades do Recorrente nos seguintes termos: a “O Boticário Franchising” (OBF) desempenha, atualmente, o papel de controladora geral do Grupo Boticário (*holding*), cabendo a ela o assessoramento técnico e mercadológico no que se refere à comercialização dos produtos fabricados e revendidos pelo grupo sob a forma de franquias *O Boticário*, bem como o desenvolvimento de produtos, para industrialização por terceiros, de perfumaria, cosméticos, produtos de higiene pessoal, saneantes, domissanitários e produtos para a saúde.

O Recorrente, por sua vez, destaca os pontos cruciais para se identificarem como insumos, no seu entendimento, os referidos dispêndios, a saber:

a) “se os valores recebidos pela Recorrente dos Franqueados, a título de reembolso, são receitas da Recorrente é evidente que as despesas com publicidade e propaganda devem ser consideradas essenciais e relevantes para o desenvolvimento da sua atividade econômica, seguindo-se o entendimento do STJ no REsp nº 1.221.170/PR”;

b) “boa parte das vendas são motivadas pelos investimentos em publicidade e propaganda realizados para divulgar as marcas e produtos”, (...) havendo “correlação entre os investimentos em propaganda e a receita auferida com a venda de determinados produtos, o que evidencia que tais serviços [são] essenciais”;

c) “em razão dos investimentos maciços e coordenados em propaganda, publicidade e marketing é que diversos produtos do portfólio das marcas “O Boticário” e “Quem Disse, Berenice?” possuem slogans conhecidos por todas as classes sociais de consumidores no Brasil”;

d) “uma estratégia de marketing visa despertar sensações e criar conexões conscientes e inconscientes que são imprescindíveis para que os consumidores escolham as marcas “O Boticário” e “Quem Disse, Berenice?” no momento de decisão da compra do produto, motivo pelo qual para se conseguir proporcionar tal sensação e atingir essa finalidade é

necessário um investimento relevante na divulgação das marcas dos produtos comercializados no sistema de franquias.”;

e) quanto à licença de uso de software, trata-se de “um instrumento sem o qual o negócio de vendas diretas não seria possível, vez que funciona como espaço digital no qual todas as relações/informações e transações entre Recorrente, revendedores e clientes são realizadas, registradas e controladas.”;

f) um dos softwares adquiridos “realiza toda a inteligência de leitura de informações das lojas (modelo arquitetônico, inventário e sortimento de produtos recebidos) para gerar um relatório/mapa indicando de que maneira os Franqueados devem dispor os produtos comercializados nos espaços físicos das lojas”;

g) “a Recorrente tem como uma de suas atividades desenvolver novos produtos, conceitos e ideias para posicionar de forma cada vez melhor as marcas “O Boticário” e “Quem Disse, Berenice?”, de modo que as despesas com pesquisa e desenvolvimento estão diretamente relacionadas com essa atividade, mostrando-se essenciais e relevantes para o seu desenvolvimento”.

Nesse contexto, considerando o objeto social do Recorrente, conclui-se que não se configuram insumos os gastos com publicidade, propaganda e marketing, pois, como dito alhures, dispêndios dessa natureza são arcados pela quase totalidade das pessoas jurídicas, como medida de incremento de suas vendas, não se encontrando neles, ainda que relevantes no contexto negocial da empresa, os requisitos de essencialidade e relevância na prestação dos serviços por parte do Recorrente.

O Superior Tribunal de Justiça (STJ) já assentou, no julgamento do AGINT no RESP 1.437.025/SC, que “[indiferente] aí a condição de se estar diante de contrato de franquia, pois não há nada em tal atividade que faça as despesas com propagandas terem maior relevância que nas demais atividades que fazem uso do mesmo serviço de “marketing” (v.g. como no caso do precedente repetitivo onde se tratava de empresa do ramo alimentício).”

Ora, se os referidos dispêndios não podem ser considerados insumos para fins de desconto de créditos das contribuições, **muito menos se podem enquadrar nessa possibilidade as remessas à Botica a título de publicidade, propaganda e marketing, pois tal pessoa jurídica não presta tais serviços, configurando-se tais repasses, por conseguinte, mais uma receita auferida pela Botica pela cessão do direito de uso e exploração da marca “O Boticário” no sistema de franquia.**

Como admitir como insumo um dispêndio com publicidade, propaganda e marketing pago a uma pessoa jurídica que não presta tais serviços? Se um recurso financeiro está sendo vertido a essa pessoa jurídica pode ter por base qualquer outra justificativa, menos essa. Daí a conclusão de que se trata de receitas auferidas pela Botica.

As Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 preveem como receitas todas aquelas “auferidas no mês pela pessoa jurídica, **independentemente de sua denominação ou classificação contábil**”.

Quanto aos gastos com licença de uso de software e com pesquisa e desenvolvimento de produtos da franquia, tendo-se em conta o objeto social do Recorrente, constata-se tratar-se de despesas essenciais a uma pessoa jurídica que presta (i) “assessoramento técnico e mercadológico concernente à comercialização de produtos cosméticos, de perfumaria e de higiene pessoal sob o sistema de franquia empresarial”, (ii) “serviço de assessoria na Gestão de Riscos prestado à rede de franquias”, (iii) “consultoria, treinamentos, cursos, serviços de tratamento e cuidados com o corpo, rosto e cabelo e o bem estar” e (iv) “serviço de desenvolvimento de produtos, para industrialização por terceiros, de perfumaria, cosméticos, produtos de higiene pessoal, saneantes, domissanitários e produtos para a saúde”, mas desde que prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, sujeitos ao pagamento das contribuições, e devidamente comprovados por meio de documentos fiscais em que o Recorrente se encontre identificado como destinatário dos serviços prestados por terceiros que tenham como objeto social ou o fornecimento de software ou a pesquisa e desenvolvimento de produtos.

#### IV. Lançamento de ofício. Multa.

Argui o Recorrente que, caso venha esta turma a decidir pela manutenção dos lançamentos em decisão não unânime, o colegiado devia cancelar a multa de ofício em razão da existência de dúvida razoável quanto à ocorrência da infração, em conformidade com o art. 112 do CTN.<sup>5</sup>

Contudo, referido pleito do Recorrente não encontra respaldo na legislação tributária; a uma, por se tratar de penalidade estipulada em lei válida e vigente, de observância obrigatória por parte deste colegiado, sob pena de responsabilização e, a duas, por inexistir dúvida quanto (i) à capitulação legal do fato, (ii) à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos, (iii) à autoria, imputabilidade, ou punibilidade e (iv) à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

O art. 44 da Lei nº 9.430/1996 assim estipula:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

Nesse sentido, tendo havido a apuração de falta de pagamento de tributo, a multa de ofício deve ser exigida, inexistindo, portanto, dúvida quanto a esse comando, ainda que a decisão final do colegiado quanto ao mérito do lançamento não venha a se dar de forma unânime, dada a ausência de previsão legal nesse sentido.

Destaque-se que a Administração tributária não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária (Súmula CARF nº 2).<sup>6</sup>

<sup>5</sup> Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto: I - à capitulação legal do fato; II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos; III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade; IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

<sup>6</sup> Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Por outro lado, havendo redução dos valores das contribuições originalmente lançados pela fiscalização, a multa será reduzida na mesma proporção, pois que ela se aplica apenas em relação à parcelas das contribuições consideradas não recolhidas.

## V. Conclusão.

Diante do exposto, vota-se por afastar a preliminar de nulidade dos autos de infração e, no mérito, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário no sentido de reverter as glosas de créditos em relação aos dispêndios com (i) “licença de uso de software” e (ii) “pesquisa e desenvolvimento de produtos da franquia”, mas desde que devidamente comprovados por meio de documentos fiscais em que o Recorrente se encontre identificado como destinatário dos serviços prestados por terceiros que tenham como objeto social ou o fornecimento da licença de uso de software ou a pesquisa e desenvolvimento de produtos da franquia, observados os demais requisitos da lei, dentre os quais, tratar-se de bens ou serviços tributados em sua aquisição e prestados por pessoas jurídicas domiciliadas no País.

É o voto.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis

## Declaração de Voto

Conselheiro Márcio Robson Costa.

Acompanhei o ilustre Conselheiro relator, Hélcio Lafetá Reis, quanto à conclusão de seu voto, no qual manteve a tributação das receitas decorrentes dos serviços de publicidade, propaganda e marketing que beneficiam os franqueados.

Da decisão que constou em Ata:

**Decisão:** Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em afastar a preliminar de nulidade dos autos de infração e, no mérito, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário no sentido de reverter as glosas de créditos em relação aos dispêndios com (i) “licença de uso de software” e (ii) “pesquisa e desenvolvimento de produtos da franquia”, mas desde que devidamente comprovados por meio de documentos fiscais em que o Recorrente se encontre identificado como destinatário dos serviços prestados por terceiros que tenham como objeto social ou o fornecimento da licença de uso de software ou a pesquisa e desenvolvimento de produtos da franquia, observados os demais requisitos da lei, dentre os quais, tratar-se de bens ou serviços tributados em sua aquisição e prestados por pessoas jurídicas domiciliadas no País, vencidos os conselheiros Mateus Soares de Oliveira e Joana Maria

de Oliveira Guimarães, que davam provimento em maior extensão. O conselheiro Márcio Robson Costa manifestou interesse em apresentar Declaração de Voto.

O ilustre relator como de praxe, trouxe ao colegiado uma valiosa descrição do cenário fático e do cenário jurídico atinentes ao presente processo, tecendo suas considerações de maneira muito clara. Todavia, em que pese o colegiado não ter tido um entendimento majoritário, me inclinei em acompanhar sua decisão, **negando provimento, essencialmente pelo lastro probatório, quer seja, pela falta de abertura e detalhamento do encontro de contas das despesas com as receitas “reembolsadas”**.

Diante desse fato, solicitei a oportunidade de declarar o meu voto no presente acórdão para que ficasse registrado o entendimento que prevaleceu por parte deste julgador.

Em suma, basicamente o que se discute é a caracterização ou não desses valores supostamente de reembolso como receita tributável.

A análise do presente caso perpassou em dois pontos fundamentais: i. caracterização da taxa de reembolso como receita, onde se analisou, inicialmente, em um plano conceitual, se o reembolso de uma despesa pelos franqueados pode ser considerada receita e definida essa premissa, assim como se analisou se os valores indicados como taxa de reembolso são, efetivamente mero reembolso e não receita disfarçada (na qual se esconderia pagamentos a título de royalties); ii. lastro probatório, pela falta de abertura e detalhamento do encontro de contas das despesas com as receitas “reembolsadas”.

No que se refere ao primeiro ponto destacado, parece-me claro as intenções da ora recorrente quanto a caracterizar as operações como sendo “reembolso de despesas”, o que não poderia ser tratado como receita tributável, propósito este, se não esbarrasse justamente em trazer aos autos o outro ponto, não menos importante mas fundamental para dar lastro ao que visa afirmar e contextualizar sobre o *modus operandi* entre o estipulado pela OBF e seus franqueados.

No curso das discussões que seguiram, assentei em divergência ao relator, essencialmente em relação as glosas das “receitas” com a taxa de reembolso de despesas com publicidade, propaganda e marketing, paga pelos franqueados, estipulada pela OBF em percentual das compras de mercadorias efetuadas e não em função dos próprios gastos, no qual a Autoridade Fiscal considerou se assemelhar a royalties e não de um efetivo reembolso, caracterizando o ingresso como sendo receita operacional, assim sujeitando-se à incidência das contribuições PIS/Cofins.

O racional tratado pelo relator, ancorado nas leis de regência nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 que reza pela cobrança não-cumulativa das contribuições, e que preveem como receitas todas aquelas “auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil”, concluindo que: “*tratando-se de receita auferida, os valores recebidos pelo Recorrente (franqueador), pagos pelos franqueados, em decorrência de serviços de publicidade, propaganda e marketing, independentemente de sua identificação pelo Recorrente como taxa de reembolso ou pela fiscalização como royalties, comporão a base de cálculo das contribuições não cumulativas*”.

Nesse passo, primordial ressaltar que, conceitualmente, receita tributável não se confunde com receita contábil. Há de se atentar de que a partir do substrato do fato jurídico

deve-se definir o contorno do fato tributário e do fato contábil, e não o contrário. Existem diferentes extratos de linguagem, cada qual com a sua função e com sua especificidade.

Em excepcional trabalho sobre o tema, o professor José Antônio Minatel, resume bem essas diferentes acepções do termo receita:

“São diferentes as perspectivas que o vocábulo receita experimenta em diferentes linguagens: realidade autônoma com a tônica no ingresso financeiro (linguagem do texto constitucional); ponto de partida, ou meio que contribui positivamente para a formação do resultado da entidade empresarial (linguagem da lei societária); conceito relativo que exige cotejo com custos e despesas, através de métodos e técnicas uniformizadoras da elaboração das demonstrações financeiras para registro e exteriorização do resultado da entidade (linguagem da ciência contábil); registro de ingresso público, ou indicativo de formação de preços das utilidades colocadas no mercado (linguagem da ciência econômica); entrada definitiva de dinheiro nos cofres do poder público (linguagem da ciência das finanças); ingresso pela venda de mercadorias e serviços, acepção restrita em que receita corresponde ao conceito de faturamento (LC nº 70/91), posteriormente ampliada para corresponder a outros ingressos (Lei nº 9.718/98), sendo irrelevante o tipo de atividade e a classificação contábil adotada (linguagem da lei tributária)”. (Conteúdo do conceito de receita e regime jurídico para sua tributação. São Paulo: MP Editora, 2005, p. 243).

O resumo mostra bem a dificuldade a ser enfrentada, que não se refere, de forma alguma, a discussão sobre eventual despesa ou custo, pois a rigor disso não trata, mas apenas e tão somente a correta adequação do conceito de receita tributável.

Em passagem interessante o professor Ives Granda da Silva Martins, assim se manifesta:

**“Etimologicamente, receita significa a quantia recebida, apurada ou arrecadada, que acresce ao conjunto de rendimentos da pessoa física, em decorrência direta ou indireta da atividade por ela exercida. Salienta, entretanto, a doutrina, que nem toda entrada é receita. Só pode ser tido como receita o ingresso de recursos que passe a fazer parte do patrimônio do contribuinte. O simples registro na contabilidade da empresa da entrada de determinada importância não a transforma em receita(...). Ademais, o mero ingresso de valores na contabilidade de uma empresa não é fator que demonstre a existência de capacidade contributiva – limite imposto à instituição de tributos, inclusive de contribuições sociais, que tem como fato gerador elemento denotador dessa capacidade, como é o caso do conceito de receita.” (PIS e COFINS – Não incidência sobre reembolso. RDDT 122, 2005, p. 132).**

É nota marcante e essencial do conceito de receita, para fins tributários, a presença de incontestável capacidade contributiva. A capacidade contributiva somente estará presente diante de aferição efetiva de receita própria, independente de eventual apuração de resultado de atividade. Isso significa dizer que a materialidade receita demonstrará capacidade contributiva, podendo ser objeto de tributação, ainda que o resultado apurado das operações ou da operação seja negativo (resultado por valor menor que o custo de aquisição). Receita não é resultado, como o lucro, por exemplo.

Todo e qualquer reembolso de despesa ou de custo não relacionado à prestação da atividade essencial contratada devem ser desconsiderados para fins de configuração de receita. Note-se: despesas ou custos não relacionados à prestação da atividade econômica contratada.

Nesse sentido, assentei em sintonia com o que argumentou a recorrente em seu recurso, “que faz-se necessário verificar se a mutação patrimonial enquadra-se na definição de receita, se representa, efetivamente, uma receita, para posteriormente, contabilizá-la como tal. A forma é ou não receita. Em sendo receita, irrelevante será a forma de contabilização. Não o inverso. É possível definir o conceito jurídico de receita, como sendo a entrada, o ingresso de bens e ou direitos (acréscimo patrimonial bruto) auferido pela pessoa jurídica, de cunho econômico, inclusive aqueles que não sejam decorrentes da atividade preponderante da empresa (do cumprimento do seu objeto social) como, por exemplo, os resultados de aplicações financeiras, ou os ganhos extraordinários. É necessária, porém, a ressalva de que não é qualquer entrada que deve ser considerada como receita. Isto porque, existem entradas que ingressam de maneira provisória na pessoa jurídica, nela não permanecendo”.

Um dos critérios a ser perquirido neste diapasão é o de que as despesas reembolsadas devem comprovadamente corresponder a bens e serviços recebidos e pagos. Também deverão ser necessárias, usuais e normais nas atividades, o que me parece incontroverso no contexto contratual. O dispêndio ainda deve ocorrer de acordo com o efetivo gasto do Recorrente (franqueador), pagos pelos franqueados.

As companhias também devem manter escrituração destacada dos atos diretamente relacionados e estipulados pela OBF com controle gerencial, demonstrando a abertura e detalhamento do encontro de contas das despesas com as receitas “reembolsadas”, assim exercendo o *compliance* probatório das operações e não pode haver margem de lucro no reembolso - que também não pode configurar pagamento por serviços da franqueadora.

Compreendo no contexto operacional acerca da taxa de reembolso de despesas com publicidade, propaganda e marketing, paga pelos franqueados, estipulada pela OBF, que caracteriza-se como sendo reembolso de despesas, na máxima de que referem-se a ressarcimento que as franqueadoras faz ao franqueado por haver pago despesa que àquela pessoa competia pagar, sem que haja acréscimo de valor. Portanto, não se tratando de despesas que digam respeito a dispêndios relacionados com o próprio objeto dos serviços contratados (efetivamente prestados pelo franqueador ao franqueado – royalties pagos à Botica, ou que se qualifiquem como seu custo, quando deverão ser arcados pelo próprio franqueador, ônus financeiro arcado contratualmente assumido pelo contratante.

Dentro desse contexto fático e com arrimo ao entendimento proferido pela maioria da turma, em observância a evolução das normas que disciplinaram o assunto ao longo do tempo, em estrita observância aos ditames legais e probatórios, ancorando-se sobretudo na doutrina que tratam sobre conceito de receita x acréscimo patrimonial, na regra de conduta, de que não se pode tributar algo em que a empresa não ganhou nada, sendo apenas ressarcida.

São as considerações que gostaria de registrar, no sentido de negar provimento ao recurso voluntário, onde essencialmente decidi em torno da ineficiência das provas a marcar com “ferro e fogo” o *modus operandi* a comprovar de que as operações se tratam de mero reembolso, fato que a recorrente não se desincumbiu em demonstrar a abertura e detalhamento do encontro de contas (receitas x despesas).

### **Conclusão**



Diante do exposto nego provimento ao Recurso Voluntário nesta rubrica, pela necessidade plena de comprovação de que os valores em litígio são efetivamente meros ingressos a título de reembolso de despesas e não royalties ou remuneração a qualquer título, a ser caracterizada como receita tributável.

(documento assinado digitalmente)

Márcio Robson Costa