



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



<b>PROCESSO</b>	<b>10340.721003/2022-05</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3101-004.009 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	12 de fevereiro de 2025
<b>RECURSO</b>	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTES</b>	NIPPONFLEX INDUSTRIA E COMERCIO DE COLCHÕES FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/01/2018 a 31/12/2020

NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. NÃO CONFIGURAÇÃO.

Não há nulidade por cerceamento de defesa quando o auto de infração é lavrado em atenção aos requisitos do art. 10 do Decreto nº 70.235/72, sendo possível identificar todos os elementos constitutivos do lançamento, tanto que foi possível ao contribuinte impugná-los.

EXCLUSÃO DO SÓCIO DO POLO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO. MANUTENÇÃO. AUSÊNCIA DE INDIVIDUALIZAÇÃO DA CONDUTA.

Não sendo individualizada conduta do sócio que teria sido realizada com excesso de poderes, infração à lei ou contrato social, não é possível a inclusão do sócio no polo passivo na obrigação tributária pelo simples fato de ser sócio da empresa fiscalizada.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. SERVIÇO DE PROMOÇÃO DE VENDAS. MARKETING MULTINÍVEL.

Somente podem ser considerados insumos itens relacionados com as atividades empresariais de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços a terceiros, nos termos do entendimento firmado pelo STJ (REsp 1.221.170/PR). A formação, capacitação e fomento do desempenho de distribuidores autorizados, voltada para incremento das vendas de produtos fabricados pela própria empresa, expansão do negócio e fortalecimento da sua marca, não se caracterizam como prestação de serviços, porquanto realizados em benefício próprio, não ensejando o direito a créditos apurados sobre os dispêndios correspondentes.

**Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep**

Período de apuração: 01/01/2018 a 31/12/2020

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

Aplicam-se ao lançamento da Contribuição para o PIS as mesmas razões de decidir aplicáveis à Cofins quando ambos os lançamentos recaírem sobre idêntica situação fática.

**Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário**

Período de apuração: 01/01/2018 a 31/12/2020

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CABIMENTO. CONFISCO. IMPOSSIBILIDADE. SIMULAÇÃO. FRAUDE.

Não há que se falar em confisco quando a multa for aplicada em conformidade com a lei tributária. Nos termos da Súmula CARF nº 2, “o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”.

Demonstrada a simulação de uma atividade econômica de prestação de serviços, utilizada como meio doloso (ação voluntária, consciente e deliberada no sentido de viabilizar um creditamento que a legislação não autoriza) para modificar as características essenciais da obrigação tributária (base de cálculo dos créditos), de modo a reduzir o montante das contribuições devidas, encontra-se caracterizada a fraude e, conseqüentemente, impõe-se a aplicação da multa qualificada.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso de ofício. Vencidos a Conselheira Sabrina Coutinho Barbosa e o Conselheiro Gilson Macedo Rosenburg Filho. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em afastar a preliminar de nulidade e, no mérito, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário. Vencidas a Conselheira Luciana Ferreira Braga e a Conselheira Laura Baptista Borges. Designado o Conselheiro Ramon Silva Cunha para redigir o voto vencedor. A Conselheira Sabrina Coutinho Barbosa manifestou intenção de apresentar declaração de voto.

*Assinado Digitalmente*

**LUCIANA FERREIRA BRAGA** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**Ramon Silva Cunha** – Redator Designado

*Assinado Digitalmente*

**Gilson Macedo Rosenberg Filho** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Renan Gomes Rego, Laura Baptista Borges, Ramon Silva Cunha, Luciana Ferreira Braga, Sabrina Coutinho Barbosa e Gilson Macedo Rosenberg Filho (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto por NIPPONFLEX INDUSTRIA E COMERCIO DE COLCHÕES LTDA. por ter sido autuada em razão de créditos descontados indevidamente na apuração das Contribuições de Cofins (R\$ 72.948.150,70, incluindo multa de ofício e juros de mora) e PIS/PASEP (15.870.379,99, incluindo multa de ofício e juros de mora), nas competências compreendidas entre janeiro/2018 e dezembro de 2020, sendo que o lançamento ainda responsabilizou solidariamente Jeferson Braz Ferreira, administrador da empresa nos termos do art. 135, III, CTN.

Em razão de ter sido bem sintetizada toda a situação fática adotada pela fiscalização para os fins do lançamento, adoto o seguinte excerto do relatório da DRJ (e-fls. 20056/20057):

Termo de Verificação Fiscal (fls. 3.291 a 3.324).

A autoridade tributária, preliminarmente, esclareceu que as empresas industriais não podem se creditar de PIS e Cofins incidentes sobre despesas de ‘promoção de vendas’ por estas não atenderem aos critérios de essencialidade e relevância, com base na análise contratual e no modelo de negócios da empresa. Concluiu que, o que a empresa denomina Serviço de Promoção de Vendas é, na realidade, o método de venda direta, e apontou as irregularidades:

1. A Nipponflex não presta serviço de “Promoção de Vendas” porquanto, como qualquer empresa, industrial ou revendedora de produtos, incentiva e promove a venda de seus próprios produtos, pois o destinatário da suposta promoção são os contratantes (tomadores de serviço) da própria promoção de vendas, ou seja, os Distribuidores Autorizados contratam e pagam para a NIPPONFELX para promoverem a venda a si próprios, pois a venda direta se calca primordialmente no convencimento do revendedor para que este se convença dos benefícios do produto e promovam a venda de colchões por técnicas de venda direta permanentes e não como evento temporário e extraordinário como deve ser uma promoção de vendas dirigida ao consumidor final do produto;

2. O contrato de “prestação de serviços” não é um contrato autônomo, mas firmado exclusivamente com os distribuidores dos produtos da Nipponflex que devem pagar a título de “prestação de serviços” um percentual do valor dos colchões vendidos, o carro chefe da empresa, pois o valor pago a título de serviço não tem qualquer correlação com uma prestação de qualquer natureza ou tipo de serviço como horas de treinamento, reuniões, material publicitário etc. vinculando se somente ao preço do produto vendido;

Resumi que a empresa segregou parte do preço de venda de colchões, a fim de deduzir créditos, e denominou esta parte como preço pago por “Prestação de Serviços de Promoção de Vendas” e renomeou a comissão paga a seus revendedores, fabricando uma “Receita de Prestação de Serviços” para poder se creditar dos valores de PIS e Cofins das despesas pagas com comissão. A autoridade tributária glosou os créditos na íntegra, tratou esse modelo de negócios de simulação com o agravamento da multa de ofício e responsabilizou, solidariamente, o Sr. Jefferson Braz Ferreira, administrador da empresa e das empresas integrantes do QSA, nos termos do art. 135, III, CTN.

Em suas razões de impugnação, a contribuinte alegou em síntese:

(i) a empresa atua na fabricação de colchões e que o serviço de promoção de vendas visa prospectar candidatos, formar distribuidores e melhorar as técnicas de vendas;

(ii) que a empresa celebra contrato com distribuidores para prestação desses serviços, muitas vezes subcontratados para terceiros, com notas fiscais emitidas e recolhimento de ISS;

(iii) refutou a tese da autoridade tributária de que os contratos seriam fictícios e de que a empresa promoveria suas próprias vendas para obter créditos tributários indevidos, juntando para tanto, notas fiscais de transferência e revendas, contratos, registros contábeis e comprovantes de recolhimento do ISS;

(v) argumentou que inexistente lei que proíba o fabricante de prestar serviços de promoção de vendas diretamente ou por distribuidores autorizados, bem como que as receitas dos serviços de promoção de vendas são devidamente declaradas, tributadas e comprovadas pelos contratos e notas fiscais;

(vi) que a fiscalização não apresentou provas robustas para desconsiderar o tratamento tributário das operações ou comprovar a simulação;

(vii) defendeu o direito ao crédito de insumos com base em soluções de consulta, pareceres normativos e decisões do CARF, destacando a relevância dos serviços de promoção de vendas para o negócio;

(viii) impugnou a multa qualificada de 150%, considerando que inexistente prova de fraude, dolo ou intenção sonegatória, bem como argumentou que divergência de entendimento não justificada a penalidade aplicada, alegando o caráter confiscatório da multa.

Ao julgar a impugnação apresentada pelo contribuinte, a DRJ julgou procedente em parte a impugnação para reduzir o percentual da multa de ofício qualificada aplicada de 150% a 100% e para determinar a exclusão do responsável solidário Jefferson Braz Ferreira, do polo passivo da obrigação tributária, conforme ementa:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins Período de apuração: 01/01/2018 a 31/12/2020 REVISÃO DE ACÓRDÃO. OCORRÊNCIA DE INEXATIDÃO MATERIAL DEVIDA A LAPSO MANIFESTO. SUBSTITUIÇÃO. NOVO ACÓRDÃO.

As inexatidões materiais devidas a lapso manifesto e os erros de escrita ou de cálculos existentes na decisão poderão ser corrigidos a requerimento da autoridade incumbida de sua execução ou do sujeito passivo, mediante a emissão de novo acórdão em substituição ao anterior.

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. SERVIÇO DE PROMOÇÃO DE VENDAS. SIMULAÇÃO.

Devem ser glosados os créditos da não cumulatividade apurados em face ao Serviço de Promoção de Vendas quando, por causa da natureza estabelecida nos instrumentos contratuais presentes nos autos, tenha se confirmado ser um meio simulado para segregar o preço da mercadoria vendida aos Distribuidores Autorizados e descontar indevidamente créditos referentes às comissões pagas a esses mesmos Distribuidores Autorizados.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CABIMENTO. CONFISCATORIEDADE. IMPOSSIBILIDADE.

Por estar configurada a conduta fraudulenta da empresa, o percentual da multa de ofício deve ser duplicado.

A alegação de que a multa de ofício qualificada é confiscatória não pode ser discutida nesta esfera de julgamento, pois se trata de exigência fundada em norma à qual o julgador administrativo é vinculado, não lhe sendo permitido excluir ou reduzir o seu valor estabelecido na legislação.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. REDUÇÃO DO PERCENTUAL DE 150% PARA 100%. RETROATIVIDADE BENIGNA.

Com a alteração do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/96 efetuada pela Lei nº 14.689/2023, publicada em 21/09/2023, houve a redução do percentual aplicável à multa de ofício majorada de 150% para 100%, razão pela qual, aplicável ao caso a retroatividade benigna prevista na alínea “c” do inciso II do art. 106 do Código Tributário Nacional, que estabelece a observância de norma superveniente mais benéfica, em se tratando de penalidades aplicáveis a atos pendentes de

juízo. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. SÓCIO-ADMINISTRADOR. A mera condição de sócio com poderes de administração, no período em que houve a prática da infração, já implica em considerá-lo como responsável solidário pelos atos praticados pela empresa com infração à lei, vez que como administrador tinha o dever de zelar pelo seu cumprimento e vigiar o cumprimento da administração nos estritos limites da lei. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. INFRAÇÃO DE LEI, CONTRATO SOCIAL OU ESTATUTO. ART. 135, III, DO CTN.

A imputação da responsabilidade tributária impõe a autoridade tributária a obrigação de efetuar a subsunção do plano fático ao jurídico ao responsabilizar o sócio administrador, demonstrando e comprovando quais os atos foram por esse praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto, relacionando referido(s) ato(s) a lei e/ou dispositivo do contrato social ou estatuto violados, devendo ser afastada quando o fundamento se revela genérico ou deficiente.

Impugnação Procedente em Parte Crédito Tributário Mantido em Parte

Cumpra salientar que o primeiro acórdão proferido pela DRJ foi substituído pelo acima destacado, considerando a inexactidão material da decisão anteriormente proferida, que não se manifestou acerca da alteração legal do art. 44 da Lei nº 9.340/1996 pela Lei nº 14.689/2023.

Em razão da exoneração parcial do crédito tributário, necessária a análise por este Conselho do recurso necessário.

Ato Contínuo, NIPPONFLEX INDUSTRIA E COMERCIO DE COLCHOES LTDA interpôs recurso voluntário, alegando, em síntese, que:

- Preliminarmente, a nulidade do auto de infração, devido à falta de análise da totalidade das provas na defesa, incluindo documentos contábeis, fiscais e registros de atividades, alegando violação ao direito de defesa (art. 5º, LV, CF) e aos arts. 31 e 59, II, do Decreto nº 70.235/72;
- No mérito, alega que o Serviço de Promoção de Vendas (SPV) é uma atividade econômica legítima, estruturada dentro do Plano Exclusivo de Negócios Nipponflex (PENN), baseado no marketing multinível com o intuito de capacitar e fomentar o desempenho de distribuidores e que a estrutura fiscal e contábil é independente da atividade industrial;
- Refuta a alegação do Fisco de que os contratos de SPV seriam simulados, argumentando que os contratos são lícitos e atendem aos requisitos do Código Civil (bilateralidade, objeto lícito e onerosidade).
- Alega que os contratos foram devidamente formalizados, os serviços são efetivamente prestados, conforme registros contábeis, fiscais e materiais documentais, e que a remuneração vinculada às compras não caracteriza "comissão", mas remuneração legítima pelo serviço.

- Fundamenta-se na Liberdade Econômica (Lei nº 13.874/2019) e no art. 170 da Constituição Federal, defendendo o direito de estruturar livremente suas atividades econômicas.

- Argumenta que cabe ao Fisco comprovar a alegada simulação, conforme art. 142 e 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, alegando que a decisão da fiscalização foi baseada em interpretações subjetivas, sem provas materiais ou indícios claros.

- Critica a aplicação da multa de 100%, destacando que a decisão não comprovou dolo ou fraude, argumentando ainda que a divergência de interpretação não justifica a aplicação da multa, citando o caráter confiscatório.

Ao final, requer a reforma da decisão para que seja afastada a simulação e a glosa dos créditos, considerando a legitimidade das operações de Serviços de Promoção de vendas, bem como requer o cancelamento da multa qualificada.

É o relatório.

## VOTO VENCIDO

Conselheira **Luciana Ferreira Braga**, Relatora.

### **Tempestividade**

O recurso apresentado pela Recorrente é tempestivo, razão pela qual, passo a sua análise.

### **A) Do Recurso de Ofício.**

Inicialmente, cumpre analisar o Recurso de Ofício da Fazenda, considerando que houve a exclusão do responsável solidário, Jefferson Braz Ferreira, do polo passivo da obrigação tributária.

Verifica-se do acórdão da DRJ que a responsabilidade do administrador foi afastada, no caso em exame, porque a autoridade tributária não se desincumbiu de demonstrar de forma clara e inequívoca os atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto, sendo que o Sr. Jefferson Braz foi incluído no polo passivo por ser sócio da empresa e por também ser sócio de outras empresas que integram o quadro societário.

E nesse ponto, entendo que a decisão não merece qualquer reparo, eis que o simples fato de o administrador da empresa ter poderes de gestão, por si só, não significa que a ele deve ser atribuída a responsabilidade tributária, na medida que o art. 135 do CTN estabelece que para a responsabilização pessoal é necessária a individualização da conduta do responsável que agiu com excesso de poder, infração à lei, contrato ou estatuto social.

Veja que, no presente caso, quanto a atribuição de responsabilidade tributária ao sócio, constou do TVF somente que:

5. DA RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA JEFERSON BRAZ FERREIRA, CPF nº 801.883.209-97, durante todo período objeto do presente procedimento fiscal, anos-calendário 2017 a 2019, foi administrador da NIPPONFLEX INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE COLCHÕES LTDA. (fls. 3099/3102). A criação e a operacionalização do esquema utilizado para sonegar tributos não poderia existir sem a participação ativa do administrador, além disso, é o único administrador da empresa TAS HOLDING LTDA., CNPJ nº 28.247.614/0001-91 (fls. 3103/3105), que é a sócia majoritária da NIPPONFLEX e também é o único sócio administrador da BUSINESS PARTICIPACOES LTDA., CNPJ nº 19.285.460/0001-31 (fls. 306/3109), sócia minoritária da NIPPONFLEX, ou seja, é a única pessoa com poderes de administração direta ou indireta da empresa NIPPONFLEX INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE COLCHÕES LTDA.

O Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25/10/1966) estabelece, em seu artigo 135, a responsabilidade solidária dos sócios que sejam diretores ou gerentes (administradores) da pessoa jurídica por atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, in verbis:

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

(...) III – os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado" (destacamos) Por fim, as ações do na gestão da empresa não se caracterizam como meras decisões administrativas equivocadas, mas de flagrantes violações à lei. Isto posto, considerou-se JEFERSON BRAZ FERREIRA responsável solidário, na forma do artigo 135, III do CTN.

Assim, verifica-se que a Autoridade fiscal não indicou uma conduta individualizada sequer do sócio que teria sido realizada com excesso de poderes, infração à lei ou contrato social, tendo incluído o sócio no polo passivo da obrigação tributária tão somente por ser sócio da empresa fiscalizada e de empresas que pertencem ao seu quadro societário, o que não é motivo suficiente para a atribuição da responsabilidade tributária.

Dessa forma, estando ausentes os requisitos autorizadores da responsabilidade tributária, nos termos do art. 135 do CTN, entendo que deve ser mantido o acórdão da DRJ no ponto em que determinou a exclusão do sócio administrador, Sr. Jefferson Braz Ferreira.

## **B) Do Recurso da Contribuinte.**

### **Preliminar.**

Preliminarmente, a Recorrente alega a nulidade do auto de infração por cerceamento ao direito de defesa, afirmando que não teria sido avaliado o conjunto probatório dos autos pelo acórdão recorrido, que teria se fundamentado somente na análise dos contratos de prestação de serviço e de distribuição pactuados com apenas dois distribuidores autorizados da Recorrente, o que teria ofendido o art. 5º, LV, da CF, e os artigos 31 e 59 do Decreto nº 70.235/72.

No entanto, nesse ponto, entendo que não merece guarida as alegações do Recorrente, eis que o auto de infração foi lavrado com base em todos os requisitos legais previstos no art. 10 do decreto nº 70.235/72, sendo que é perfeitamente possível identificar todos os elementos constitutivos do lançamento.

Quanto as provas, não há que falar que estas não foram devidamente analisadas pela instância de origem tão somente porque foram contra a pretensão do Recorrente, na realidade, o que se denota é que o acórdão recorrido se debruçou sobre as teses e documentos comprobatórios acostados pela contribuinte. Conforme se denota dos seguintes excertos:

A defesa apresentou o Instrumento Particular de Contrato de Prestação de Serviços de Consultoria e Promoção de Vendas, fls. 19.655 a 19.672, firmado entre a E B F Comércio de Artigos de Colchoaria Ltda e a impugnante na condição de prestadora de Serviços de Promoção de Vendas (SPV), cujo valor é calculado mediante a aplicação de percentual sobre as compras de produtos efetuadas pela contratante.

(...)A defesa ainda apresenta Instrumento Particular de Contrato de Prestação de Serviços de Consultoria e Promoção de Vendas, fls. 19.694 a 19.697, firmado entre a Gonçalves e Braga Ltda e a impugnante na condição de tomadora de Serviços de Promoção de Vendas (SPV), correspondente à subcontratação prevista no Parágrafo Segundo da Cláusula 2ª do Instrumento Particular de Contrato de Prestação de Serviços de Consultoria e Promoção de Vendas firmado entre a impugnante e as Distribuidoras Autorizadas, cuja remuneração tem por base os valores de SPV cobrado e efetivamente recebido de sua equipe descendente.

(...)

Dessa forma, não acolho a preliminar de nulidade por cerceamento de defesa aventada pela Recorrente.

### **Do mérito.**

A discussão travada no presente processo se refere a possibilidade de enquadramento de despesas com promoção de venda como insumos, a fim de possibilitar o creditamento de PIS/Cofins.

É cediço que o regime da não cumulatividade permite que empresas se creditem de valores pagos pela aquisição de bens e serviços, desde que sejam insumos da sua atividade.

Para definir o conceito de insumo, a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça (STJ), em sede de julgamento de recurso especial sob o regime repetitivo, estabeleceu que deve ser considerado insumo tudo aquilo que seja imprescindível para o desenvolvimento da atividade econômica.

Foi fixada pelo referido Tribunal que: “O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.” Ato contínuo, a SRFB editou o Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/2018 que apresenta as principais repercussões deste julgado na definição do conceito de insumo na legislação das referidas contribuições:

(...)14. Conforme constante da ementa do acórdão, a tese central firmada pelos Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça acerca da matéria em comento é que “o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item -bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”.

15. Neste ponto já se mostra necessário interpretar a abrangência da expressão “atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”. Conquanto essa expressão, por sua generalidade, possa fazer parecer que haveria insumos geradores de crédito da não cumulatividade das contribuições em qualquer atividade desenvolvida pela pessoa jurídica (administrativa, jurídica, contábil, etc.), a verdade é que todas as discussões e conclusões buriladas pelos Ministros circunscreveram-se ao processo de produção de bens ou de prestação de serviços desenvolvidos pela pessoa jurídica.

16. Aliás, esta limitação consta expressamente do texto do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, que permite a apuração de créditos das contribuições em relação a “bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda”.

17. Das transcrições dos excertos fundamentais dos votos dos Ministros que adotaram a tese vencedora resta evidente e incontestável que somente podem ser considerados insumos itens relacionados com a produção de bens destinados à venda ou com a prestação de serviços a terceiros, o que não abarca itens que não estejam sequer indiretamente relacionados com tais atividades.

18. Deveras, essa conclusão também fica patente na análise preliminar que os Ministros acordaram acerca dos itens em relação aos quais a recorrente pretendia creditar-se. Por ser a recorrente uma indústria de alimentos, os Ministros somente consideraram passíveis de enquadramento no conceito de insumos

dispêndios intrinsecamente relacionados com a industrialização (“água, combustível, materiais de exames laboratoriais, materiais de limpeza e (...) equipamentos de proteção individual – EPI”), excluindo de plano de tal conceito itens cuja utilidade não é aplicada nesta atividade (“veículos, ferramentas, seguros, viagens, conduções, comissão de vendas a representantes, fretes (...), prestações de serviços de pessoa jurídica, promoções e propagandas, telefone e comissões”).

19. Prosseguindo, verifica-se que a tese acordada pela maioria dos Ministros foi aquela apresentada inicialmente pela Ministra Regina Helena Costa, segundo a qual o conceito de insumos na legislação das contribuições deve ser identificado “segundo os critérios da essencialidade ou relevância”, explanados da seguinte maneira por ela própria (conforme transcrito acima):

a) o “critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço”:

a.1) “constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”;

a.2) “ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”;

b) já o critério da relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja”:

b.1) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”;

b.2) “por imposição legal”.

20. Portanto, a tese acordada afirma que são insumos bens e serviços que compõem o processo de produção de bem destinado à venda ou de prestação de serviço a terceiros, tanto os que são essenciais a tais atividades (elementos estruturais e inseparáveis do processo) quanto os que, mesmo não sendo essenciais, integram o processo por singularidades da cadeia ou por imposição legal.

21. O teste de subtração proposto pelo Ministro Mauro Campbell, segundo o qual seriam insumos bens e serviços “cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes” (fls 62 do inteiro teor do acórdão), não consta da tese acordada pela maioria dos Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, malgrado possa ser utilizado como uma importante ferramenta indiciária na identificação da essencialidade ou relevância de determinado item para o processo produtivo. Vale destacar que a aplicação do aludido teste, mesmo subsidiária, deve levar em conta os comentários feitos nos parágrafos 15 a 18

quando do teste resultar a obstrução da atividade da pessoa jurídica como um todo.

22. Diante da abrangência do conceito formulado na decisão judicial em comento e da inexistência nesta de vinculação a conceitos contábeis (custos, despesas, imobilizado, intangível, etc.), deve-se reconhecer esta modalidade de creditamento pela aquisição de insumos como a regra geral aplicável às atividades de produção de bens e de prestação de serviços no âmbito da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, sem prejuízo das demais modalidades de creditamento estabelecidas pela legislação, que naturalmente afastam a aplicação da regra geral nas hipóteses por elas alcançadas.

23. Ademais, observa-se que talvez a maior inovação do conceito estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça seja o fato de permitir o creditamento para insumos do processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços, e não apenas insumos do próprio produto ou serviço comercializados, como vinha sendo interpretado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

24. Nada obstante, salienta-se que o processo de produção de bens, em regra, encerra-se com a finalização das etapas produtivas do bem e que o processo de prestação de serviços geralmente se encerra com a finalização da prestação ao cliente. Consequentemente, os bens e serviços empregados posteriormente à finalização do processo de produção ou de prestação não são considerados insumos, salvo exceções justificadas, como ocorre com a exceção abordada na seção GASTOS APÓS A PRODUÇÃO relativa aos itens exigidos pela legislação para que o bem ou serviço produzidos possam ser comercializados.

25. Por outro lado, a interpretação da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça acerca do conceito de insumos na legislação das contribuições afasta expressamente e por completo qualquer necessidade de contato físico, desgaste ou alteração química do bem-insumo com o bem produzido para que se permita o creditamento, como preconizavam a Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002, e a Instrução Normativa SRF nº 404, de 12 de março de 2004, em algumas hipóteses.

26. Também merece comentários o enquadramento como insumo do item cuja relevância advém de sua integração ao “processo de produção (...) por imposição legal”. Todavia, considerando a extensão dos comentários, reserva-se adiante uma seção específica para versar sobre o tema.

27. Ultimando a fixação de premissas, um ponto não abordado pelos Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, mas que resulta claro do texto do inciso II do caput c/c § 13 do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, e é importante para o entendimento do conceito em estudo é que somente haverá insumos geradores de créditos das contribuições se o processo no qual estão inseridos efetivamente resultar em um bem destinado à venda ou em um serviço disponibilizado ou prestado a terceiros (esforço bem-sucedido). Daí conclui-se não haver insumos

permissivos de creditamento em atividades que não geram tais resultados, como em pesquisas, projetos abandonados, projetos infrutíferos, etc.

(...)

Em breve resumo, após o julgamento do Recurso Repetitivo e com a introdução da norma Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/2018, é preciso constatar caso a caso se o gasto é essencial, ou seja, se o bem ou serviço é indispensável para o desenvolvimento da atividade econômica ou mesmo não o sendo, se é relevante para obtenção do produto ou serviço.

Pois bem, passada a análise introdutória do assunto, é preciso verificar no presente caso, se o gasto apontado na fiscalização como indevido (glosado) com promoção de vendas, mais especificamente, marketing multinível, pela Recorrente, se enquadra ou não no conceito de insumo para fins de abatimento pelo regime da não-cumulatividade.

Inicialmente, o que se denota é que a Recorrente é empresa que tem por objeto social a fabricação de colchões, o comércio atacadista de móveis e artigos de colchoaria e a prestação de serviços de promoção de vendas, marketing direto, dentre outras atividades, conforme se denota do próprio Comprovante de Inscrição e de Situação Cadastral retirado do site da RFB:

REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL		
CADASTRO NACIONAL DA PESSOA JURÍDICA		
NÚMERO DE INSCRIÇÃO <b>03.717.227/0001-40</b> MATRIZ	<b>COMPROVANTE DE INSCRIÇÃO E DE SITUAÇÃO CADASTRAL</b>	DATA DE ABERTURA <b>13/03/2000</b>
NOME EMPRESARIAL <b>NIPPONFLEX INDUSTRIA E COMERCIO DE COLCHOES LTDA</b>		
TÍTULO DO ESTABELECIMENTO (NOME DE FANTASIA) *****		PORTE <b>DEMAIS</b>
CÓDIGO E DESCRIÇÃO DA ATIVIDADE ECONÔMICA PRINCIPAL <b>31.04-7-00 - Fabricação de colchões</b>		
CÓDIGO E DESCRIÇÃO DAS ATIVIDADES ECONÔMICAS SECUNDÁRIAS 22.19-6-00 - Fabricação de artefatos de borracha não especificados anteriormente 25.42-0-00 - Fabricação de artigos de serralheria, exceto esquadrias 27.59-7-99 - Fabricação de outros aparelhos eletrodomésticos não especificados anteriormente, peças e acessórios 31.01-2-00 - Fabricação de móveis com predominância de madeira 33.19-8-00 - Manutenção e reparação de equipamentos e produtos não especificados anteriormente 46.37-1-99 - Comércio atacadista especializado em outros produtos alimentícios não especificados anteriormente 46.41-9-02 - Comércio atacadista de artigos de cama, mesa e banho 46.42-7-01 - Comércio atacadista de artigos do vestuário e acessórios, exceto profissionais e de segurança 46.45-1-02 - Comércio atacadista de próteses e artigos de ortopedia 46.46-0-01 - Comércio atacadista de cosméticos e produtos de perfumaria 46.46-0-02 - Comércio atacadista de produtos de higiene pessoal 46.49-4-04 - Comércio atacadista de móveis e artigos de colchoaria 46.49-4-10 - Comércio atacadista de jóias, relógios e bijuterias, inclusive pedras preciosas e semipreciosas lapidadas 46.49-4-99 - Comércio atacadista de outros equipamentos e artigos de uso pessoal e doméstico não especificados anteriormente 46.64-8-00 - Comércio atacadista de máquinas, aparelhos e equipamentos para uso odonto-médico-hospitalar; partes e peças 49.30-2-02 - Transporte rodoviário de carga, exceto produtos perigosos e mudanças, intermunicipal, interestadual e internacional 62.02-3-00 - Desenvolvimento e licenciamento de programas de computador customizáveis 62.03-1-00 - Desenvolvimento e licenciamento de programas de computador não-customizáveis 73.19-0-02 - Promoção de vendas 73.19-0-03 - Marketing direto		

Assim, o objeto social da Recorrente também envolve a realização de serviços de promoção de vendas e marketing direto, o que já demonstra que as despesas com promoção de vendas não se trata de um simples gasto operacional, não essencial ou não relevante à atividade da contribuinte, eis que o gasto está intrinsecamente ligado a sua atividade econômica.

A recorrente alega que o Serviço de Promoção de Vendas – SPV é uma atividade econômica legítima, baseada no marketing multinível que tem como intuito capacitar e fomentar o desempenho de distribuidores e que a estrutura fiscal e contábil é independente da atividade industrial.

Aduz não há que falar em simulação e que os contratos seriam lícitos à luz do Código Civil, bem como que os contratos foram devidamente formalizados e os serviços devidamente prestados, conforme registros contábeis e fiscais e demais documentos comprobatórios carreados aos autos.

E quanto a comprovação da atividade de promoção de vendas desempenhada pela Contribuinte, entendo que merece guarida as suas alegações, não havendo que falar em simulação, na medida em que a Recorrente trouxe aos autos inúmeros documentos comprobatórios nesse sentido, à exemplo do plano de negócios, lista de empresas subcontratadas, notas fiscais de serviço (fls. 915 e seguintes):

#### PREÂMBULO

A Nipponflex iniciou suas atividades em março do ano 2000 e ao longo desses anos vem se destacando no seguimento de vendas diretas com produtos e tecnologias exclusivas e um modelo de negócio único.

Para dar maior robustez e solidez ao seu modelo de negócio e com uma visão de futuro de crescimento sustentável e de se perpetuar no mercado, desenvolveu uma nova metodologia e regras de negócios em parceria com seus Distribuidores Autorizados, com o objetivo de promover as vendas e aumento do número de parceiros de negócio, que resultou na criação e consequente publicação desse estatuto.

Acreditamos que estamos inaugurando uma nova etapa da história da Nipponflex e de seu modelo de negócio, de novos serviços, novas prospecções de mercado, novos horizontes, maiores possibilidade de capilaridade de canais de vendas – Distribuidores Autorizados Nipponflex.

Para elaboração desse instrumento de normas e procedimentos, foi criada uma comissão de estudos e trabalho com a participação dos Diretores da Nipponflex, Presidentes Diamonds Fundadores do negócio, com suas equipes de gerentes, assessores e consultores: advogados, administradores e contadores especialistas em suas áreas. Acreditamos que somente assim seria possível a realização desse grande projeto.

Foi um trabalho árduo, que durou mais de dois anos até a sua conclusão, com inúmeras reuniões de estudos e debates com a participação de todos envolvidos que incluem todos os Distribuidores Autorizados Nipponflex que de alguma forma contribuíram para a elaboração desse estatuto, com sugestões e experiências compartilhadas.

DETERMINAÇÃO

## LISTA DAS EMPRESAS SUBCONTRATADAS PARA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE PROMOÇÃO DE VENDAS

Período: 01/01/2018 a 31/12/2020

Cod. For.	CNPJ Fornecedor	Fornecedor
36393	29.218.687/0001-18	A A Araujo Nascimento ME
37346	29.556.295/0001-69	A A Fernandes Colchoaria ME
30263	26.126.126/0001-09	A A J DIAMOND COLCHOARIA LTDA ME
30570	22.693.957/0001-01	A Alves da Silva Neto ME
27134	23.864.474/0001-87	A Andre da Silva ME
32094	24.870.714/0001-19	A B Augusto Lira e Silva Colchoes ME
25016	22.585.346/0001-31	A B Bonfim ME
34798	27.957.324/0001-79	A B DA SILVA NETO ME
20277	19.089.701/0001-77	A C da Rocha Lima ME
9269	11.642.397/0001-31	A C do N H Guimaraes ME
22957	21.037.350/0001-00	A C F DE SA ME
35491	28.640.232/0001-23	A C Guimaraes Soares Ventura ME
61702	31.531.786/0001-05	A C H Barbosa ME
82846	26.937.881/0001-65	A C L DE ARAGAO PEREIRA ME
12376	02.193.385/0001-86	A C Lima Rabelo ME
19714	20.122.932/0001-14	A C Mariga ME
35597	22.511.507/0001-42	A C S Fabricio Produtos Terapeuticos ME
31778	05.395.795/0001-06	A C Souza Nunes ME
37890	29.759.229/0001-96	A C V Teixeira Assessoria e Colchoes ME
29927	25.299.679/0001-92	A CAVALCANTE BRILHANTE EIRELI ME
35750	28.806.117/0001-86	A Costa de Oliveira ME
29890	25.695.681/0001-80	A D BOLETE ME
34404	28.287.412/0001-73	A D C Dias ME
62292	31.615.518/0001-63	A D da Silva Promoção de Vendas ME
14763	06.973.811/0001-55	A DA SILVA LONGO ME
29039	25.072.153/0001-75	A da Silva Magalhaes ME
33202	27.517.993/0001-20	A de Souza Evangelista Artigo Para Colchoaria em Geral ME
34606	28.229.349/0001-19	A de Souza Gaino Comercio ME
65270	28.648.844/0001-62	A do N Oliveira ME
55015	30.960.331/0001-34	A F DE ANDRADE SILVA EIRELI ME
19645	20.206.187/0001-91	A F dos Santos ME
30483	26.285.926/0001-64	A F Xavier ME
22817	21.944.407/0001-47	A G Cigerza ME
35542	28.707.029/0001-27	A G DREAMS OF DIAMOND EIRELI ME
34207	27.471.875/0001-28	A GONÇALVES JUNIOR COLCHOES MEDICINAIS ME
55075	31.459.393/0001-20	A H DE MELO COLCHOES ME

Empresa		BASES DE CÁLCULOS DE PIS/COFINS NF ENTRADA											Pag.: 1					
VR. 09RF DEFIS		Período de 01/01/2018 Até 31/01/2018											Fl. 1003					
Filial	Cod. For.	CNPJ Fornecedor	Razão Social Fornecedor	NºNF	Série	CTR	Vlr. Contabil	Vlr. ICMS ST	Base PIS	Valor PIS	Base COFINS	Valor COFINS	B.PIS(Est.Dev)	V.PIS(Est.Dev)	B.COF(Est.Dev)	V.COF(Est.Dev)		
1 Matriz Maringa																		
1	6.581	03.461.581/0001-57	Jonas Nascimento de Lima ME	76	NFE	51	5.670,32	0,00	5.670,32	93,56	5.670,32	430,94	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	
1	6.581	03.461.581/0001-57	Jonas Nascimento de Lima ME	80	NFE	51	4.236,96	0,00	4.236,96	69,91	4.236,96	322,01	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	
1	6.896	03.321.705/0001-07	Aragao Comercial de Colchoes Magnetico Ltda ME	31	NFE	51	9.131,79	0,00	9.131,79	150,67	9.131,79	694,02	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	
1	13.745	15.335.870/0001-08	Apoenia Nobre da Rocha ME	30	NFE	51	11.057,01	0,00	11.057,01	182,44	11.057,01	840,33	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	
1	14.880	17.702.403/0001-85	Daniel Tenorio Brito Filho MEI	14	NFE	51	2.199,96	0,00	2.199,96	36,30	2.199,96	167,20	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	
1	15.750	18.084.825/0001-05	Sandra Regina de Sousa Regis ME	21	NFE	51	4.083,74	0,00	4.083,74	67,05	4.083,74	308,84	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	
1	17.257	18.696.774/0001-04	Natal Rieth MEI	23	NFE	51	301,18	0,00	301,18	4,97	301,18	22,89	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	
1	20.309	20.711.332/0001-09	Kleber Francisco de Sousa Regis ME	8	NFE	51	1.880,79	0,00	1.880,79	31,03	1.880,79	142,94	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	
1	22.561	11.484.952/0001-82	Leandro Souza Comercio de Moveis Para Ambientes	252	NFE	51	2.785,33	0,00	2.785,33	45,63	2.785,33	210,17	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	
1	23.834	22.280.539/0001-84	G R VEIRA COMERCIO DE COLCHOES ME	14	NFE	51	7.999,12	0,00	7.999,12	131,99	7.999,12	607,93	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	
1	24.500	15.321.669/0001-52	Daniel Tenorio Brito ME [III Milenio]	35	NFE	51	11.288,54	0,00	11.288,54	185,93	11.288,54	856,41	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	
1	25.079	23.208.058/0001-20	Vieira e Luis Colchoaria Ltda EPP ME	9	NFE	51	95,91	0,00	95,91	1,58	95,91	7,29	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	
1	28.923	23.707.523/0001-78	F de L Gomes Higiene e Limpeza ME	1.288	NFE	51	627,56	0,00	627,56	10,35	627,56	47,69	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	
1	29.920	25.053.187/0001-12	Nubia Fernandes da Silva MEI	818.643	1	51	2.280,04	0,00	2.280,04	37,62	2.280,04	173,28	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	
Transação: 29335				CST: 51				63.578,25	0,00	63.578,25	1.049,03	63.578,25	4.831,94	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
1	1.254	11.083.608/0001-43	M S da Silva Artigos de Colchoaria ME	20.181	NFS	51	19.050,82	0,00	19.050,82	314,34	19.050,82	1.447,85	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	
1	1.262	03.589.035/0001-04	Michel Marins Marun ME	201.850	NFS	51	209.856,23	0,00	209.856,23	3.482,83	209.856,23	15.940,07	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	
1	1.262	03.589.035/0001-04	Michel Marins Marun ME	201.851	NFS	51	34.794,13	0,00	34.794,13	574,10	34.794,13	2.644,35	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	
1	1.279	71.884.803/0001-02	Vitalflex Comercio de Colchoes Ltda ME	15	NFS	51	13.331,52	0,00	13.331,52	219,97	13.331,52	1.013,20	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	
1	1.313	97.548.152/0001-65	AVN Indústria e Comercio de Utensilios Domesticos E	55	NFS	51	11.671,10	0,00	11.671,10	192,57	11.671,10	887,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	
1	1.313	97.548.152/0001-65	AVN Indústria e Comercio de Utensilios Domesticos E	56	NFS	51	3.756,22	0,00	3.756,22	61,98	3.756,22	285,47	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	
1	1.313	97.548.152/0001-65	AVN Indústria e Comercio de Utensilios Domesticos E	57	NFS	51	5.000,00	0,00	5.000,00	82,50	5.000,00	380,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	
1	1.478	14.166.490/0001-70	KAIZEN CONSULTORIA LTDA ME	14	NFS	51	130.774,88	0,00	130.774,88	2.157,79	130.774,88	9.938,89	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	
1	1.558	18.921.570/0001-57	R & G TREINAMENTOS EIRELI ME	8	NFS	51	8.365,23	0,00	8.365,23	138,03	8.365,23	635,76	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	
1	1.653	01.596.420/0001-41	SEBASTIAO RODRIGUES DA ROCHA COMERCIO	10	NFS	51	26.419,28	0,00	26.419,28	435,92	26.419,28	2.007,87	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	
1	1.655	09.823.468/0001-07	Nortex Flex Comercio de Colchoes Ltda ME	20.181	NFS	51	25.943,35	0,00	25.943,35	428,07	25.943,35	1.971,89	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	
1	1.662	06.284.077/0001-17	Adoris Mauricio de Siqueira ME	10	NFS	51	7.160,53	0,00	7.160,53	118,15	7.160,53	544,20	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	
1	1.678	11.760.418/0001-13	BRILLIANT FLEX EIRELI ME	25	NFS	51	57.257,25	0,00	57.257,25	944,74	57.257,25	4.351,55	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	

Documento de 730 página(s) assinado digitalmente. Pode ser consultado no endereço https://icar.receita.fazenda.gov.br/CAIC/publico/login.aspx pelo código de localização EP18.1024.13353.BWCV. Consulte a página de autenticação no final deste documento.

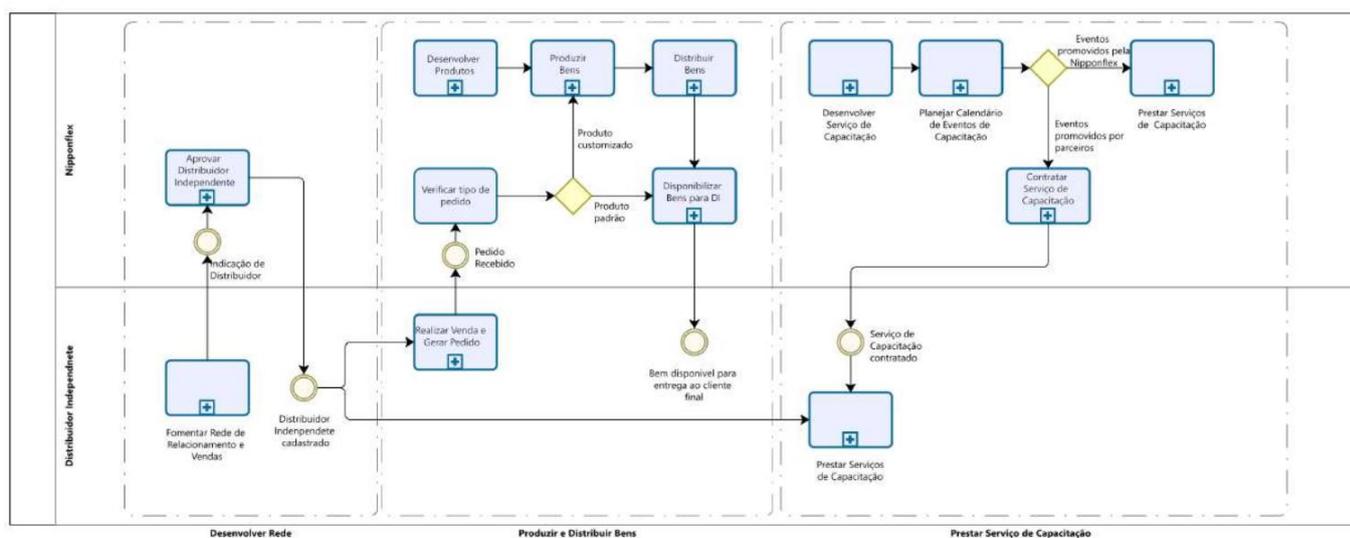
Usuário: 1119 - Paulo Nunes

Bem como comprovou que promove eventos de capacitação dos seus distribuidores (fls. 2878 e seguintes):

Fotos Assembleia Nipponflex 2018

Nesse contexto, entendo que restou devidamente demonstrado pela contribuinte a estrutura da operação de marketing multinível, ante os contratos e demais provas juntadas, não havendo qualquer indício de simulação com o intuito de lesar o fisco.

Verifica-se que, de fato, a empresa possui uma operação de marketing multinível em que há vendas diretas dos produtos da contribuinte aos consumidores finais por meio de uma rede de distribuidores independentes, bem como há a angariação de novos distribuidores, formando uma estrutura que permite ao distribuidor obter ganhos provenientes das transações diretas, mas também das operações realizadas pela rede contribuída pelo distribuidor, conforme esquema (fls. 20422):



Em resumo, a recorrente fabrica e vende colchões e outros produtos, mas também utiliza de um modelo de marketing multinível (MM), por meio de distribuidores autorizados, que compram produtos da empresa e realizam vendas diretas ao consumidor final.

Passando a tese de simulação, resta saber se esse modelo de promoção de vendas utilizado pela Recorrente se enquadra no conceito de insumo.

E nesse ponto, entendo que no modelo de marketing multinível utilizado pela Recorrente, o Serviço de Promoção de Vendas é absolutamente essencial e relevante, eis que depende para a sua manutenção de um programa constante, de um plano de negócios de marketing, eis que, como já dito, a Recorrente vende colchões mas também presta serviços aos seus distribuidores.

Veja que, os serviços de Promoção de Vendas podem ser tanto realizados diretamente pela Recorrente, quanto por subcontratação dos próprios distribuidores que são graduados pela empresa, que após se capacitarem realizam seus próprios eventos de captação e treinamento.

Assim, analisando o modelo de marketing da Recorrente, entendo que o Serviço de Promoção de Vendas, além de estar prevista nas atividades econômicas desenvolvidas pela empresa, é um insumo essencial para a atividade desempenhada, principalmente, se considerado que os produtos comercializados pela Recorrente (colchão de alta tecnologia) sequer são comercializados em lojas físicas ou promovidos em propagandas tradicionais.

A venda dos produtos comercializados pela Recorrente ocorre, exclusivamente, por meio de distribuidores autorizados, que recebem o treinamento pela Recorrente, sendo que, adotando a técnica da “subtração” proposta pelo Ministro Mauro Campbell, no julgamento do RESp 1.221.170/PR, caso retirássemos o Sistema de Promoção de vendas, certamente, os

distribuidores não conseguiriam desempenhar o serviço e, conseqüentemente, seria inviabilizada a atividade da Recorrente.

Ademais, frisa-se que a atividade da Recorrente não se limita a venda de colchões, eis que também presta serviços de promoção de vendas, seja diretamente ou por intermédio de subcontratados, sendo, portanto, absolutamente indispensável os referidos gastos, por ser essencial para a manutenção e crescimento do modelo de vendas adotado pela empresa.

Ressalto que, o presente caso não se confunde com simples gastos com promoção de vendas, marketing, no sentido tradicional, que se enquadraria em despesa operacional, pelo contrário, os referidos gastos estão amparados por um modelo de marketing multinível complexo, que merece atenção por este Conselho, na medida que ao mesmo tempo que a contribuinte fabrica os seus produtos, também realiza a venda direta por meio desse sistema sendo, portanto, extremamente essencial para a atividade que desempenha.

O fato de o serviço ser prestado diretamente ou por intermédio de subcontratados também não inviabiliza o creditamento, devendo ambos serem considerados insumos, em consonância com o item 12 do Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05/2018, in verbis:

12. SUBCONTRATAÇÃO DE SERVIÇOS 153. Na atividade de prestação de serviços é recorrente que uma pessoa jurídica, contratada por seu cliente para uma prestação de serviços principal, subcontrate outra pessoa jurídica para a realização de parcela dessa prestação.

154. Essa subcontratação evidentemente se enquadra no conceito de insumos geradores de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, pois o serviço subcontratado se torna relevante para a prestação principal “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”, neste caso por opção do prestador principal.

Destaca-se que há a segregação das receitas e custos dos produtos e serviços, sendo que o Sistema de Promoção de Vendas gera despesas específicas que não podem ser desconsideradas, receitas estas que incrementam as vendas da Recorrente e que, portanto, são necessárias para gerar receitas, devendo ser reconhecidas como insumos.

Por fim, saliento que, a possibilidade de creditamento com marketing multinível ainda não foi devidamente enfrentada pelo CARF, mas cumpre citar um caso similar ao presente, em que foi entendido por este Conselho a possibilidade do contribuinte que presta serviços relacionados à área de marketing se creditar dos referidos gastos, por se tratar de insumo essencial à sua própria prestação de serviços:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS) Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2014 INSUMOS. VINCULAÇÃO, ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE MARKETING.

O contribuinte que presta serviços relacionados à área de marketing e publicidade, inclusive o desenvolvimento de marcas e de mercado, utiliza serviços de marketing prestados por terceiros como insumo essencial à sua própria

prestação de serviços, gerando, portanto, o direito ao crédito de Cofins no regime da não cumulatividade.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2014 INSUMOS. VINCULAÇÃO, ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE MARKETING.

O contribuinte que presta serviços relacionados à área de marketing e publicidade, inclusive o desenvolvimento de marcas e de mercado, utiliza serviços de marketing prestados por terceiros como insumo essencial à sua própria prestação de serviços, gerando, portanto, o direito ao crédito de PIS no regime da não cumulatividade.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2014 JUROS SOBRE A MULTA DE MORA. SÚMULA CARF Nº 108.

“Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

(Nº do Acórdão 3201-005.668, Relatora: Tatiana Josefovicz Belisario, julgado em: 22/08/2019).

Dessa forma, entendo que o serviço de promoção de vendas, seja efetuado diretamente ou por subcontratados, deve ser entendido como atividade essencial e relevante para o modelo de negócio adotado pela Recorrente e, portanto, passível de creditamento pelo regime da não cumulatividade do PIS/Cofins, desde que devidamente segregados.

## Conclusão

Ante o exposto, voto no sentido de conhecer o Recurso de Ofício e negar-lhe provimento, e no sentido de conhecer o Recurso Voluntário, afastar a preliminar de nulidade e dar provimento para afastar a glosa dos gastos com promoção de vendas e afastar a multa aplicada.

É como voto.

*Assinado Digitalmente*

**LUCIANA FERREIRA BRAGA**

**VOTO VENCEDOR**

Conselheiro **Ramon Silva Cunha**, redator designado.

Em que pesem as bem tecidas considerações trazidas pela I. Relatora, peço vênia para divergir quanto ao entendimento apresentado sobre a licitude do creditamento da Contribuição para o Pis/Pasep e da Cofins sobre os valores relativos à subcontratação de distribuidores para a prestação de serviços de promoção de vendas.

No referido voto, a Relatora pondera que tais dispêndios devem ser compreendidos como algo *“essencial e relevante para o modelo de negócio adotado pela Recorrente”*, uma vez que *“restou devidamente demonstrado pela contribuinte a estrutura da operação de marketing multinível, ante os contratos e demais provas juntadas, não havendo qualquer indício de simulação com o intuito de lesar o fisco”*.

É cediço que a definição do conceito de insumos na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, estabelecida pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR, passou a ser aferida à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica do contribuinte.

Também não se discute que a aferição da essencialidade ou relevância deve ser realizada em relação aos *“bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda”*, conforme texto do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, que preveem a apuração de créditos das referidas contribuições. Essas circunstâncias são também encontradas em todas as discussões e conclusões buriladas pelos Ministros no julgamento do referido REsp 1.221.170/PR sob o regime repetitivo.

Portanto, somente podem ser considerados insumos itens relacionados com a produção de bens destinados à venda ou com a prestação de serviços a terceiros, o que não abarca itens que não estejam relacionados com tais atividades.

Mais especificamente no que se refere à exploração de uma atividade econômica de prestação de serviços, devem ser considerados insumos os serviços dos quais dependa a referida atividade que sejam subcontratados. Tais conclusões já são reconhecidas pela própria Administração Tributária em nível operacional, face às já transcritas conclusões presentes no item 12 do Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05/2018. Não sobeja novamente transcrevê-las, *in verbis*:

#### 12. SUBCONTRATAÇÃO DE SERVIÇOS

153. Na atividade de prestação de serviços é recorrente que uma pessoa jurídica, contratada por seu cliente para uma prestação de serviços principal, subcontrate outra pessoa jurídica para a realização de parcela dessa prestação.

154. Essa subcontratação evidentemente se enquadra no conceito de insumos geradores de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, pois o serviço subcontratado se torna relevante para a prestação principal “pelos singularidades de cada cadeia produtiva”, neste caso por opção do prestador principal.

Nessa senda, por compreender que se encontra bem sintetizada toda a situação fática apontada pela Autoridade Fiscal para motivar o lançamento, transcrevo também o seguinte excerto do relatório da DRJ:

A autoridade tributária, preliminarmente, esclareceu que as empresas industriais não podem se creditar de PIS e Cofins incidentes sobre despesas de ‘promoção de vendas’ por estas não atenderem aos critérios de essencialidade e relevância, com base na análise contratual e no modelo de negócios da empresa. Concluiu que, o que a empresa denomina Serviço de Promoção de Vendas é, na realidade, o método de venda direta, e apontou as irregularidades:

1. A Nipponflex não presta serviço de “Promoção de Vendas” porquanto, como qualquer empresa, industrial ou revendedora de produtos, incentiva e promove a venda de seus próprios produtos, pois o destinatário da suposta promoção são os contratantes (tomadores de serviço) da própria promoção de vendas, ou seja, os Distribuidores Autorizados contratam e pagam para a NIPPONFELX para promoverem a venda a si próprios, pois a venda direta se calca primordialmente no convencimento do revendedor para que este se convença dos benefícios do produto e promovam a venda de colchões por técnicas de venda direta permanentes e não como evento temporário e extraordinário como deve ser uma promoção de vendas dirigida ao consumidor final do produto;

2. O contrato de “prestação de serviços” não é um contrato autônomo, mas firmado exclusivamente com os distribuidores dos produtos da Nipponflex que devem pagar a título de “prestação de serviços” um percentual do valor dos colchões vendidos, o carro chefe da empresa, pois o valor pago a título de serviço não tem qualquer correlação com uma prestação de qualquer natureza ou tipo de serviço como horas de treinamento, reuniões, material publicitário etc. vinculando se somente ao preço do produto vendido;

Resumiu que a empresa segregou parte do preço de venda de colchões, a fim de deduzir créditos, e denominou esta parte como preço pago por “Prestação de Serviços de Promoção de Vendas” e renomeou a comissão paga a seus revendedores, fabricando uma “Receita de Prestação de Serviços” para poder se creditar dos valores de PIS e Cofins das despesas pagas com comissão. A autoridade tributária glosou os créditos na íntegra, tratou esse modelo de negócios de simulação com o agravamento da multa de ofício e responsabilizou, solidariamente, o Sr. Jefferson Braz Ferreira, administrador da empresa e das empresas integrantes do QSA, nos termos do art. 135, III, CTN.

Por conseguinte, a análise a ser empreendida no presente processo recai, essencialmente, sobre a existência efetiva ou não de uma atividade empresarial de prestação de

serviços explorada pela Recorrente, o que foi contestado pela Autoridade Fiscal apesar de todos os documentos e registros contábeis e fiscais apresentados pela empresa. As razões de defesa da Recorrente, a respeito especificamente dessa temática, foram assim sintetizadas pela I. Relatora:

- No mérito, alega que o Serviço de Promoção de Vendas (SPV) é uma atividade econômica legítima, estruturada dentro do Plano Exclusivo de Negócios Nipponflex (PENN), baseado no marketing multinível com o intuito de capacitar e fomentar o desempenho de distribuidores e que a estrutura fiscal e contábil é independente da atividade industrial;
- Refuta a alegação do Fisco de que os contratos de SPV seriam simulados, argumentando que os contratos são lícitos e atendem aos requisitos do Código Civil (bilateralidade, objeto lícito e onerosidade).
- Alega que os contratos foram devidamente formalizados, os serviços são efetivamente prestados, conforme registros contábeis, fiscais e materiais documentais, e que a remuneração vinculada às compras não caracteriza "comissão", mas remuneração legítima pelo serviço.
- Fundamenta-se na Liberdade Econômica (Lei nº 13.874/2019) e no art. 170 da Constituição Federal, defendendo o direito de estruturar livremente suas atividades econômicas.
- Argumenta que cabe ao Fisco comprovar a alegada simulação, conforme art. 142 e 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, alegando que a decisão da fiscalização foi baseada em interpretações subjetivas, sem provas materiais ou indícios claros.
- Critica a aplicação da multa de 100%, destacando que a decisão não comprovou dolo ou fraude, argumentando ainda que a divergência de interpretação não justifica a aplicação da multa, citando o caráter confiscatório.

De início, convém analisar a afirmação de que o Serviço de Promoção de Vendas (SPV) seria uma atividade econômica legítima, estruturada dentro do Plano Exclusivo de Negócios Nipponflex (PENN), baseado no marketing multinível, com o intuito de capacitar e fomentar o desempenho de distribuidores e que a estrutura fiscal e contábil é independente da atividade industrial.

Quanto à manutenção de estrutura fiscal e contábil do Serviço de Promoção de Vendas independente da atividade industrial, observa-se que não houve questionamento a respeito. Cabe considerar apenas que a regularidade formal dos registros contábeis e fiscais decorre, primeiramente (mas não somente), da regularidade formal dos documentos que embasam os lançamentos correspondentes. Essa regularidade formal dos documentos também não foi contestada no procedimento fiscal.

Por outro lado, a regularidade formal dos documentos produzidos pela entidade deve estar em consonância com a regularidade material das operações neles retratada. Numa

abordagem clara, a celebração de contratos de prestação de serviços não pode estar desassociada da realidade objetiva das suas execuções, sob pena de se caracterizar uma simulação.

Portanto, na hipótese em que constatado que a relação material estabelecida entre os contratantes não corresponde efetivamente a uma prestação de serviços, a mera regularidade formal da realidade simulada não tem o condão de conferir direitos decorrentes da prestação de serviços efetiva. Ou seja, de uma relação artificiosa não podem decorrer efeitos tributários próprios da realidade fática, material, prevista na norma.

No que diz respeito a serviços prestados numa atividade estruturada e baseada no marketing multinível, vale considerar que o tema não é novo no âmbito deste CARF, embora tenha sido apreciado em contexto relacionado às contribuições previdenciárias. A esse respeito, vale transcrever trecho do Acórdão nº 9202007.506, da – 2ª Turma da CSRF, em que são apresentadas características desse modelo de negócios. Senão vejamos:

Os instrumentos constitutivos fundamentam a forma adotada pela Contribuinte para viabilizar suas operações comerciais, operações essas baseadas na venda direta sob a modalidade conhecida como "marketing de rede/multinível".

Venda direta é um modelo de distribuição de produtos onde são eliminados vários elos da cadeia da circulação de mercadoria se considerarmos um plano padrão de comercialização. Em regra o produto sai direto da indústria para o consumidor final gerando uma redução significativa de custos com logística, transporte, embalagens e publicidade.

A Associação Brasileira de Empresas de Vendas Diretas (ABEVD) esclarece em seu sítio (<https://abevd.org.br/vendasdiretas/marketingmultinivel/>, acesso em 23.01.2019), que a "força do mercado de vendas diretas é formada por empreendedores independentes que atuam como revendedores de produtos e serviços de qualidade em contato direto com os consumidores". E ainda destaca que nesta modalidade de vendas, há dois principais modelos de lucros para os revendedores: o Marketing mononível, o revendedor compra o produto e o revende com uma margem de lucro média de 30%, e o Marketing multinível (MMN), onde o empreendedor obtém lucro tanto com a revenda de produtos e serviços como também com a formação de sua própria equipe de vendas, indicando outras pessoas para a sua rede. Nesse caso, seu faturamento será proporcional à receita gerada pelas vendas dos revendedores do seu time. Este modelo aumenta a capilaridade dos produtos e serviços oferecidos pelas empresas e tem papel importante no fomento de novos empreendedores.

[...]

Consta do "Boletim de Proteção do Consumidor/Investidor nº 06 Marketing Multinível e Pirâmides Financeiras", citado pelas partes e editado pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM), em parceria com a então Secretaria Nacional do Consumidor (SENACON), documento divulgado em razão de inúmeras consultas de cidadãos sobre a legitimidade do trabalho no marketing multinível, que:

*A venda direta ao consumidor, de bens de consumo e certos serviços, caracteriza-se pela oferta desses itens fora de um estabelecimento comercial, podendo-se citar como exemplo a venda porta a porta. As empresas de vendas diretas fornecem diversos produtos à população, tais como cosméticos, utensílios domésticos e alimentos, os quais são distribuídos aos consumidores por meio do contato direto e pessoal dos vendedores com o consumidor. O sistema de marketing de rede ou multinível, como se verá adiante em mais detalhes, é apenas uma das formas de remunerar os revendedores, já que eles ganham não apenas em função do que vendem, mas também pela captação de outros vendedores.*

(file:///C:/Users/CARF/Downloads/boletim\_cvm\_senacon\_6.pdf, acesso em 23.01.2019)

Essa atividade de recrutamento, “*captação*” e “*formação de sua própria equipe de vendas*”, representativa das atribuições dos distribuidores autorizados, no caso em pauta, é destacada pela Recorrente em mais de uma oportunidade no seu recurso voluntário. Senão vejamos:

A Recorrente se fundamentou em um dos preceitos deste modelo de vendas: o contato pessoal entre vendedores e clientes. **Este preceito visa estimular os seus distribuidores a formarem uma rede de pessoas que comercializem os seus produtos ou serviços, com o objetivo de aumentar suas equipes e ter mais distribuidores em locais** que, se não fosse pelo recrutamento dos distribuidores já treinados pelo plano da Recorrente, seria de difícil acesso em termos comerciais, uma vez que esse modelo de negócio não se utiliza de mídias convencionais de divulgação e fomento da atividade.

[...]

Este departamento exclusivo disponibiliza toda a infraestrutura e o seu mix de Serviços de Promoção de Vendas aos Distribuidores Autorizados, que incluem treinamentos e eventos que abrangem **o recrutamento do candidato a futuro distribuidor e ainda a formação, capacitação, treinamento de vendas, treinamentos motivacionais, seminários, congressos, convenções que ensinam os distribuidores a treinarem outros distribuidores que estão começando na atividade**...[Destaques nossos]

Com essas informações iniciais, viabiliza-se a análise da alegação seguinte, no sentido de que os contratos celebrados entre a Recorrente e os distribuidores são lícitos e atendem aos requisitos do Código Civil (bilateralidade, objeto lícito e onerosidade).

Imperioso destacar que, considerando a necessidade de análise quanto à efetiva existência da atividade empresarial de prestação de serviços pela Recorrente, impõe-se apreciar de antemão a sua condição de prestadora, nos contratos em que oferece esses serviços aos distribuidores autorizados.

Um primeiro aspecto a ser examinado deve ser a existência de sinalagma obrigacional, ou seja, a existência de obrigações e direitos recíprocos entre as partes no contrato de prestação de serviços pela Recorrente aos distribuidores. E útil, nesse sentido, é a citação trazida pela Autoridade Fiscal na descrição do contrato de prestação de serviço, que convém novamente transcrever:

“O contrato de prestação de serviço é o negócio jurídico pelo qual alguém – o prestador – compromete-se a realizar uma determinada atividade com conteúdo lícito no interesse de outrem – o tomador – mediante certa e determinada remuneração.

Trata-se de um contrato bilateral, pela presença de sinalagma obrigacional eis que as partes são credoras e devedoras entre si. O tomador é ao mesmo tempo credor do serviço e devedor da remuneração. O prestador é credor da remuneração e devedor do serviço. O contrato é oneroso pois envolve sacrifício patrimonial de ambas as partes, estando presente uma remuneração - denominada preço ou salário civil. Trata-se de contrato consensual que tem aperfeiçoamento com a mera manifestação de vontade das partes. Constitui um contrato comutativo, pois o tomador e o prestador sabem de antemão quais são as suas prestações, qual o objeto do negócio.” (FLAVIO TARTUCE, Manual de Direito Civil, Volume Único, Editora Método, 9ª Edição, 2019, p. 686)

Destaca-se a necessidade, para caracterização do contrato de prestação de serviços, da existência de um compromisso do prestador de realizar uma determinada atividade com conteúdo lícito, no interesse do tomador, mediante certa e determinada remuneração.

Sob essa premissa, há compromissos e interesses de ambos os lados:

- do prestador: realizar o serviço (compromisso) para receber a quantia avançada (interesse);
- do tomador: pagar a quantia avançada (compromisso) para receber/beneficiar-se do serviço prestado (interesse).

No caso em pauta, pode até ser observado que o contrato estabelece obrigações recíprocas entre as partes. Todavia, sobressai da relação estabelecida no contrato sob análise a constatação de que os interesses da Recorrente na prestação do serviço, em que figura como contratada (prestadora), transcendem a remuneração prevista no referido contrato.

Tal circunstância se encontra evidenciada de plano nas Cláusulas 1ª e 3ª do referido contrato, quando assim se estabelece:

CLÁUSULA 1a. O presente Contrato tem por objeto a prestação de Serviços de Promoção de Vendas, denominado SPV, pela CONTRATADA para a CONTRATANTE, através da organização de eventos, consultorias, treinamentos, reuniões, desenvolvimento de materiais, assembleias, convenções, seja de maneira presencial ou remota (videoconferência, telefonemas, e-mail e

mensagem de texto) além de apoio na organização e realização de eventos, **observado o Plano Exclusivo de Negócios Nipponflex - PENN.**

[...]

CLÁUSULA 3ª. A CONTRATANTE declara que antes de aceitar os termos e condições do presente Contrato, **tomou conhecimento e concordou com as regras do PENN e demais normas e regulamentos da CONTRATADA,** bem como das deliberações em Reuniões e Assembleia de graduados.

Por sua vez, segundo consta expressamente no inciso V do art. 14 do Estatuto do PENN, esse plano **“é estruturado para viabilizar a venda dos produtos oferecidos pela Nipponflex, sendo o lucro do D.A. obtido por meio de suas próprias vendas, podendo ainda ser remunerado pela prestação de serviços de promoção de vendas”** (destaque nosso).

Surge assim uma primeira questão a ser enfrentada. Uma vez que a prestadora (NIPPONFLEX) é devedora do serviço (compromisso) e credora da remuneração (interesse), pode ter ela, ao mesmo tempo, interesse direto no resultado do serviço? De cunho introdutório da abordagem a ser empreendida, essa questão é evidenciada em trechos do próprio recurso voluntário, quando a Recorrente afirma que:

**O proposito central do SPV é promover as vendas de maneira qualificada e especializada no varejo, para uso pessoal, conscientizando o cliente das características do produto e via de consequência fomentando o crescimento e expansão do negócio e da marca Nipponflex. Este serviço é a mola propulsora que se autoalimenta beneficiando todas as partes envolvidas.** [Destaque nosso]

[...]

**O sistema denominado de Plano de Negócios Exclusivo Nipponflex (PENN), visa fomentar a performance dos distribuidores por meio do planejamento, gerenciamento das estratégias de divulgação dos produtos, treinamento e capacitação.** Tal sistema foi adotado em março de 2017, e tem se fundamentado em conceitos do marketing multinível (MM), atividade legalizada, baseada na comercialização de produtos e serviços, sustentada em princípios e fundamentos éticos e legais.

[...]

Tal organização fiscal e contábil distinta é indispensável para que essa unidade de negócio **gere os níveis dos distribuidores da equipe,** o desenvolvimento de políticas de venda, o treinamento e capacitação dos distribuidores e possa prover mecanismos **para que o distribuidor amplie a capilaridade da sua própria equipe e incremente o volume dos produtos comercializados,** conforme demonstrado nos autos. [destaques nossos]

Frise-se que o incremento no volume de vendas e o fomento à performance dos distribuidores (qualificados como tomadores do serviço) referem-se aos produtos fabricados pela

Recorrente (qualificada como prestadora dos serviços). Há, portanto, evidente interesse direto da Recorrente com relação ao resultado dos serviços que informa prestar, dos quais se beneficia.

Essa característica é enfatizada ainda no parecer elaborado pelo Ex-Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão, encomendado pela Recorrente e transcrito no recurso voluntário nos seguintes termos:

“É importante destacar também que **o modelo de negócio da Nipponflex não está restrito a uma simples transação comercial entre fornecedor e distribuidor.** Ele envolve uma relação mais complexa e sinérgica, onde a empresa oferece uma estrutura de apoio abrangente que vai além da mera venda de produtos. Esse suporte inclui o fornecimento de treinamentos especializados, ferramentas de gestão de vendas, informações estratégicas e uma variedade de outros recursos, **todos destinados a potencializar o desempenho dos distribuidores e, por extensão, da própria Nipponflex.** [Destaque nosso]

No mesmo sentido, conclui o parecer elaborado pelo escritório Daniel & Diniz por solicitação da Recorrente, que assim se manifesta:

**Da análise dos contratos, verifica-se que a causa abstrata do contrato de prestação de SPV é a realização de atividades** consistentes em encontros, reuniões, cursos, fornecimento de material de apoio e treinamentos destinados a motivar e a ensinar os distribuidores autorizados realizarem vendas com maior eficiência, **com a finalidade de incrementar a receita e perpetuar a existência do negócio, além de fortalecer a marca “Nipponflex”.**[Destaque nosso]

Trata-se, portanto, de atividades que são declaradamente desenvolvidas pela Recorrente em evidente benefício próprio, já que têm como **pretensos tomadores** os Distribuidores Autorizados dos produtos de fabricação própria dela e visam à ampliação das vendas desses produtos. Destaca-se assim, a ausência na necessária alteridade caracterizadora da prestação de serviços, que nesse caso têm como beneficiário direto a própria prestadora.

Tratando-se de técnicas de venda oferecidas à própria equipe de distribuidores da Recorrente, impende considerar que, para fins tributários, não é possível a prestação de serviços para si mesmo.

Luciano Amaro<sup>1</sup>, argumenta que o conceito de serviço implica uma atividade que gera um benefício a um terceiro, que é o tomador do serviço. Pondera que, quando um serviço é realizado para o próprio contribuinte, não há prestação de serviços nos termos da legislação tributária, uma vez que a alteridade é essencial para a configuração do fato gerador do ISSQN, por exemplo.

<sup>1</sup> AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2021, pg.237

Hugo de Brito Machado<sup>2</sup>, por sua vez, explica que o serviço, para fins tributários, deve ser uma atividade exercida em benefício de outra pessoa, e não do próprio prestador.

Tendo em vista essa circunstância, ganha relevância considerar outros elementos trazidos pela Recorrente na tentativa de infirmar a conclusão da Autoridade Fiscal, quando esta última afirma que não há a efetiva prestação de serviços como atividade empresarial, menos ainda autônoma.

A recorrente informa ter anexado balancete onde estão evidenciados os custos inerentes ao desenvolvimento da atividade qualificada como prestação de serviços. Obviamente que uma atividade empresarial se estrutura a partir da sua viabilidade econômica visando à obtenção de lucro.

A necessidade desse objetivo (lucro) restou clara, juntamente com a alteridade, na decisão do STF que definiu o conceito de serviço que deve ser utilizado para determinar o critério material da hipótese de incidência do ISS como sendo o *“oferecimento de uma **utilidade a outrem**, a partir de um conjunto de atividades materiais ou imateriais, **prestadas com habitualidade e intuito de lucro**, podendo estar conjugada ou não com a entrega de bens ao tomador”* (RE 651703/PR, Rel. Min. Luiz Fux, j. 29/09/2016, Dje 24/06/2017).

Entretanto, a Recorrente registra no recurso voluntário apresentado que os valores recebidos em retribuição aos serviços de promoção de vendas prestados são suficientes apenas para suportar os custos pertinentes. Senão vejamos:

Então, de maneira objetiva, o valor que a Recorrente cobra pelos Serviços de Promoção de Vendas decorre do serviço efetivamente prestado por ela ou por algum Distribuidor qualificado, conseqüentemente a Recorrente utiliza o valor cobrado para realizar o pagamento dos Serviços de Promoção de Vendas as empresas distribuidoras subcontratadas, e, ainda para suportar outros custos relacionados aos serviços de promoção de vendas, devidamente contabilizados e expostos de maneira clara no seu balanço. Cerca de 90% do que a Recorrente cobra pelo SPV é gasto com subcontratações e os 10% restantes são para suportar o custo desse setor próprio da empresa, existindo com o intuito de promover as vendas.

Ou seja, além de declarar que os valores percebidos se limitam a cobrir os custos da atividade de promoção de vendas, a Recorrente reconhece que essa atividade é desenvolvida por setor próprio da empresa, que existe com o intuito específico de promover as vendas.

E antes que se possa afirmar que se trata de uma informação erroneamente consignada no recurso voluntário, vale considerar que essa circunstância é reiterada no parecer elaborado por solicitação da Recorrente pelo escritório Daniel & Diniz, nos seguintes termos:

<sup>2</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 39. ed. São Paulo: Malheiros, 2021, pg. 335

Tampouco existe qualquer ilegalidade ou óbice em vincular a remuneração do SPV a um percentual sobre as aquisições de produtos que o distribuidor efetua perante a Consulente, **mesmo porque esse percentual é estabelecido em um patamar suficiente para cobrir os custos com o departamento que o gerencia e todos os cursos, treinamentos, encontros, e materiais de apoio utilizados.**  
[Destaque nosso]

No mesmo sentido, observa-se manifestação no parecer apresentado pelo Ex-Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão, encomendado pela Recorrente, que assim pondera:

Assim, num caso de marketing multinível, com um fabricante e com distribuidores, i.e., uma rede de Distribuidores Autorizados que chega até o vendedor final, a compreensão do modelo negocial há de ser diferente, pois há diversos níveis, 1, 2, 3, 4 ou 5 níveis (brilhante, diamante, rubi, safira etc., com subníveis), **e todos ao longo da rede são remunerados, na proporção das receitas que recebem, que estão associadas aos custos que incorrem, que, por sua vez, são diferentes para cada um. Assim, a situação se assemelha, embora não tenha correspondência exata, a uma situação de rateio de custos,** cujo critério é o volume de vendas – situação muito comum em termos de rateio.

Diferentemente, portanto, da atividade empresarial desenvolvida com o objetivo de lucro, os valores cobrados pela Recorrente em contrapartida aos alegados serviços de promoção de vendas visariam, segundo se observa, à suficiência na cobertura dos custos. Evidencia-se, também dessa forma, que ela representa apenas uma atividade-meio para incremento da verdadeira atividade empresarial fim, que corresponde à venda dos produtos de fabricação própria da Recorrente.

Tais circunstâncias caracterizam a inexistência efetiva de uma atividade empresarial de prestação de serviços. O que ocorre é o mero destacamento de uma estrutura administrativa (departamento de vendas) voltada para a realização de atividades internas de formação e recrutamento de vendedores não empregados, visando ao incremento das vendas dos produtos de fabricação própria. Confirma-se, portanto, a premissa da autuação.

Não bastasse isso, não se observa na definição do valor de venda dos serviços uma relação direta com a definição típica de um preço de vendas, que tem um referencial no *markup*. Vale considerar que a definição do preço de venda de um serviço numa atividade empresarial implica o objetivo de superar os seus custos diretos e indiretos, bem como despesas administrativas, de vendas e financeiras, além de outras despesas operacionais relacionadas ao serviço, sem esquecer, obviamente, da margem de lucro já mencionada.

De forma diversa, no caso sob análise o alegado preço de venda do serviço prestado restou definido como sendo um percentual das compras realizadas pelos Distribuidores Autorizados dos produtos fabricados pela Recorrente. Veja-se o art. 28 do Estatuto do PENN, que assim reza:

Art. 28. O valor cobrado do D.A., referente ao SPV prestado pela Nipponflex, será calculado mediante aplicação de percentual, conforme deliberação da AGG, sobre as compras de produtos efetuadas pelo D.A. [Destaque nosso]

E, no clímax da alienação em relação ao que se espera de uma definição de preço de venda comum numa atividade empresarial, chega-se ao ponto de definir o referido percentual mediante uma assembleia de graduados, conforme supratranscrito. Esse percentual foi definido, conforme cópia da Ata da Assembleia Geral de Graduados apresentada pela Recorrente (fls. 3057 a 3083), ocorrida em janeiro de 2017, em *“69,81% (sessenta e nove vírgula oitenta e um por cento), tendo como Base de cálculo as compras realizadas pelo D.A, na forma estabelecida no PENN”*.

Não se pode ignorar ainda que o referido percentual, enquanto utilizado para definir o preço do alegado serviço prestado, é demasiadamente expressivo quando consideradas as afirmações da Recorrente relativas à *“qualidade superior e tecnologias exclusivas”* dos seus produtos.

Em sua defesa, a Recorrente alega que *“a remuneração pode ser avençada da forma que melhor aprover às partes”*.

Conquanto sem a pretensão de malferir o direito do contribuinte empresário de auto-organização negocial e sua liberdade de fixar o preço do seu produto/serviço a partir dos parâmetros que considerar oportunos, não há como passar ao largo da constatação de que o método escolhido desloca da utilização do serviço, para a compra do produto (colchão), o papel relevante de definidor do preço a ser cobrado dos Distribuidores Autorizados.

Sob essa perspectiva, basta que o Distribuidor Autorizado compre mais ou menos colchões e haverá, respectivamente, mais ou menos valor cobrado a título de remuneração pelo alegado serviço, independentemente do número de assembleias, convenções, treinamentos, eventos, transmissões, apostilas, circulares, informes, convites, palestras, material de apoio, atividades de gestão do PENN, etc, que ele (pretensu tomador) utilize ou de que participe.

Observa-se, portanto, uma evidente dissonância – pode-se dizer independência – entre a prestação efetiva do serviço de promoção de vendas apresentado pela Recorrente e o preço de venda a ser cobrado a esse título, a ponto de possibilitar a existência de valor a ser cobrado do Distribuidor Autorizado pelo serviço, num determinado período, mesmo na ausência de qualquer dos eventos supra descritos como prestação de serviço. Basta haver compras.

Em que pese não se possa apontar uma ilegalidade ou óbice em vincular a remuneração do SPV a um percentual sobre as aquisições de produtos que o distribuidor efetua perante a Recorrente, evidencia-se que tal remuneração representa, na realidade, um pagamento não somente relacionado ao produto, mas correspondente a ele; não ao serviço. Não se pode esquecer, ainda, que a própria existência desses eventos caracterizadores do SPV tem por objetivo declarado o de fomentar, incrementar, impulsionar as vendas do referido produto, conforme sobejamente já mencionado.

Por todo o exposto, compreendo que as conclusões da Autoridade Fiscal estão corretas no sentido de que inexistente a prestação de serviços apontada pela Recorrente como atividade econômica autônoma. O que existe é uma simulação de uma prestação de serviços, como se fosse uma atividade empresarial, operada mediante a formalização de contratos e destacamento de uma estrutura contábil (centro de custos) relativa a uma estratégia de incentivo e promoção de vendas dos próprios produtos da Recorrente, realizada por um departamento de vendas.

Quanto aos eventos relacionados à promoção de vendas mencionados pela Recorrente, eles são semelhantes ao que realiza qualquer empresa, industrial ou atacadista, sem que estas tenham direito a creditamento da Contribuição para o Pis/Pasep e da Cofins sobre tais dispêndios, conforme pontua a Autoridade Fiscal.

Sob esse olhar, e respondendo à afirmação da Recorrente de que não fora analisada toda a documentação por ela apresentada, cumpre salientar que mesmo a demonstração da ocorrência dos eventos apontados (assembleias, convenções, treinamentos, etc) não cumpre a função de comprovar a existência de uma atividade de prestação de serviços. São eventos cuja realização se enquadra na estratégia de promoção de vendas de qualquer empresa, industrial ou comercial. Não representam, assim, uma atividade autônoma de prestação de serviços, capaz de ensejar a caracterização de parte dos seus custos/despesas (serviços subcontratados) como insumos para fins de creditamento.

Saliente-se, nesse sentido, que a afirmação da Autoridade Fiscal de existência de uma realidade simulada está caracterizada não pela inexistência de eventos de promoção de vendas, mas pela inexistência de uma atividade empresarial efetiva de prestação de serviços dessa natureza.

Vale registrar que, em que pese a jurisprudência relativa à matéria seja escassa, conclusões semelhantes às que são ora apresentadas foram alcançadas pelo Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais em processo que tem a própria Recorrente como interessada e que corresponde ao mesmo período de apuração objeto de autuação (2018 a 2020), cujo Acórdão 23.542/23/2ª traz as seguintes considerações (disponível em [https://www.fazenda.mg.gov.br/secretaria/conselho\\_contribuintes/acordaos/2023/2/23542232](https://www.fazenda.mg.gov.br/secretaria/conselho_contribuintes/acordaos/2023/2/23542232)):

Assim, não obstante ser possível que um contribuinte realize atividades de comercialização bem como de prestação de serviço, o que não é objeto de contenda, resta claro que a rubrica “Serviço de Promoção de Vendas – SPV” não se enquadra como uma prestação de serviço sujeita à incidência de ISSQN, pois, na verdade, corresponde a um investimento da empresa em divulgação do seu próprio produto, cuja importância compõe o preço de venda da mercadoria industrializada pelo estabelecimento matriz, localizado em Maringá/PR, e comercializada pela Autuada (filial mineira), devendo, assim, integrar a base de cálculo do ICMS.

Com relação às demais decisões do CARF mencionadas no recurso voluntário, vale observar que, além de não se tratar de atos decisórios com força vinculante (art. 100, inciso II, do CTN), a própria Recorrente reconhece tratar-se de julgados que não se adequam integralmente às circunstâncias objeto deste processo.

### **Multa qualificada**

A Recorrente questiona, ainda, a aplicação da multa de 100%, ponderando que a decisão não comprovou dolo ou fraude e argumentando que a divergência de interpretação não justifica a aplicação da multa. Cita, ainda, o caráter confiscatório da multa.

Com relação ao alegado caráter confiscatório, cumpre-nos manter a decisão do Julgador de piso no sentido de que:

A alegação de que a multa de ofício qualificada é confiscatória não pode ser discutida nesta esfera de julgamento, pois se trata de exigência fundada em norma à qual o julgador administrativo é vinculado, não lhe sendo permitido excluir ou reduzir o seu valor estabelecido na legislação.

Não há que se falar em confisco quando a multa for aplicada em conformidade com a lei tributária. Nos termos da Súmula CARF nº 2, *“o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”*.

No que se refere à alegação de que não teria restado comprovada, na decisão, a ocorrência de dolo ou fraude, sob o argumento de que a divergência de interpretação não justifica a aplicação da multa qualificada, cabe objetar que a Autoridade Fiscal demonstrou e motivou a ocorrência da fraude nos seguintes termos:

Em suma, a empresa segregou parte do seu preço de venda de colchões e denominou esta parte como preço pago por “prestação de serviços de promoção de vendas” e renomeou a comissão paga aos seus revendedores, por replicar os métodos de venda por meio de revendedores de segundo nível, como recebimentos por “prestação de serviços de promoção de vendas” e assim, sem qualquer base factual ou jurídica, criou uma “receitas de prestação de serviços” para poder se creditar dos valores de PIS e Cofins das despesas pagas com comissão.

Diante do exposto, ressalta aos olhos a simulação dos contratos de “prestação de serviços de promoção de vendas” firmados entre a NIPPONFLEX e os seus Distribuidores Autorizados, fato que configura ilícito tributário e civil, na forma prevista no art. 149, inciso VII, do Código Tributário Nacional (CTN - Lei nº 5.172, de 25/10/1966) e art. 167 do Código Civil (Lei nº 10.406, de 10/01/2002).

[...]

Na definição constante da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, art. 72, *“fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou*

*parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento”.*

Nesse sentido, demonstrada a simulação de uma atividade econômica de prestação de serviços, utilizada como meio doloso (ação voluntária, consciente e deliberada no sentido de viabilizar um creditamento que a legislação não autoriza) para modificar as características essenciais da obrigação tributária (base de cálculo dos créditos) de modo a reduzir o montante das contribuições devidas, encontra-se caracterizada a fraude e, conseqüentemente, impõe-se a aplicação da multa qualificada.

## CONCLUSÃO

Por todo o exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário, mantendo o crédito tributário lançado e a multa qualificada.

*Assinado Digitalmente*

**Ramon Silva Cunha**

## DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheira **Sabrina Coutinho Barbosa**, Relatora.

Com todas as vênias, a divergência que apresento ao Colegiado guarda relação com as provas colacionadas aos autos pelas partes que afastam a razão de decidir da i. Relatora de que a operação executada pela recorrente seria de Marketing Multinível (recurso voluntário), e que demonstram a participação do administrador não sócio Jefferson Braz Ferreira (recurso de ofício).

### - Recurso Voluntário.

#### 1. Considerações iniciais sobre o Marketing Multinível.

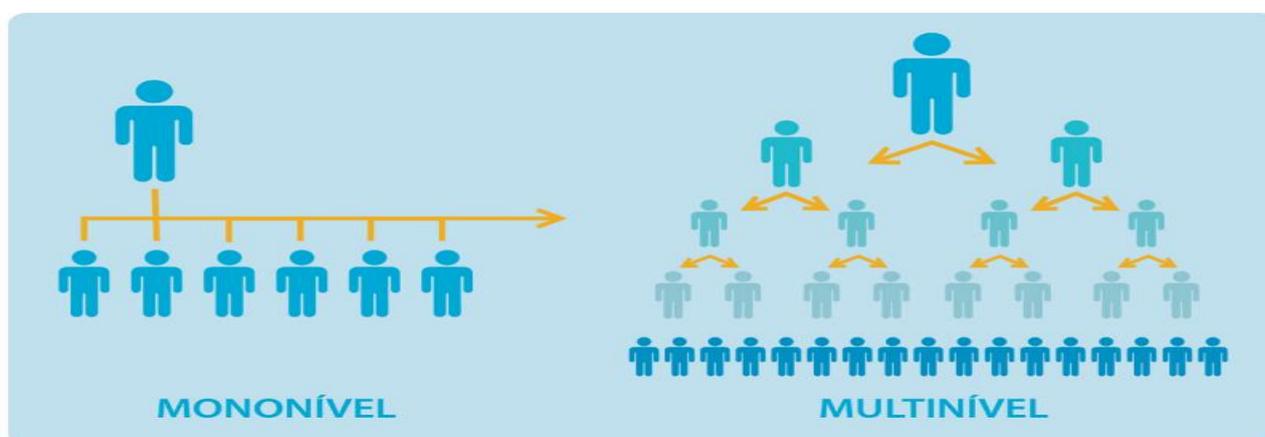
A i. Relatora adota como razões de decidir os fundamentos apresentados pela recorrente que circundam a legalidade na operação executada que chamou de Marketing Multinível.

O Marketing de rede ou multinível é um modelo de venda direta, no qual o revendedor é remunerado de duas formas, pelas vendas realizadas e pela captação de outros vendedores, no caso há maior capilaridade dos canais de distribuição e incentivos para os revendedores chamarem novos membros.

A Associação Brasileira de Empresas de Vendas Diretas (ABEVD) conceitua o marketing multinível (MMN) como um modelo de negócio legal em que o empreendedor obtém lucro tanto com a revenda de produtos e serviços como também com a formação de sua própria equipe de vendas, indicando outras pessoas para a sua rede. Nesse caso, seu faturamento será proporcional à receita gerada pelas vendas dos revendedores do seu time.

Segundo a Secretaria Nacional do Consumidor, esse tipo de venda embora traga maiores vantagens ao vendedor e empresa dada a ausência de dedicação exclusiva, a flexibilidade do horário de trabalho e auferimento de renda extra, e a empresa maior alcance dos seus produtos e/ou serviços, ainda assim, todos estão submetidas as obrigações tributárias (principal e acessória).

Há diversos modelos sendo eles, venda porta a porta, evento social (party plan) e venda por catálogo, estruturado nos moldes:



O que diferencia a modalidade de estrutura se mononível ou multinível é a forma de remuneração aos revendedores, neste o revendedor recebe tanto pela venda quanto pelo número de novos membros recrutados que estarão sempre em outro nível que o membro original, enquanto naquele o revendedor é remunerado só pela venda realizada, estando os revendedores no mesmo nível igualmente remunerados.

Existe, portanto, contrapartida ao trabalho dos distribuidores ou revendedores, principal forma de comissionamento e, apenas, secundariamente, a comissão por meio de recrutamento.

No marketing multinível o recrutamento não é a principal atividade da empresa ou do distribuidor/revendedor, portanto, e não há exigência de pagamento para ingresso ou, se cobrado, a taxa de adesão não é expressiva em relação ao custo do produto.

Portanto, é preciso observar as características da operação para viabilizar a identificação do modelo operacional adotado pela recorrente se marketing de rede ou multinível.

## 2. O Programa Exclusivo de Negócios Nipponflex (PENN) e suas peculiaridades.

O programa da recorrente, aprovado na Assembleia Geral de Graduados em janeiro de 2017, tem como conceito “(...) sistema próprio de negócio, marketing e vendas para comercializar seus produtos ou serviços, junto aos clientes finais por meio de Distribuidor Autorizado – D.A. (PJ – Pessoa Jurídica).”.

De acordo com o PENN,

- a) busca-se **promover as vendas no varejo, para uso pessoal;**
- b) é ilimitado o número de distribuidores;
- c) é **vedada a cobrança de taxa de adesão ou mensalidade**, e o sistema de franquia;
- d) o negócio funciona com as figuras ABC, onde A apresenta o produto ao cliente e realiza a venda, B indica ou apresenta o cliente para A, e C é o cliente;
- e) o **distribuidor tem seu próprio negócio**, é independente e **não há altos investimento;**
- f) É **facultado** ao distribuidor treinar pessoas a fim de torná-las distribuidores; e,
- g) **A recorrente, a seu critério, pode contratar distribuidor ascendente para auxiliá-la em sua atividade, remunerando-o pelo conjunto das atividades prestadas.**

O modelo aponta como forma de remuneração a venda direta e/ou a formação de equipes da seguinte forma:

Art. 7º. O PENN é um modelo de negócio de livre adesão, baseado na confiança, determinação, empreendedorismo e credibilidade que permite ao D.A.:

I - Venda direta – por meio da qual o D.A. obtém lucro por intermédio das vendas de sua própria distribuição; e ou,

II - **Formação de equipe de D.A.** – por meio da qual o D.A. também poderá ser remunerado pela prestação de serviço de promoção de vendas ao D.A. que estiver em nível descendente ao seu, conforme sua posição hierárquica no PENN, nos termos deste Estatuto. Este modelo permite ao D.A. maior capilaridade de novos canais de distribuição.

Parágrafo único. D.A. descendente é aquele filiado a outro D. A., independentemente do nível de geração abaixo, vinculado à mesma liderança.

O PENN traz diversas imposições contratuais ao distribuidor autorizado cujas despesas contraídas são:

- a) Abertura do negócio;
- b) Frete na aquisição dos produtos;
- c) Frete no retorno das mercadorias devolvidas;

- d) Aquisição dos recursos audiovisuais e materiais de apoio à venda;
- e) Cursos, treinamentos e eventos;
- f) Vedação da venda via marketing digital, mala direta, dentre outros.

O art. 22 do Programa arrola a estrutura hierárquica da seguinte forma:

Art. 22. As estruturas hierárquicas das equipes são constituídas pelos seguintes níveis:

- a) D.A.;
- b) D.A. Graduado Executivo;
- c) D.A. Graduado Safira;
- d) D.A. Graduado Rubi;
- e) D.A. Graduado Rubi Ascendente;
- f) D.A. Graduado Diamante;
- g) D.A. Graduado Diamante Ascendente;
- h) D.A. Graduado Brilhante;
- i) D.A. Graduado Brilhante Ascendente;
- j) D.A. Graduado Brilhante Presidente (Duplo, Triplo, Quádruplo e Quíntuplo);
- k) D.A. Graduado Presidente Diamond (Níveis I, II, III, IV e V).

A recorrente é remunerada através do Serviço de Promoção de vendas, assim definida:

Art. 28. O valor cobrado do D.A., referente ao SPV prestado pela Nipponflex, será calculado mediante aplicação de percentual, conforme deliberação da AGG, **sobre as compras de produtos efetuadas pelo D.A.**

Parágrafo Primeiro. **Do valor cobrado a título de SPV, à Nipponflex reserva-se o direito de reter um percentual de taxa de administração.**

Parágrafo Segundo. **Não incide cobrança de SPV do D.A. sobre compras de produtos das linhas: box, cabeceira, material para eventos e de apoio à venda.**

Art. 29. **O D.A. que prestar SPV à sua equipe descendente, observando o contido na letra “I” do Art. 14, será remunerado nos termos dos capítulos seguintes.**

Os Distribuidores, por sua vez são remunerados da seguinte forma:

Art. 30. Nos termos do disposto no art. 14, alíneas “k” e “l” deste Estatuto, a Nipponflex poderá subcontratar o D.A., devidamente qualificado nos termos do capítulo XVII, para a prestação do serviço de promoção de vendas.

Parágrafo primeiro: Havendo a **subcontratação do D. A.** para a realização deste serviço, **terá ele direito ao SPV direto, que é uma remuneração sobre os valores**

cobrados de SPV pela Nipponflex do D.A das linhas descendentes (primeira, segunda e terceira geração) daquele D.A subcontratado e que prestou o referido serviço, sendo os seguintes percentuais:

I - 27,03% sobre o valor de SPV cobrado da primeira geração;

II - 13,51% sobre o valor de SPV cobrado da segunda geração;

III - 5,41% sobre o valor de SPV cobrado da terceira geração.

**Parágrafo segundo.** Para apuração do SPV direto a ser pago ao D. A subcontratado, exclui-se da base de cálculo o valor da taxa de administração cobrada pela Nipponflex conforme política interna.

Nas graduações promovidas pela recorrente é cobrado valor sobre SPV, quando executivo, safira e rubi a graduação exige, por exemplo:

Art. 32. Para conquistar a Graduação Executivo, o D.A. deve cumprir com os seguintes requisitos:

I - Efetuar 20 (vinte) pontos/mês com a sua equipe de D.A. descendente, em 2 (dois) meses consecutivos, sendo no mínimo 6 (seis) pontos individuais, ou;

II - Ter em sua equipe descendente 1 (um) Graduado Executivo (ou graduação superior), e efetuar em sua própria distribuição, 30% (trinta por cento) da quota de Graduação Executivo, 6 (seis) pontos/mês, em 2 (dois) meses consecutivos.

**Parágrafo Primeiro.** O percentual do SPV de graduação do Graduado Executivo é de:

**a) 2,70% sobre o SPV cobrado da sua distribuidora e de seu D.A. descendente, sem limite de geração.**

Conclui-se que a receita da recorrente provém da venda de seus produtos aos distribuidores autorizados, do serviço de promoção de vendas e da taxa de administração sobre o referido serviço, em percentuais definidos na Assembleia de Graduação de janeiro de 2017:

- 1) Produtos (percentuais não localizados);
- 2) 69,81% de SPV;
- 3) Retenção de 10% do SPV;
- 4) Pagamento ao subcontratado de 45,95% sobre o SPV pago pela 1ª geração (27,03), 2ª geração (13,51) e 3ª geração (5,41);
- 5) Também SPV sobre as graduações em percentuais estabelecidos no PENN.

**3. Contratos celebrados pela recorrente de prestador e tomador de serviços de promoção de vendas (SPV) e Metodologia dos pagamentos.**

Das provas colacionadas aos autos, reproduzo trechos dos contratos firmados entre a recorrente e seus prestadores/tomadores:

Recorrente como contratado/prestador (A Q Nakata ME):

**DAS CLÁUSULAS E CONDIÇÕES**

**CLÁUSULA 1ª.** O presente Contrato tem por objeto a prestação de **Serviços de Promoção de Vendas**, denominado SPV, pela **CONTRATADA** para a **CONTRATANTE**, através da organização de eventos, consultorias, treinamentos, reuniões, desenvolvimento de materiais, assembleias, convenções, seja de maneira presencial ou remota (videoconferência, telefonemas, e-mail e mensagem de texto) além de apoio na organização e realização de eventos, observado o Plano Exclusivo de Negócios Nipponflex - PENN.

**CLÁUSULA 2ª.** O Serviço de Promoção de Vendas-SPV compreende o conjunto de métodos e recursos que visam aumentar o volume de vendas de um produto ou serviço. É, portanto, a atividade que desenvolve e gerencia métodos e recursos visando maximizar as vendas da **CONTRATANTE**; de forma mais simples, representa o conjunto de medidas propostas/realizadas pela **CONTRATADA** visando dar impulso às vendas da **CONTRATANTE**.

**Parágrafo primeiro.** Na relação entre a **CONTRATANTE** e a **CONTRATADA**, o Serviço de Promoção de Vendas-SPV compreende o desenvolvimento de políticas de venda, a elaboração/fornecimento de materiais para apoio à venda, o treinamento/capacitação do Distribuidor da **CONTRATANTE**, entre outras atividades pertinentes.

**Parágrafo segundo.** A **CONTRATADA** reserva-se o direito de subcontratar os serviços de promoção de vendas, por intermédio de um D.A. qualificado que possua equipe descendente, compreendendo as seguintes atividades: gestão de todos os níveis descendentes de sua equipe, reuniões, treinamentos, consultorias de vendas, apoio presencial ou remoto e eventos, enfim, qualquer serviço que contribua para o aumento da produtividade de vendas, nos termos do PENN.

**CLÁUSULA 3ª.** A **CONTRATANTE** declara que antes de aceitar os termos e condições do presente Contrato, tomou conhecimento e concordou com as regras do PENN e demais normas e regulamentos da **CONTRATADA**, bem como das deliberações em Reuniões e Assembleia de graduados.

**Parágrafo Único.** A **CONTRATANTE** declara estar ciente de que os comunicados serão divulgados no *site* oficial da **CONTRATADA** e correspondências eletrônicas e físicas, encaminhados para os endereços constantes no cadastro da **CONTRATANTE**.

**CLÁUSULA 4ª.** O valor dos serviços objeto desse contrato será calculado mediante a aplicação de percentual incidente sobre as compras de produtos efetuadas pela CONTRATANTE, conforme deliberação da Assembleia Geral de Graduados, nos termos do PENN.

**Parágrafo Único.** Não incidirá cobrança de SPV sobre compras de produtos das linhas: box, cabeceira, material para eventos e de apoio à venda.

**Recorrente como contratante/tomador:****CONSIDERAÇÕES PRELIMINARES**

Considerando que a **CONTRATANTE** fabrica e comercializa seus produtos, sejam eles de produção própria ou adquiridos de terceiros, por intermédio de um sistema de vendas diretas, através da organização de eventos, consultorias, treinamentos, reuniões, além de apoio na organização e realização de eventos, nos termos do Plano Exclusivo de Negócios Nipponflex-PENN.

Considerando que a **CONTRATADA**, além de comercializar os produtos fornecidos pela **CONTRATANTE**, exerce a atividade de prestação de serviços de promoção de vendas (CNAE 7319-0/02).

**DAS CLÁUSULAS E CONDIÇÕES**

**CLÁUSULA 1ª.** O presente Contrato tem por objeto a prestação de Serviços de Promoção de Vendas, denominado SPV, pela **CONTRATADA** junto a sua equipe descendente de Distribuidores, através da organização de eventos, consultorias, treinamentos, reuniões, desenvolvimento de materiais, assembleias, convenções, seja de maneira presencial ou remota (videoconferência, telefonemas, e-mail e mensagem de texto) além de apoio na organização e realização de eventos, observado o Plano Exclusivo de Negócios Nipponflex-PENN.

**Parágrafo Único:** É vedado à **CONTRATADA** prestar serviços à Distribuidores de outras equipes "crossed line".

**CLÁUSULA 2ª.** O Serviço de Promoção de Vendas-SPV compreende o conjunto de métodos e recursos que visam aumentar o volume de vendas de um produto ou serviço. É, portanto, a atividade que desenvolve e gerencia métodos e recursos visando maximizar as vendas do DISTRIBUIDOR; de forma mais simples, representa o conjunto de medidas propostas/realizadas pelo prestador de serviço visando dar impulso às vendas.

**Parágrafo Único.** Na relação entre a **CONTRATANTE** e a **CONTRATADA**, o Serviço de Promoção de Vendas-SPV, também compreende o gerenciamento dos níveis descendentes da equipe de DISTRIBUIDORES, o desenvolvimento de políticas de venda, a elaboração/fornecimento de materiais para apoio à venda, o treinamento/capacitação do DISTRIBUIDOR, entre outras atividades pertinentes.

**CLÁUSULA 4ª.** Para a prestação do Serviço de Promoção de Vendas a **CONTRATADA** deverá estar qualificada, e atender concomitantemente aos seguintes requisitos:

- a) Estar ativo no PENN;
- b) Cumprir com as obrigações constantes no PENN;
- c) Ter realizado compras, por intermédio de sua distribuidora, equivalentes ao mínimo de 1 (um) ponto no mês de referência da apuração;
- d) Estar devidamente regularizada junto aos órgãos públicos e obrigatoriamente possuir em seu objeto social, entre outras, o ramo de atividade de promoção de vendas (CNAE: 7319-0/02);
- e) Emitir nota fiscal de prestação de serviços de promoção de vendas.

**CLÁUSULA 5ª.** Pelos serviços prestados, a **CONTRATANTE** remunerará a **CONTRATADA** com base nos valores de SPV cobrado e efetivamente recebido de sua equipe descendente.

**Parágrafo Primeiro.** Os percentuais mencionados no *caput* desta Cláusula serão apurados segundo os critérios estabelecidos no PENN.

**Parágrafo Segundo.** Exclui-se da base de cálculo mencionada no *caput* desta cláusula, o valor da taxa de administração cobrada pela **CONTRATADA** conforme política interna.

**Parágrafo Terceiro.** O valor do SPV será apurado no mês subsequente ao da sua competência e será liquidado até o último dia do mês, condicionado a apresentação da respectiva nota fiscal de prestação de serviços.

**CLÁUSULA 6ª.** Se a **CONTRATADA** não atingir o critério de qualificação mensal estabelecido no PENN, não terá direito à remuneração de SPV do mês apurado.

**Parágrafo Único.** Caso a **CONTRATADA** possua débitos junto à **CONTRATANTE** no momento da apuração do SPV, ainda que não tenha cumprido a qualificação nos termos do PENN, a remuneração de SPV será utilizada especificamente para a compensação do débito, observado o disposto no parágrafo terceiro da Cláusula 5ª deste Contrato.

**CLÁUSULA 7ª.** Os tributos que incidem sobre a importância paga pela **CONTRATANTE**, serão retidos na fonte em conformidade com a legislação em vigor, se houver.

Extraem-se dos documentos as seguintes conclusões:

- a) Poderá a recorrente deduzir do SPV os valores devidos pelo distribuidor antes do efetivo pagamento;

- b) Taxa de administração exigida pela recorrente;
- c) Os distribuidores são ao mesmo tempo distribuidores e promotores dos eventos para qualificação;
- d) Necessidade de compra dos produtos pelos distribuidores e regularidade de sua inscrição (CNPJ) junto aos órgãos públicos e com a empresa recorrente;
- e) O recebimento do SPV pelos distribuidores está condicionado ao cumprimento da meta mensal estabelecida pelo PENN; e,
- f) O SPV exigido pela recorrente tem por base o PENN.

#### 4. Caso concreto e cotejo analítico.

Dos fatos narrados, e provas analisadas, concordo com as conclusões da autoridade fiscal, uma vez que não há elementos que comprovem que a recorrente realiza suas vendas mediante marketing multinível.

À receita da recorrente é, em sua maioria, decorrente do SPV pago pelos distribuidores na participação dos eventos, sobre os produtos adquiridos e, também, sobre a captação de novos distribuidores pelos níveis de distribuidores, o que já desatende aos critérios do modelo defendido 'marketing multinível', consoante pressupostos vistos inicialmente.

Além disso, há diversas imposições (ônus) contraídas pelo distribuidor autorizado sem contrapartida, a exemplo da compra mensal para que possa receber o SPV, e a obrigatoriedade de participar e promover eventos controlados pela recorrente.

Percentual pago aos distribuidores da base é ínfimo diante das obrigações e metas assumidas, guardando aos gestores do topo de pirâmide a maior parte do lucra com o negócio, incluindo a recorrente.

Perfilho, assim, o mesmo entendimento da fiscalização de que a recorrente simula contratos com seus distribuidores para computar créditos sobre os serviços tomados com seus distribuidores, eis que:

- a) Quem adquire o produto da recorrente para revenda é o próprio distribuidor (tomador dos serviços);
- b) Contínuo o SPV e vinculado ao contrato de distribuição;
- c) Poderá a recorrente deduzir do SPV os valores devidos pelo distribuidor antes do efetivo pagamento; e,
- d) Os distribuidores são ao mesmo tempo distribuidores e promotores dos eventos para qualificação.

Cito trecho do relatório fiscal:

(...)

O que se verifica nesse caso é que empresa estabeleceu um método de venda direta no qual os Distribuidores Autorizados são motivados e incentivados a estabelecerem sua própria rede de distribuição utilizando dos mesmos métodos que a Nipponflex utiliza com seus distribuidores diretos, criando distribuidor de segundo nível, terceiro nível e assim por diante. Com o intuito aumentar a capacidade de venda do distribuidor, este é incentivado a replicar os mesmos métodos utilizados pela Nipponflex em segundo e terceiro níveis etc. aumentando a capilaridade da rede de distribuição e conseqüentemente aumentar o número de compradores finais dos produtos vendidos, ou seja, não há no método de distribuição aqui mencionado nenhuma prestação de “serviço de promoção de vendas” destinada a incentivar o consumidor final para aquisição dos produtos, mas, como toda venda direta, de motivação dos revendedores por meio de incentivos financeiros e psicológicos para que estes, pelo uso do poder de convencimento, angarie clientes adquirentes dos produtos e/ou distribuidores que repliquem esse método de vendas.

(...)

Todo esse sistema de venda direta que a Nipponflex criou e mantém tem em seu bojo um sistema de pagamentos cruzados por produtos e serviços que ela denomina como “prestação de serviços de promoção de vendas” por meio do PENN, na qual participam a Nipponflex e os Distribuidores Autorizados nos polos dos seguintes contratos:

1 – Contrato de Compra e Venda:

OBJETO DO CONTRATO: Colchões e seus acessórios:

VENDEDOR: Nipponflex;

COMPRADOR: Distribuidor Autorizado.

2 – Contrato de Prestação de Serviços de Promoção de Vendas:

OBJETO DO CONTRATO: “Promoção de Vendas” de Colchões da Nipponflex;

PRESTADOR: Nipponflex;

TOMADOR: Distribuidor Autorizado.

3 – Contrato de Prestação de Serviços de Promoção de Vendas:

OBJETO DO CONTRATO: “Promoção de Vendas” de Colchões da Nipponflex;

PRESTADOR: Distribuidor Autorizado;

TOMADOR: Nipponflex.

(...)

A inserção de uma fictícia “prestação de serviços de promoção de vendas” neste sistema de venda direta só pode ser compreendido pela análise do sistema

de tributação do PIS e da Cofins, porquanto, uma empresa industrial não tem direito a créditos de PIS e de Cofins relativos aos serviços pagos que não sejam diretamente ligados à produção dos produtos, assim a estratégia pode ser exemplificada de seguinte forma: se o produto, no presente caso colchão, tem preço de venda R\$ 1.200,00, em vez de cobrar do revendedor R\$ 1.200,00 como preço do produto, cobra-se R\$ 800,00 pelo colchão e o restante, 50% do valor do colchão, R\$400,00, como preço pago pela “prestação de serviços de promoção de vendas”. Para o Distribuidor Autorizado que adquire o produto não teria maiores consequências, pois em termos financeiros não mudaria nada, mas para tributação do PIS e do Cofins da empresa vendedora teria um impacto substancial, pois abriria agora a possibilidade de utilizar créditos de serviços que estavam antes vedados.

A operação mostra-se, então, simulada e, por isso, nego provimento ao recurso voluntário da empresa recorrente.

#### **- Recurso de ofício.**

Por suposta ausência de prova clara dos atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto, a DRJ excluiu do polo passivo da autuação o administrador não sócio Jefferson Braz Ferreira, decisão mantida pela Conselheira Relatora.

Discordo e penso que o referido sujeito deve permanecer no polo passivo da autuação como responsável solidário, como demonstrado.

Como muito bem exposto pela fiscalização Jefferson Braz Ferreira tinha participação ativa no esquema orquestrado, iniciando no quadro como distribuidor autorizado até se tornar diretor executivo da Recorrente, caminhando até figurar na qualidade de sócio. Ademais, participou das assembleias dos distribuidores (graduações) e deu suporte na elaboração dos planos de negócios (PENN).

Traçando a linha do tempo, percebe-se que antes dos fatos, Jefferson já ingressara no quadro societário como Administrador vindo, ao depois, se tornar único sócio da Recorrente. E, ainda, constituiu empresa com o propósito de adquirir a Recorrente o que, certamente, já vinha sendo tratado com as antigas sócias.

Na alteração contratual de 06/12/2016 as sócias da Recorrente TRUE, AUTHENTIC e STRONG o elegeram como Administrador não sócio. Posteriormente, a TAS HOLDING é constituída (24/07/2017) tornando-se única sócia da Recorrente em 01/09/2017, quando retiradas da sociedade as referidas empresas.

Curioso que no documento contábil emitido em 03/06/2016 Jefferson já figurava como administrador, abaixo visto:

Empresa: **NIPPONFLEX INDUSTRIA E COMERCIO DE COLCHOES LTDA**  
 CNPJ: 03.717.227/0001-40  
 Período: 01/01/2012 - 31/12/2012  
 CONSOLIDADO

Folha: 0009  
 Número livro: 0002  
 Emissão: 03/06/2016  
 Hora: 07:52:59

## Balancete de Verificação

Código	Classificação	Descrição da conta	Saldo Anterior	Débito	Crédito	Saldo Atual
16633	3.5.5.01.017	Tarifa Cambio Importação	0,00	2.244,50	0,00	2.244,50D
393	3.5.5.01.019	Taxas Administrativas	0,00	73,50	0,00	73,50D
<b>395</b>	<b>3.5.5.02</b>	<b>RECEITAS FINANCEIRAS</b>	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>16.720,88</b>	<b>16.720,88C</b>
396	3.5.5.02.001	Descontos Obtidos	0,00	0,00	11.599,40	11.599,40C
398	3.5.5.02.003	Rendto. Aplic. Financeira	0,00	0,00	5.121,48	5.121,48C
<b>401</b>	<b>3.6</b>	<b>OUTRAS RECEITAS/DESP. OPERACIONAIS</b>	<b>0,00</b>	<b>408.216,82</b>	<b>0,00</b>	<b>408.216,82D</b>
<b>411</b>	<b>3.6.2</b>	<b>DESPESAS</b>	<b>0,00</b>	<b>408.216,82</b>	<b>0,00</b>	<b>408.216,82D</b>
424	3.6.2.01	Auto de Infração	0,00	2.012,66	0,00	2.012,66D
412	3.6.2.01	Auto de Infração - Receita Estadual	0,00	6.503,32	0,00	6.503,32D
506	3.6.2.12	Bonificações/Brindes	0,00	399.700,84	0,00	399.700,84D
<b>437</b>	<b>3.9</b>	<b>PROVISÕES</b>	<b>0,00</b>	<b>1.670.700,42</b>	<b>0,00</b>	<b>1.670.700,42D</b>
<b>438</b>	<b>3.9.1</b>	<b>PROVISÃO P/ CONTR. SOCIAL</b>	<b>0,00</b>	<b>594.245,59</b>	<b>0,00</b>	<b>594.245,59D</b>
439	3.9.1.01	Contribuição Social	0,00	594.245,59	0,00	594.245,59D
<b>440</b>	<b>3.9.2</b>	<b>PROVISÃO P/IMPOSTO DE RENDA</b>	<b>0,00</b>	<b>1.076.454,83</b>	<b>0,00</b>	<b>1.076.454,83D</b>
441	3.9.2.01	Imposto de Renda	0,00	1.076.454,83	0,00	1.076.454,83D

Jeferson Braz Ferreira  
 Administrador  
 CPF: 801.883.209-97

Jonas Ziroldi  
 Reg. CRC - PR-02434208  
 CPF: 308.822.579-00

A empresa BUSINESS PARTICIPAÇÕES (14/10/2013) que tinha como sócios Jefferson e sua esposa Miriam Regina de Sales Ferreira, passou por alterações no quadro societário até Jefferson se tornar único sócio e, ainda, o objeto social sofreu alterações com exclusão do serviço de '02) consultoria e treinamento em Vendas'. A empresa ingressou no quadro societário da Recorrente em 05/2018.

Nesse ínterim, Jefferson tinha atuação ativa nas atividades da Recorrente, como visto na ata datada de 30/01/2017, ocasião em que foi promovido a diretor executivo. Consta expressamente a sua participação na elaboração do Serviço de Promoção de Eventos e do Programa Exclusivo de Negócios Nipponflex (PENN):

*(...) Finalizadas as falas iniciais, o Presidente, Sr. Valdenir fez uso da palavra para informar que o Sr. Jeferson Braz Ferreira foi promovido a Diretor Executivo e o Sr. Sergio Tanaka a Diretor Financeiro. Após os cumprimentos, o Sr. Jeferson fez um rápido comentário, sobre o desenvolvimento e crescimento da empresa ao longo dos anos, prestando a justa homenagem àqueles que se destacaram ao longo do ano, parabenizando a todos. Na sequência, passou a tratar da pauta do dia, conforme segue: 1) Aprovação do Plano Exclusivo de Negócios da Nipponflex — PENN. O Sr. Jeferson informou que várias reuniões foram feitas com o intuito de construir, com a participação de todos o conteúdo do Plano Exclusivo de Negócios da Nipponflex — PENN, com a regras para o negócio. A construção do modelo de negócio contou com a participação de consultorias jurídicas, fiscais e contábeis, na avaliação do modelo de negócio proposto. A minuta do texto do PENN e dos contratos de distribuição e prestação de serviço foram disponibilizados a todos os Graduados e Distribuidores na data de 16/01/2017, no portal do Distribuidor e ficou aberto a considerações até a data de 20/01/2017. Assim, após*

*este processo, e, após todos terem oportunidade de contribuir, nesta assembleia o PENN segue para aprovação. Apresentado o PENN, todos os esclarecimentos foram realizados. Colocado em votação, e não havendo oposição ao modelo apresentado, o PENN foi aprovado por unanimidade, com vigência inicial a partir de 01/03/2017.*

Jefferson foi promovido a diretor executivo, no entanto, já era administrador não sócio da sociedade empresarial desde 16/05/2016 inclusive, tendo atuado na confecção do programa que culminou na exponencial receita da Recorrente e, em consequência, na lavratura do auto de infração.

Corroborando, afirma a empresa recorrente (e-fl. 2.875):

1.3. as atas das “Assembleia Geral de Graduados” realizadas nas quais foram determinados os percentuais que incidiriam sobre as compras de produtos para fins de cálculo do valor dos serviços prestados, conforme cláusula 4ª do contrato.

**R: Em atendimento ao Item 1.3 a empresa apresenta Ata da Assembleia Geral de Graduados 2017 com lista eletrônica de presença e esclarece que está apresentando apenas a Ata da Assembleia Geral de Graduados 2017, pois foi naquela reunião que restou consolidado e aprovado, após anos de estudo, o PENN e o percentual definido para cobrança do SPV do Distribuidor, percentual este que não sofreu alterações, permanecendo até o momento, o que consta na Ata da Assembleia Geral de Graduados 2017. O arquivo está denominado como:**

Item 1.3 Ata Assembleia Geral de Graduados 2017.pdf

Conclui-se, assim, que os fatos apurados pela autoridade fiscal atraem a responsabilidade do art. 135 inciso III do CTN ao caso concreto, visto que Jefferson, na qualidade de administrador não sócio:

- a) Atuava com plenos poderes nas empresas NIPPONFLEX, NIPPONFLEX HOLDIND, TAS HOLDING E BUSINESS PARTICIPAÇÕES, o que pode causar, até mesmo, confusão patrimonial;
- e) Firmando contratos como prestador e tomador dos serviços de promoção de eventos (SPV), simulou contratos com os distribuidores de prestação de serviços terceirizada, uma vez que quem adquire o produto da recorrente para revenda é o próprio distribuidor (tomador dos serviços) e dada a continuidade do SPV que vinculado ao contrato de distribuição; e,
- b) O percentual corresponde a comissão não só era ínfima como, na verdade, representava parcela da porcentagem já paga pelo distribuidor sobre as compras (SPV) que, portanto, reavia parte do SPV pago.

Cumprе destacar, por fim, que o caráter doloso está configurado em razão (i) dos contratos simulados, (ii) da imposição da compra dos produtos da recorrente pelos distribuidores nos eventos patrocinados por eles; (iii) na elaboração do plano de negócios (PENN); e, (iv) nas alterações e constituição das empresas.

Logo, dou provimento ao recurso de ofício para reformar a decisão da DRJ e manter como responsável solidário o administrador Jefferson Braz Ferreira.

#### Conclusão.

Expostas as razões fáticas, dirirjo da Conselheira Relatora para **negar provimento ao recurso voluntário** da empresa NIPPONFLEX bem como, **dar provimento ao recurso de ofício** (remessa necessária).

É como voto.

*Assinado Digitalmente*

**Sabrina Coutinho Barbosa**