



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

**Processo nº** 10580.728990/2016-90  
**Recurso nº** Voluntário  
**Resolução nº** **3402-001.624 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**  
**Data** 11 de dezembro de 2018  
**Assunto** PIS/COFINS  
**Recorrente** RN COMERCIO VAREJISTA S.A  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do Colegiado, por maioria de votos, converter o julgamento do recurso em diligência, proposta pelo Conselheiro Rodrigo Mineiro Fernandes. Vencida a Conselheira Relatora. Designado o Conselheiro Diego Diniz Ribeiro para redigir o Voto Vencedor. A proposta de diligência foi realizada após a leitura do voto da Conselheira Relatora no sentido de negar provimento ao Recurso Voluntário.

*(assinado digitalmente)*

Waldir Navarro Bezerra - Presidente

*(assinado digitalmente)*

Maria Aparecida Martins de Paula - Relatora

*(assinado digitalmente)*

Diego Diniz Ribeiro- Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Waldir Navarro Bezerra, Rodrigo Mineiro Fernandes, Diego Diniz Ribeiro, Maria Aparecida Martins de Paula, Pedro Sousa Bispo, Allan Távora Nem (suplente convocado) e Cynthia Elena de Campos. Ausente, justificadamente, a conselheira Thais de Laurentiis Galkowicz, substituída pelo Conselheiro Renato Vieira de Ávila (suplente convocado). Ausente, a conselheira Maysa de Sá Pittondo Deligne, substituída pelo conselheiro Alan Tavora Nem.

**Relatório**

Trata-se de recurso voluntário contra decisão da Delegacia de Julgamento em Belo Horizonte que julgou improcedente a impugnação da contribuinte.

Versa o processo sobre autos de infração, relativos aos períodos de apuração de 04/2012 a 09/2013, para a exigência das contribuições não cumulativas de PIS/Pasep e Cofins, nos valores totais de R\$ 20.761.493,98 e R\$ 95.399.795,60, respectivamente, com juros de mora calculados até dezembro de 2016, em face da apuração de omissão de rendimentos na apuração da base de cálculo dessas contribuições e de apropriação indevida de créditos, com base nos seguintes fatos e fundamentos:

### **I.1. Das receitas de VPC e Outras Congêneres**

- Da análise da planilha de apuração do PIS e da Cofins e da escrituração contábil verificou-se a existência de verbas de propaganda e publicidade (VPC) dentre outras como a Equalização, o Rebate, o Bônus Performance, as Ações de Saldão, as Verbas Extras e Aniversários, os Mostruários, as Verbas para Ações Diversas, a Verba Trade e outras. Na sua totalidade é preestabelecida em uma percentagem do faturamento das vendas das referidas mercadorias adquiridas. Percebe-se que todas essas rubricas são referentes a ações de marketing e propaganda (com a exceção da Equalização).

- A RN estabelece como cláusulas comerciais previamente pactuadas com os fornecedores de mercadorias que serão vendidas nas instalações e sítios eletrônicos da fiscalizada. As verbas extras aos valores de fornecimento são vinculados a uma percentagem do total de vendas das mercadorias entregues, inferindo-se que, ao fornecer uma mercadoria, a equação comercial se faz pela soma do preço da mercadoria com certa porcentagem da venda total dessas mesmas mercadorias.

- Em nenhum momento a fiscalizada reconhece essa remuneração como uma receita, mas realiza a sua contabilização como recuperação de gastos com publicidade e propaganda, em uma conta retificadora.

- A RN realiza ações de marketing em seu nome destacando as mercadorias adquiridas nos veículos de comunicações e panfletos, cobra dos seus fornecedores uma remuneração pré-ajustada, sendo remunerada pelo serviço de marketing que realiza. Não se trata de uma recuperação de custos. Diante desse contexto, tem-se configurada a remuneração, devido ao serviço de publicidade e propaganda, da RN realizados por seus fornecedores.

- A fiscalizada, em vez de contabilizar essas receitas em função das vendas, realiza o artifício contábil de abater essas verbas das obrigações perante os seus fornecedores. Ao receber em dinheiro por esse serviço, contabiliza como retificadora de seus gastos. No entanto, trata-se de receita operacional por prestação de serviço, devendo, então, fazer parte da apuração do PIS/Cofins.

- Também não são descontos comerciais pois não são incondicionais. Mas previamente acordados em função direta como percentagem do resultado das vendas de cada mercadoria, sendo um "plus" no valor das obrigações do fornecedor perante a RN.

### **I.2. Dos Créditos tomados sobre despesas de propaganda e publicidade sem amparo legal**

- Não é possível a geração de créditos oriundos de serviços contratados de terceiros, mesmo de pessoa jurídica, se destinem a atividade-meio do contratante. Assim, são excluídas do conceito de insumo as despesas de propaganda e publicidade, pois esses serviços não foram aplicados ou consumidos na produção de bens ou prestação de serviços da fiscalizada.

### **I.3. Dos Créditos de PIS e Cofins tomados sobre as despesas diretas com vendas - comissão de administradores de cartões**

- Pela mesma razão, não assiste direito à fiscalizada de descontar créditos sobre as despesas de taxas de cartão de crédito, que não foram aplicadas ou consumidas na produção de bens ou prestação de serviços da RN.

### **I.4. Créditos com Transferência de Estoques**

- A transferência de estoque de uma empresa/filial para outra do mesmo grupo não gera o direito a crédito sobre essa remessa, pois essa mercadoria já foi creditada no momento da entrega realizada pelos fornecedores no primeiro estabelecimento.

A interessada impugnou o lançamento, alegando, em síntese:

- a) há erro de cálculo nas planilhas que subsidiaram o lançamento;
- b) os valores relacionados à VPC constituem meros ingressos de numerários visando a restituição de gastos/despesas conjuntas e, não sendo incorporados ao patrimônio da Impugnante, não podem ser considerados receita ou faturamento;
- c) a premissa utilizada pelos Auditores Fiscais de que a Impugnante teria prestado um serviço de publicidade e propaganda para o fornecedor/indústria leva a possibilidade de tal receita ser inteiramente deduzida da base de cálculo do PIS e da Cofins;
- d) os descontos *a posteriori* também não são configuram receitas, eis que não são reveladores da medida de riqueza ou exprimem a capacidade econômica da Impugnante, tratando-se de descontos dados sem qualquer condicionante pré-determinada ou fórmula pré-definida e que visam recompor os custos;
- e) não existindo dúvidas quanto à essencialidade da despesa de comissão da administradora do cartão de crédito para a atividade financeira da Impetrante, há direito ao crédito nos termos do que dispõe o inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003;
- f) da mesma forma, cabível o creditamento sobre a despesa com publicidade e propaganda em face da sua essencialidade; e
- g) se a operação de compra e venda das mercadorias do estoque da LIR Comércio Varejista de Eletrodomésticos Ltda. pela Impugnante constitui-se em hipótese de incidência tributária do PIS e da Cofins, o crédito dos tributos inerente às mercadorias que foram adquiridas para revenda pela última não pode ser vedado.

A Delegacia de Julgamento não acatou os argumentos da impugnante, sob os seguintes fundamentos principais:

#### *Da Inclusão das Verbas de Propaganda Cooperada (VPC) na Base de Cálculo do PIS e da Cofins*

- Na modalidade não cumulativa das contribuições, a base de cálculo é a totalidade dos ingressos, a receita em sentido amplo. De outra parte, as receitas decorrentes de Verbas de Propaganda Cooperada (VPC) não foram contempladas dentre as previstas como passíveis de exclusão/dedução da base de cálculo das contribuições para o PIS e da Cofins.

- Conforme contratos comerciais firmados, as Verbas de Propaganda Cooperada são pré-estabelecidas em uma porcentagem sobre o faturamento das vendas das mercadorias adquiridas junto ao fornecedor. Dessarte, não procede a alegação da Impugnante de que os valores relacionados à VPC constituem meros ingressos de numerários visando a restituição de gastos/despesas conjuntas.

- Conforme dispõe o inciso III do art. 44 da Lei nº 4.506/64, base legal do inciso II do art. 392 do Decreto nº 3.000/99 (RIR/1999), as recuperações de despesas são receitas e, como tal, inserem-se no campo de incidência do PIS e da Cofins.

- A Interessada, que atua no comércio varejista especializado de eletrodomésticos e equipamentos de áudio e vídeo, não é considerada como agência de publicidade e propaganda e, portanto, não faz jus à exclusão da base de cálculo, das contribuições para o PIS e da Cofins, nos termos do art. 13 da Lei nº 10.925/2004.

#### *Dos Descontos para Equalização de Margem (Descontos a posteriori)*

- Como o desconto é operacionalizado por meio de um lançamento contábil de crédito em conta de receita (e débito em conta de passivo), fica assim caracterizado o aumento patrimonial que, por seu turno, implica a ocorrência do fato gerador da receita.

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

#### *Da Glosa de Créditos utilizados para Dedução das Bases de Cálculo do PIS e da Cofins*

##### *1. Das Comissões de Administração de Cartão de Crédito*

- As despesas relativas ao pagamento dos serviços prestados pelas administradoras de cartões de crédito, ainda que necessárias ou usuais às atividades de comércio, não configuram insumos para fins de apuração de créditos das contribuições. Tais despesas também não estão listadas entre as hipóteses exaustivamente descritas na legislação de regência, passíveis de gerar crédito das referidas contribuições.

##### *2. Das Despesas com Publicidade e Propaganda*

- Da mesma forma, as despesas com publicidade e propaganda não guardam relação com o conceito de insumo, tendo, sim, a natureza de despesa operacional.

##### *3. Dos Créditos inerentes a Transferência de Estoque*

- A transferência de mercadoria de um estabelecimento de uma pessoa jurídica para outra do mesmo grupo não tem natureza de contraprestação em negócio jurídico que envolva a venda de mercadorias ou prestação de serviços, cessão onerosa e temporária de bens e direitos ou mesmo a remuneração de investimentos (aquelas hipóteses de aferição de renda tributável). Embora a Interessada alegue ter ocorrido uma operação de compra e venda de mercadorias para fins de revenda, não constam dos autos os documentos contábeis e fiscais que comprovariam sua alegação, de forma a refutar as informações prestadas pela própria Interessada em sua EFD-Contribuições.

#### *Da Planilha de Cálculo do Auto de Infração*

- Os demonstrativos apresentados na impugnação não comprovam erros de cálculo nas planilhas que subsidiaram o lançamento. A uma, porque os cálculos apresentados pela Impugnante não condizem com os valores contidos na Escrituração Fiscal Digital - Contribuições, transmitida originalmente. A duas, porque os cálculos efetuados pela Impugnante se basearam na procedência das exclusões da base de cálculo das contribuições e dos créditos ora sob julgamento. Ademais, a Impugnante não especificou quais os erros foram cometidos no cálculo efetuado pela Autoridade Fiscal.

Cientificada dessa decisão em 27/06/2017, a contribuinte apresentou recurso voluntário em 27/07/2017, em síntese, com as seguintes alegações e pedidos:

Ante ao exposto, a Recorrente pleiteia que o presente recurso seja conhecido para:

a) não sendo receita/faturamento, mas tão somente restituição dos valores gastos com publicidade e propaganda, reformar o acórdão prolatado pela 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte e julgar improcedente o lançamento que incidiu o PIS e a COFINS sobre a VPC;

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

b) não configurando receita, mas tão somente um desconto incondicionado que visa recompor os custos, reformar o acórdão prolatado pela 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte e julgar improcedente o lançamento que incidiu o PIS e a COFINS sobre os descontos a posteriori;

c) sendo essencial a atividade, restabelecer o crédito das despesas com as comissões das administradoras decorrentes das vendas realizadas por meio de cartão de crédito e, reformando o acórdão prolatado pela 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte, julgar improcedente o lançamento decorrente da glosa de tal crédito realizado no auto de infração;

d) sendo essencial a atividade, restabelecer o crédito das despesas com publicidade e propaganda e, reformando o acórdão prolatado pela 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte, julgar improcedente o lançamento decorrente da glosa de tal crédito realizado no auto de infração;

e) não se configurando em uma mera transferência e sim uma operação de compra e venda de mercadorias da LIR Comércio Varejista de Eletrodomésticos Ltda. para revenda, tendo, portanto, gerado receita tributável pelo PIS e pela COFINS, restabelecer o crédito sobre tais mercadorias e, reformando o acórdão prolatado pela 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte, julgar improcedente o lançamento decorrente da glosa deste realizado no auto de infração.

É o relatório.

### **Voto vencido**

Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula - Relatora

Atendidos aos requisitos de admissibilidade, toma-se conhecimento do recurso voluntário.

Em meu entendimento não se faz necessária a diligência determinada pelo Colegiado para a apuração de créditos das contribuições da contribuinte sobre insumos em relação à Verba de Propaganda e Publicidade Cooperada (VPC), estando o processo pronto para imediato julgamento, conforme Voto de mérito lido na sessão de julgamento.

O desconto de créditos das contribuições de PIS/Cofins sobre a aquisição de insumos no período de apuração é uma faculdade da contribuinte, que deverá, para exercê-la, adotar os procedimentos previstos na legislação para tal. Em contrapartida poderá a autoridade administrativa da Unidade de Origem glosar ou admitir tais créditos e adotar as providências daí decorrentes, e, em contrapartida, poderá a contribuinte manifestar sua inconformidade com as glosas ou impugnar o lançamento delas decorrente, dando origem ao processo administrativo fiscal no qual o CARF é órgão de julgamento de segunda instância.

No caso, a fiscalização apurou que a VPC não se enquadraria no conceito de recuperação de custos como informara a contribuinte, mas no de receita tributável, razão pela qual foram exigidas as contribuições de PIS/Cofins sobre esses valores.

De outra parte, no recurso voluntário, não consta qualquer pedido específico da contribuinte em relação ao reconhecimento de direito creditório relativo aos insumos aplicados no serviço de propaganda e marketing prestado no âmbito da VPC aos fornecedores das mercadorias. O pedido da contribuinte neste tópico é exatamente o que se segue, constante ao final do Recurso Voluntário:

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

E isso nada tem a ver com desconto de créditos das contribuições sobre insumos na prestação de serviços. O tratamento dado pelo art. 53 da Lei nº 7.450/85 c/c o art. 13 da Lei nº 10.925/2004, quando for o caso, é de exclusão da base de cálculo das contribuições das importâncias ali mencionadas, inclusive vedando-se, expressamente, o "aproveitamento do crédito em relação às parcelas excluídas".

---

<sup>1</sup> LEI FEDERAL Nº 7.450/1985:

Art 53 - Sujeitam-se ao desconto do imposto de renda, à alíquota de 5% (cinco por cento), como antecipação do devido na declaração de rendimentos, as importâncias pagas ou creditadas por pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas:

I - a título de comissões, corretagens ou qualquer outra remuneração pela representação comercial ou pela mediação na realização de negócios civis e comerciais;

II - por serviços de propaganda e publicidade.

Parágrafo único - No caso do inciso II deste artigo, excluem-se da base de cálculo as importâncias pagas diretamente ou repassadas a empresas de rádio, televisão, jornais e revistas, atribuída à pessoa jurídica pagadora e à beneficiária responsabilidade solidária pela comprovação da efetiva realização dos serviços.

LEI FEDERAL Nº 10.925/2004:

Art. 13. O disposto no parágrafo único do art. 53 da Lei nº 7.450, de 23 de dezembro de 1985, aplica-se na determinação da base de cálculo da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS das agências de publicidade e propaganda, sendo vedado o aproveitamento do crédito em relação às parcelas excluídas.

Ademais, eventual direito creditório sobre insumos, acaso existente, só seria cabível após a decisão administrativa definitiva do presente processo que confirmasse a tese da fiscalização de que houve uma efetiva prestação de serviços.

Assim, seja porque não há qualquer pedido da contribuinte no sentido da diligência determinada pelo Colegiado; seja porque o CARF não seria competente para analisar em caráter originário pedido de reconhecimento de direito creditório, o que acarretaria supressão de instância; ou seja porque a qualificação jurídica da VPC como prestação de serviços ainda está sob julgamento; entendi na sessão de julgamento pela desnecessidade da diligência proposta.

*(assinado digitalmente)*

Maria Aparecida Martins de Paula

### **Voto vencedor**

Conselheiro Diego Diniz Ribeiro - Redator designado

1. Ouso divergir da douda Relatora do caso, o que passo a fazer nos seguintes termos.

2. Conforme se observa dos autos, em especial do recurso voluntário do contribuinte, percebe-se que um dos tópicos objeto da autuação é no sentido de que superado o tratamento jurídico dado pelo contribuinte aos valores recebidos a título de verbas de propaganda e publicidade (VPC) (reduzidor de custo) e, por conseguinte, mantida a premissa fiscal de que a receita auferida pelo contribuinte seria decorrente de prestação de serviço a título de publicidade e propaganda, deveria a fiscalização, ao apurar a base de cálculo da exação aqui tratada, levar em consideração os dispêndios necessários e essenciais utilizados na prestação deste serviço para fins de crédito e, conseqüentemente, reduzir o montante devido a título de tributo.

3. Acontece que, todavia, tal fato não foi considerado pela fiscalização no momento da apuração da presente exigência o que, na opinião deste colegiado, impede a devida análise do caso em comento.

4. Sendo assim, o motivo da presente diligência é no sentido de que:

*(i)* caso o este colegiado considere eventualmente válida a qualificação jurídica dos fatos aqui apurados (VCP), ou seja, o seu tratamento como receita de publicidade e propaganda, que a unidade preparadora

*(i.i)* apure, analiticamente, quais seriam os dispêndios essenciais e necessários (nos termos do REsp repetitivo n. 1.221.270) empregados para a prestação de tal serviço; bem como

*(i.ii)* qual o impacto da aquisição de tais insumos e os créditos daí decorrentes na apuração das exações aqui tratadas no presente tópico da discussão e, por conseguinte, o impacto que isto causaria no valor da exigência fiscal aqui tratada.

5. Por fim, uma vez realizada a diligência acima,

Processo nº 10580.728990/2016-90  
Resolução nº **3402-001.624**

**S3-C4T2**  
Fl. 883

---

(ii) o recorrente deverá ser intimado para, *facultativamente*, manifestar-se em 30 (trinta) dias a seu respeito, nos termos do art. 35 do Decreto nº 7.574/2011.

6. É a resolução.

(assinado digitalmente)

Diego Diniz Ribeiro