



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

Processo nº 10600.720010/2015-44
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3201-003.088 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 29 de agosto de 2017
Matéria PIS COFINS não cumulativos
Recorrente ELETROSOM S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/03/2010 a 31/12/2012

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

As Verbas de Propaganda Cooperada caracterizam-se como receitas nos termos da legislação vigente e, portanto, estão sujeitos à incidências das contribuições para o PIS/Pasep e da Cofins.

REGIME NÃO CUMULATIVO. BENEFÍCIO FISCAL ICMS. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. NÃO INCIDÊNCIA.

Os créditos incentivados de ICMS, concedidos pelos Estados a setores econômicos ou regiões em que haja interesse especial, não se encartam no conceito e natureza de “receita” para fins de incidência das contribuições destinadas Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins ao PIS e à COFINS.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/03/2010 a 31/12/2012

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

As Verbas de Propaganda Cooperada caracterizam-se como receitas nos termos da legislação vigente e, portanto, estão sujeitos à incidências das contribuições para o PIS/Pasep e da Cofins.

REGIME NÃO CUMULATIVO. BENEFÍCIO FISCAL ICMS. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. NÃO INCIDÊNCIA.

Os créditos incentivados de ICMS, concedidos pelos Estados a setores econômicos ou regiões em que haja interesse especial, não se encartam no conceito e natureza de “receita” para fins de incidência das contribuições

destinadas Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins ao PIS e à COFINS.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento para excluir da base de calculo o crédito presumido de ICMS considerado subvenção de investimento.

Votou pelas conclusões o Conselheiro Pedro Rinaldi de Oliveira Lima.

A Relatora propôs a conversão do julgamento em diligência, que por maioria de votos foi negada pela turma.

WINDERLEY MORAIS PEREIRA - Presidente.

TATIANA JOSEFOVICZ BELISÁRIO - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Winderley Moraes Pereira (Presidente Substituto), Marcelo Giovani Vieira, Tatiana Josefovicz Belisário, Paulo Roberto Duarte Moreira, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Orlando Rutigliani Berri, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade e Renato Vieira de Ávila.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário apresentado pelo Contribuinte em face do acórdão nº **02-068.161**, proferido pela 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte (MG), que assim relatou o feito:

I - DO LANÇAMENTO

Em decorrência de ação fiscal desenvolvida junto à empresa qualificada, foram lavrados os Autos de Infração da Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins (fls. 2/25), conforme demonstrativos abaixo:

Incidência Não-Cumulativa. Insuficiência de Recolhimento. Créditos Descontados Indevidamente. Período: 03/2010 a 12/2012	Cofins	PIS/Pasep
Contribuição	R\$ 7.713.444,79	R\$ 1.674.004,00
Juros (calculados até 03/2015)	R\$ 2.554.432,64	R\$ 554.303,88

Multa Proporcional (Passível de Redução)	R\$ 5.785.083,66	R\$ 1.255.503,07
Valor do Crédito Apurado	R\$ 16.052.961,09	R\$ 3.483.810,95
Crédito tributário total do processo	R\$ 19.536.772,04	

Os detalhes do procedimento fiscal estão descritos no Termo de Verificação Fiscal (fls. 26/45), cujo resumo no tocante à autuação é o seguinte:

A ação fiscal teve como objeto os tributos IRPJ e reflexos, PIS, Cofins e IOF, anos-calendário de 2010 a 2012. Todavia o presente processo se refere aos lançamentos de PIS e Cofins.

1.1. VERBAS DE PROPAGANDA COOPERADA (VPC)

Nos anos-calendário 2010 a 2012, a conta "73306 - Bonificações VPC" apresentou saldo credor de R\$ 6.413.819,79, R\$ 9.473.658,47 e R\$ 20.674.029,89, respectivamente, conforme razões extraídos do sistema SPED. No plano de contas do contribuinte, a mesma é tratada como conta de resultado, redutora do grupo "Compras". Os lançamentos na referida conta tiveram como contrapartida lançamentos a débito na conta 75.446 - VPC a receber, conta do Ativo circulante - créditos a receber de fornecedores.

A maior parte das referidas bonificações foi recebida em dinheiro, mediante crédito em conta corrente (lançamentos a débito de conta do ativo circulante – disponibilidades, e crédito da conta 75.446 - VPC a receber), sendo o restante recebido mediante abatimentos concedidos nos valores a pagar junto aos fornecedores (lançamentos a débito de conta do passivo circulante - fornecedores ou duplicatas a pagar, e a crédito da conta 75446 -VPC a receber), conforme razão com contrapartidas dessa conta em anexo.

Forma de recebimento da VPC	2010	2011	2012
Crédito em conta corrente	99,1%	99,1%	87%
Descontos obtidos junto aos fornecedores	0,9%	0,9%	13%

Intimado a esclarecer o motivo pelo qual as Bonificações VPCs (verbas de propaganda cooperada - conta 73306) foram contabilizadas como redução do CMV e não foram oferecidas à tributação do PIS/Cofins, o contribuinte esclareceu que:

“Recebeu descontos financeiros de seus fornecedores a título de VPC, de modo que o valor de suas obrigações a pagar sofreu um abatimento. Por orientação dos seus auditores externos, efetuou os lançamentos contábeis a crédito como redução no CMV. No entanto, por sua natureza, tais descontos obtidos devem ser tratados como receitas financeiras. Tendo em vista a real natureza dos valores em comento [...], não há incidência de PIS e COFINS sobre os referidos valores, nos termos do art. 1º do Decreto 5.164/04, visto que as receitas financeiras encontram-se com alíquota zero de tais contribuições.”

Nos casos a que se enquadra, as VPCs não se caracterizam como descontos financeiros, pois estes tratam de desconto obtido

pelas condições de pagamento, tendo como objetivo estimular o devedor a quitar o débito com antecedência.

*O intuito do contribuinte de fazer parecer que tais bonificações, concedidas pelos fornecedores sob a forma de descontos/abatimentos, devam ser tratados como receitas financeiras, sujeitas à alíquota zero de PIS/Cofins, não prospera, pois deturpa a real natureza dos referidos descontos, que nada tem a ver com a adimplência do pagamento: **auxílio financeiro/subsídio concedido pelo fornecedor a seu cliente, em contrapartida a veiculação de propaganda de seu produto, sem qualquer correspondência com as despesas de tal publicidade.***

Tais verbas, embora tenham sido contabilizadas em conta redutora do CMV, também não se enquadram no conceito de "descontos incondicionais", posto que concedidos pelos fornecedores posteriormente à emissão das notas fiscais de venda, e possuírem caráter contraprestacional para o cliente/comprador (veiculação de propaganda).

O item 4.2. da Instrução Normativa SRF nº 51, de 3 de novembro de 1978, esclarece o que se entende por "descontos incondicionais", os quais são correntemente também conhecidos como descontos comerciais: "4.2 - Descontos incondicionais são parcelas redutoras do preço de vendas, quando constarem da nota fiscal de venda dos bens ou da fatura de serviços e não dependerem de evento posterior à emissão desses documentos."

Logo, como as verbas de propaganda cooperada não possuem natureza de desconto incondicional, indevida a contabilização de tais bonificações em conta redutora do CMV.

Os contratos apresentados, firmados com seus fornecedores referentes às verbas de propaganda cooperada (VPC), corroboram a informação do contribuinte de que a base de cálculo da verba de propaganda cooperada é um percentual variável sobre o valor das compras líquidas realizadas junto ao fornecedor.

Embora posteriormente o contribuinte alegue que os valores de VPC refiram-se a uma recuperação de custos ou despesas (citando inclusive a Solução de divergência Cosit nº 23/2013, que dispõe que o ressarcimento de despesas administrativas rateadas não se inclui na base de cálculo do PIS/Cofins), esses recursos não guardam correspondência direta com as despesas de publicidade, uma vez que as referidas verbas pagas pelos fornecedores são calculadas com base em um percentual incidente sobre o valor das compras feitas pelo contribuinte junto aos fornecedores, e não sobre o valor das referidas despesas de publicidade.

Sendo assim, os valores contabilizados na conta "73.306 - Bonificações VPC", recebidos tanto em espécie (crédito em conta corrente), quanto na forma de descontos/abatimentos de duplicatas:

- não são recuperação de despesas de publicidade/marketing, posto que não guardam correspondência direta com as referidas despesas;

- não são descontos incondicionais, posto que concedidos posteriormente à venda/faturamento, e possuem caráter contraprestacional;

- não são descontos financeiros, portanto não classificados como receitas financeiras, posto que não relacionados às condições de pagamento das referidas duplicatas.

Portanto, os valores contabilizados na conta “73.306 - Bonificações VPC” nada mais são que auxílios financeiros concedidos por fornecedores sob diversas formas, de caráter contraprestacional (veiculação de propaganda de seus produtos), sem qualquer correspondência direta com as despesas de tais publicidades.

Como a base de cálculo do PIS e da Cofins - incidência não cumulativa - é o valor do faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil (Lei nº 10.637, de 2002, art 1º, §§ 1º e 2º, e Lei nº 10.833, de 2003, art 1º, §§ 1º e 2º), os valores escriturados na conta “73.306 - Bonificações VPC” compõem a base de cálculo das referidas contribuições, na qualidade de receita.

1.2. INCENTIVOS FISCAIS

O contribuinte é beneficiário do programa do Estado de Goiás denominado CENTROPRODUIR, criado pela Lei nº 13.833/2001 e regulamentado pelo Decreto nº 5.515/2001.

O programa tem por objetivo incentivar, por meio de apoio financeiro, a instalação no Estado de Goiás de central única de distribuição e industrialização de produtos de informática, telecomunicação ou de automação, móvel, eletro-eletrônico, eletrodoméstico e utilidades domésticas em geral (artigo 2º do referido Decreto).

No período fiscalizado (a.c. 2010 a 2012), os valores referentes aos incentivos fiscais da Secretaria da Fazenda de Goiás foram contabilizados mensalmente a débito da conta “402 - ICMS a recolher” (conta do Passivo Circulante) e a crédito da conta “13191 - Incentivos Fiscais SEFAZ GO” (conta de resultado - outras receitas/despesas operacionais), conforme razões em anexo.

A escrituração de tais incentivos em conta de resultado está em perfeita sintonia com a NBCT 19.4 (aprovada pelo Conselho Federal de Contabilidade/CFC nº 1.153/2008), bem como com o artigo 18, inciso I, da Lei nº 11.941/09:

NBCT 19.4:

6. A subvenção governamental é também designada por: subsídio, incentivo fiscal, doação, prêmio, etc.

[...]12. Uma subvenção governamental deve ser reconhecida como receita ao longo do período

confrontada com as despesas que pretende compensar, em base sistemática, desde que atendidas às condições desta Norma. A subvenção governamental não pode ser creditada diretamente no patrimônio líquido.

Lei 11.941/09:

Art. 18. Para fins de aplicação do disposto nos arts. 15 a 17 desta Lei às subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos, e às doações, feitas pelo Poder Público, a que se refere o art. 38 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, a pessoa jurídica deverá:

I - reconhecer o valor da doação ou subvenção em conta do resultado pelo regime de competência, inclusive com observância das determinações constantes das normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, no uso da competência conferida pelo § 3º do art. 177 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, no caso de companhias abertas e de outras que optem pela sua observância;

Como a base de cálculo do PIS e da Cofins - incidência não cumulativa - é o valor do faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil (Lei nº 10.637, de 2002, art 1º, §§ 1º e 2º, e Lei nº 10.833, de 2003, art 1º, §§ 1º e 2º), as receitas creditadas na conta “13191- Incentivos Fiscais SEFAZ GO” também compõem a base de cálculo das referidas contribuições.

I.3. OUTRAS DIFERENÇAS APURADAS

Junto com demonstrativos de apuração do PIS e da Cofins apresentados, o contribuinte informou que constatou erro na apuração original das referidas contribuições no ano-calendário de 2010, motivo pelo qual apresenta a correta apuração, evidenciando que houve, à época, recolhimento a menor, elencando as inconsistências verificadas na apuração original (declaradas em DCTF):

- no cálculo original, o faturamento das filiais situadas no Estado de Goiás incluiu indevidamente as vendas canceladas. Os livros fiscais do Estado foram retificados, excluindo as vendas canceladas do faturamento;

- da base de cálculo sobre o faturamento, foi corrigida a exclusão das vendas de produtos monofásicos e sujeitos a alíquota zero;

- na apuração dos créditos, o contribuinte estava se creditando de PIS/Cofins calculado com alíquotas de 1,65% e 7,6% respectivamente, para produtos comprados na Zona Franca de Manaus, que possuem alíquotas inferiores. Os cálculos dos créditos foram refeitos, com as alíquotas devidas de 1% e 4,6%, o que gerou redução dos créditos apurados;

- na apuração dos créditos, o contribuinte estava se creditando de compra de produtos monofásicos, não permitido pela legislação. Tais créditos foram excluídos no demonstrativo apresentado, o que também gerou redução dos créditos apurados.

Logo, foram lançadas de ofício as diferenças apuradas, originadas de erro na apuração dos créditos de produtos monofásicos e de produtos comprados na Zona Franca de Manaus.

II - DA IMPUGNAÇÃO

Cientificada por via postal da autuação em 19/03/2015 (fls. 1408/1409), a Interessada apresentou, em 20/04/2015, a impugnação (fls. 1414/1433) e documentos anexos, para alegar, em síntese e fundamentalmente, o seguinte:

A Impugnante tem por objeto o comércio atacadista e varejista de máquinas, móveis e aparelhos de uso doméstico, equipamentos eletroeletrônicos, produtos para informática, artigos para presentes, como brinquedos e utilidades domésticas.

II.1 - Impossibilidade de inclusão de valores relativos ao VPC na base de cálculo do PIS e da Cofins

Os valores recebidos pela Impugnante a título de VPC não podem ser considerados receitas próprias para fins de apuração da base de cálculo do PIS e da Cofins, uma vez que tais valores se referem a um mero rateio de despesas com publicidade e propaganda realizado entre a Impugnante e os seus fornecedores.

Entre os vários tipos de propaganda importantes no âmbito do varejo, destaca-se a promocional, que visa à venda direta; a propaganda institucional, a qual não visa à venda direta, mas à promoção da imagem ou de um dos seus produtos; e a propaganda cooperada, que ocorre quando os varejistas dividem as despesas de propaganda entre eles ou quando algum fabricante patrocina uma parte e divide a outra entre os demais anunciantes.

Desta feita, a propaganda cooperada é aquela cujos custos de criação, produção e veiculação são rateados por duas ou mais empresas que possuem interesse recíproco na venda de determinado produto ou serviço.

Usualmente, a empresa varejista executa a campanha e encaminha os comprovantes de despesas e de veiculação à indústria, para reembolso em dinheiro ou bonificação/desconto em produtos. No caso da Interessada, é firmado um contrato entre a empresa varejista e a fabricante, determinando o repasse de uma verba destinada a ações de marketing que promovam os

produtos do fabricante comercializados nos estabelecimentos da varejista.

Sendo assim, a verba de propaganda cooperada nada mais é do que a disponibilidade de investimentos por parte do fornecedor para ações conjuntas junto aos seus canais de vendas e distribuição.

No entendimento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, conforme acórdãos citados, para que os valores relativos às VPCs deixem de integrar a base de cálculo do PIS e da Cofins, necessariamente o contribuinte deve comprovar que houve o emprego daqueles valores em despesas com publicidade e propaganda, comprovando, ainda, o lastro dos valores recebidos em contratos e documentos idôneos assinados junto aos fornecedores.

Como se depreende do TVF, o Fiscal Autuante teve acesso aos contratos de VPC firmados pela Impugnante com seus fornecedores, que comprovavam que os valores recebidos a título de VPC pela Impugnante foram integralmente utilizados para custear despesas com publicidade e propaganda (que são despesas muito expressivas para as empresas do ramo varejista).

Da análise das informações declaradas nas fichas 5A e 70 das DIPJs dos anos de 2010, 2011 e 2012 (doc. 5), verifica-se que as despesas despendidas com publicidade e propaganda foram em valores bem superiores às receitas recebidas a título de VPC. Portanto, não há como negar que a Impugnante teria empregado esses valores recebidos em despesas com publicidade e propaganda.

Utilizando-se tal premissa, quando muito a Fiscalização poderia exigir eventual diferença entre o total dos valores recebidos pela Impugnante dos seus fornecedores durante o período autuado e os valores declarados nas fichas 5A e 70 das DIPJs dos anos de 2010 a 2012, que demonstram as despesas incorridas com publicidade e propaganda no período autuado.

O TVF está equivocado quanto ao valor da soma dos recebimentos a título de VPC em 2010: valor total no TVF = 6.413.819,79. Correto = 5.236.442,41.

O argumento de que tais verbas não poderiam ser classificadas como descontos incondicionais reforça o entendimento de que as Verbas de Propaganda Cooperada representam um rateio das despesas incorridas pela Impugnante na realização da propaganda dos produtos vendidos em suas lojas. Tal rateio de despesas não compõe a base de cálculo do PIS e da Cofins.

Por fim, cumpre salientar que alguns valores relativos ao VPC foram disponibilizados pelos fornecedores a título de bonificação em produtos. Para esses casos, ainda, não haveria que se falar em incidência do PIS e da Cofins, pois tais contribuições já seriam recolhidas pela Impugnante sobre a receita das vendas desses produtos. Manter a exigência em relação à referida parcela seria o mesmo que exigir em duplicidade o pagamento das contribuições pela Impugnante.

Assim, por qualquer ângulo que se analise a questão, fato é que o presente Auto de Infração não merece prosperar, pois não há que se falar na tributação de tais valores recebidos pela Impugnante de seus fornecedores para gastos exclusivos com publicidade dos produtos que serão vendidos.

II.2 - Não incidência do PIS e da Cofins sobre receitas de incentivos fiscais (subvenção para investimento do Estado de Goiás)

O referido benefício é considerado uma subvenção para investimento oferecida aos empresários que se instalam no Estado, com a contrapartida de fixação de um centro de distribuição ou industrialização para desenvolvimento econômico da região. A natureza de subvenção para investimento do benefício não é questionada no Auto de Infração, pois tal incentivo se encontra de acordo com o que prevê a jurisprudência do CARF.

Apesar de ter reconhecido que o benefício em questão trata-se de uma subvenção para investimento e de que todo o referido benefício fora reinvestido pela Impugnante na instalação do Centro de Distribuição, a Fiscalização afirma que "como a base de cálculo do PIS e COFINS - incidência não cumulativa é o valor do faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independente de sua denominação ou classificação contábil (...), as receitas creditadas na conta 13191 - Incentivos Fiscais SEFAZ GO também compõem a base de cálculo das referidas contribuições". Entretanto, tal entendimento não pode prevalecer. Conforme dito, os valores recebidos pela Impugnante a título de subvenção (seja em abatimentos no valor do ICMS devido ou mesmo financiamento) foram integralmente investidos nos projetos de construção de sua Central de Distribuição em Catalão, interior de Goiás, conforme se depreende do documento anexo (doc. 06), que confirma a chancela do Estado no cumprimento das etapas do projeto pela Impugnante, o que foi inclusive reconhecido no Termo de Verificação Fiscal.

Conforme se conclui da Solução de Consulta nº 135 de 16 de agosto de 2012, da 10ª Região Fiscal, somente no caso do benefício não se caracterizar como subvenção para investimentos e a empresa estiver submetida ao regime não cumulativo, os valores devem ser incluídos na base de cálculo das exações.

No mesmo sentido, pode-se apontar a expressa previsão de exclusão das receitas decorrentes de subvenções para investimentos da base de cálculo do PIS e da Cofins não-cumulativos, contida nos arts. 54 e 55 da Lei nº 12.973/2014, cujas alterações no § 3º, do art. 1º, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 entraram em vigor em 1º de janeiro de 2014.

Apesar de não estarem vigentes tais dispositivos na época dos fatos geradores autuados, tais normas representam o

reconhecimento do legislador em relação ao fato de que tais valores não podem ser considerados receitas para fins de apuração da base de cálculo do PIS e da Cofins.

Cita jurisprudência administrativa do CARF e judicial do STJ, que expressa o entendimento de que o crédito presumido de ICMS não deve servir de base de cálculo das referidas contribuições, por não se constituir receita.

Ao final requer:

a) O cancelamento do Auto de Infração, uma vez que os valores relativos ao VPC e à subvenção para investimento conferida pelo Estado de Goiás não podem compor a base de cálculo do PIS e da Cofins.

b) Subsidiariamente, no que se refere ao VPC, caso seja verificada alguma diferença entre os valores recebidos pela Impugnante e os valores registrados nas fichas 5A e 70 das DIPJs como despesas de publicidade, que sejam os autos baixados em diligência para reformulação do Auto de Infração e exigência apenas de eventual diferença encontrada.

É o relatório.

Após exame da Impugnação apresentada pelo Contribuinte, a DRJ proferiu acórdão assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/03/2010 a 31/12/2012

VERBA DE PROPAGANDA COOPERADA. DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. IMPOSSIBILIDADE As Verbas de Propaganda Cooperada, que são valores destinados a ações de marketing que promovam os produtos do fabricante comercializados nos estabelecimentos da varejista, caracterizam-se como receitas destes últimos e, como tais, estão sujeitos à incidências das contribuições para o PIS/Pasep e da Cofins, devendo compor sua base de cálculo.

BASE DE CÁLCULO. BONIFICAÇÕES EM MERCADORIAS. DESCONTO INCONDICIONAL.

As bonificações concedidas em mercadorias somente terão o valor correspondente excluído, na determinação da base de cálculo das contribuições para o PIS/Pasep e da Cofins, quando revestirem a forma de desconto concedido incondicionalmente.

REGIME NÃO CUMULATIVO. BENEFÍCIO FISCAL ICMS. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO. INCIDÊNCIA.

No regime de apuração não cumulativa das contribuições para o PIS/Pasep e da Cofins, valores decorrentes de subvenção, inclusive na forma de desoneração de ICMS a pagar, constituem, em regra, receita tributável, devendo

integrar a base de cálculo da contribuição. Ressalvada a hipótese da subvenção para investimento, a partir da Lei nº 11.941 de 27 de maio de 2009, que pode ser excluída da base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins, desde que comprovado o cumprimento dos requisitos estabelecidos nos arts. 18 e 21 daquela lei.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/03/2010 a 31/12/2012

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

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

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Inconformado, o Contribuinte apresentou Recurso Voluntário reiterando os argumentos de defesa apresentados.

Os autos foram remetidos a este CARF e a mim distribuídos por sorteio.

É o relatório.

Voto

Conselheira Tatiana Josefovicz Belisário

O Recurso Voluntário é próprio e tempestivo, portanto, dele tomo conhecimento.

Para adequado exame das razões recursais, passo à análise de cada um dos tópicos do Recurso Voluntário.

"IMPOSSIBILIDADE DE INCLUSÃO DOS VALORES RECEBIDOS A TÍTULO DE VERBA DE PROPAGANDA COOPERADA (VPC) NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS"

Conforme se extrai do Relatório supra, nesse tópico a autuação diz respeito à exigência de contribuição ao PIS e COFINS sobre valores recebidos pela Recorrente a título de Verba de Propaganda Cooperada (VPC). Ou seja, ingressos advindos de seus fornecedores para fins de custear a publicidade contratada pela Recorrente.

Tais ingressos ocorrem de 3 (três) formas distintas: recebimento de valores; descontos em faturas e recebimento de mercadorias.

Os recebimentos, segundo esclarece a Recorrente, estão lastreados em contratos firmados com seus fornecedores, devidamente apresentados durante o curso da fiscalização.

O Agente Fiscal, ao examinar tais ingressos (VPC), entendeu que estes integram a receita percebida pela Recorrente, base de cálculo da contribuição ao PIS e a COFINS, sem qualquer previsão legal de exclusão ou dedução, sob os seguintes fundamentos:

- *não são recuperação de despesas de publicidade/marketing, posto que não guardam correspondência direta com as referidas despesas;*
- *não são descontos incondicionais, posto que concedidos posteriormente à venda/faturamento, e possuem caráter contraprestacional;*
- *não são descontos financeiros, portanto não classificados como receitas financeiras, posto que não relacionados às condições de pagamento das referidas duplicatas.*

Afirmou-se que os ingressos à título de VPC têm natureza de "auxílio financeiro/subsídio concedido pelo fornecedor a seu cliente, em contrapartida a veiculação de propaganda de seu produto, sem qualquer correspondência com as despesas de tal publicidade", apresentando a seguinte justificativa:

Conforme se verifica dos contratos acostados aos autos (fls. 1502/1518), a VPC é calculada mediante um percentual variável sobre o valor das compras realizadas junto ao fornecedor (faturamento líquido). Dessarte, não procede a alegação da Impugnante de que a VPC representa um rateio das despesas incorridas na realização da propaganda dos produtos vendidos em suas lojas, pois o valor da VPC não apresenta correspondência com as despesas de publicidade.

Quante a este aspecto, a Recorrente se irressigna alegando que há, sim, efetiva correspondência entre o recebimento da VPC e a sua aplicação nas despesas com publicidade:

*No presente caso, é fato **inconteste** que os valores recebidos pela empresa têm natureza de VPC, o que restou devidamente demonstrado por meio dos contratos apresentados à Fiscalização, firmados entre a Recorrente e seus fornecedores, e foi **expressamente** reconhecido na r. decisão recorrida. Além disso, também foi devidamente comprovado que os valores declarados pela Recorrente nas DIPJ relativas ao período, a título de despesas com publicidade e propaganda, são expressivamente superiores às VPC recebidas, sendo que a Fiscalização (e nem mesmo a DRJ), jamais questionou sua natureza, ou seja, jamais contestou o fato de que esses valores efetivamente correspondem aos dispêndios da empresa com publicidade e propaganda.*

Com efeito, não há dúvida nos autos, seja a partir das informações constantes no Termo de Verificação Fiscal, no acórdão da DRJ e na Impugnação e no Recurso Voluntário,

que a Contribuinte recebe valores de seus fornecedores especificamente destinados a custear as verbas com propagandas de seus produtos.

É inerente à própria atividade exercida pela Recorrente - comércio varejista - a necessidade da utilização dos mais diversos meios de publicidade e propaganda, que atendem tanto ao incremento de suas próprias vendas, quanto à divulgação das marcas por ela comercializados, justificando as operações negociais ora em exame.

De igual modo, é medida lógica e razoável que as despesas incorridas com tais publicidades sejam custeadas por todos aqueles que se beneficiarão destas.

Não obstante, entendo que, dentro da estrutura legislativa aplicável à espécie, e limitando-se à competência deste órgão - a quem não compete o exame acerca da constitucionalidade de normas - não há como se afastar a tributação sobre tais ingressos.

É o que dispõe a Lei nº 10.833/03:

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

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

Não há como se afastar do fato de que o ingresso ocorre nas contas da Recorrente, ainda que devidamente contabilizadas e lastreadas por documentos próprios que confirmam a sua destinação ao custeio de publicidade e propaganda.

Ressalvo, nesse aspecto, que não se está a afirmar que os ingressos destinados à VPC poderiam ser caracterizados como recebimentos decorrente, por exemplo, de prestação de serviços. Sequer entendo que configuraria receita operacional da contribuinte. Em meu entendimento, tais ingressos são abrangidos no conceito legal de *"todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica"*.

Necessário, ainda, o exame do argumento no sentido de que, restando vinculados os referidos ingressos aos contratos de compartilhamento despesas incorridas com publicidade e propaganda, não há falar em receita do próprio contribuinte, mas em rateio de despesas, invocando a aplicação da Solução de Divergência COSIT nº 23 de 23 de setembro de 2013:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO É possível a concentração, em uma única empresa, do controle dos gastos referentes a departamentos de apoio administrativo centralizados, para posterior rateio dos custos e despesas administrativos comuns entre empresas que não a mantenedora da estrutura administrativa concentrada. Para que os valores movimentados em razão do citado rateio de custos e despesas sejam dedutíveis do IRPJ, exige-se que correspondam a custos e despesas necessárias, normais e usuais, devidamente

comprovadas e pagas; que sejam calculados com base em critérios de rateio razoáveis e objetivos, previamente ajustados, formalizados por instrumento firmado entre os intervenientes; que correspondam ao efetivo gasto de cada empresa e ao preço global pago pelos bens e serviços; que a empresa centralizadora da operação aproprie como despesa tão-somente a parcela que lhe cabe de acordo com o critério de rateio, assim como devem proceder de forma idêntica as empresas descentralizadas beneficiárias dos bens e serviços, e contabilize as parcelas a serem ressarcidas como direitos de créditos a recuperar; e, finalmente, que seja mantida escrituração destacada de todos os atos diretamente relacionados com o rateio das despesas administrativas. Relativamente à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins, observadas as exigências estabelecidas no item anterior para regularidade do rateio de dispêndios em estudo: a) os valores auferidos pela pessoa jurídica centralizadora das atividades compartilhadas como reembolso das demais pessoas jurídicas integrantes do grupo econômico pelo pagamento dos dispêndios comuns não integram a base de cálculo das contribuições em lume apurada pela pessoa jurídica centralizadora; b) a apuração de eventuais créditos da não cumulatividade das mencionadas contribuições deve ser efetuada individualizadamente em cada pessoa jurídica integrante do grupo econômico, com base na parcela do rateio de dispêndios que lhe foi imputada; c) o rateio de dispêndios comuns deve discriminar os itens integrantes da parcela imputada a cada pessoa jurídica integrante do grupo econômico para permitir a identificação dos itens de dispêndio que geram para a pessoa jurídica que os suporta direito de creditamento, nos termos da legislação correlata. Dispositivos Legais: arts. 251 e 299, Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999; art. 123 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (CTN); arts. 2º e 3º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998; art. 1º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002; e art. 1º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

A Recorrente alega existir a efetiva "correspondência entre os recebimentos e as despesas", uma vez que os contratos apresentados deixam claro que os valores são destinados ao custeio compartilhado das despesas com publicidade e propaganda.

Todavia, tal disposição contratual não permite vincular especificamente cada um dos recebimentos à uma despesa específica, para fins de efetiva caracterização como rateio de despesas, nos termos em que disposto na referida Solução de Divergência.

Veja-se que os contratos estabelecem que o custeio da VPC se dará a partir do percentual de vendas dos produtos dos fornecedores, e não a partir das despesas efetivamente incorridas com publicidade e propaganda.

Ou seja, é evidente que os ingressos são aplicados nas despesas com publicidade e propaganda. Contudo, diante dos elementos existentes nos autos, vislumbro que tais ingressos destinam-se formação de uma espécie de fundo destinado a arcar com tais despesas, custeado na medida em que cada fornecedor se beneficia da publicidade realizada, mas não de uma despesa comum, apenas gerida pela Recorrente.

Em grosso modo, tal como descrito na Solução de Divergência supra, o rateio de despesas pressupõe a prévia ocorrência do custo, com o posterior rateio conforme critérios

previamente estabelecidos. E, pelo exame dos autos, concluo que não é desta forma que se dá relativamente à VPC.

Nesse aspecto, cito trecho do Relatório Fiscal:

Os contratos apresentados, firmados com seus fornecedores referentes às verbas de propaganda cooperada (VPC), corroboram a informação do contribuinte de que a base de cálculo da verba de propaganda cooperada é um percentual variável sobre o valor das compras liquidas realizadas junto ao fornecedor.

Embora posteriormente o contribuinte alegue que os valores de VPC refiram-se a uma recuperação de custos ou despesas (citando inclusive a Solução de divergência Cosit nº 23/2013, que dispõe que o ressarcimento de despesas administrativas rateadas não se inclui na base de cálculo do PIS/COFins), esses recursos não guardam correspondência direta com as despesas de publicidade, uma vez que as referidas verbas pagas pelos fornecedores são calculadas com base em um percentual incidente sobre o valor das compras feitas pelo contribuinte junto aos fornecedores, e não sobre o valor das referidas despesas de publicidade.

Pelo exposto, entendo que quanto aos ingressos relativos à VPC, deve ser negado provimento ao Recurso Voluntário do Contribuinte

NÃO INCIDÊNCIA DO PIS E DA COFINS SOBRE RECEITAS DE INCENTIVOS FISCAIS (SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTO DO ESTADO DE GOIÁS).

A Autuação Fiscal em exame também exige da Recorrente a inclusão de parcela relativa à benefício fiscal de ICMS concedido pelo Estado de Goiás na base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS. Trata-se, como afirmado pela própria DRJ, de subvenção para investimento.

Não obstante, por entender que a referida subvenção não preenche os requisitos elencados pela legislação do Imposto de Renda para fins de exclusão da base de cálculo do referido imposto, a DRJ entendeu que deveria incidir sobre esta parcela também a contribuição ao PIS e a COFINS.

Todavia, tal entendimento é inaplicável à hipótese. Não se pode legitimar a incidência de uma contribuição social que tem como fato gerador a obtenção de receita a partir de uma norma tributária que trata de um imposto incidente sobre a renda. São regulamentações distintas, tributos de espécies distintas e bases de cálculo distintas.

Logo, a questão deve ser examinada exclusivamente com base da legislação de regência da contribuição ao PIS e a COFINS, tendo como fundamentos a sua própria regulamentação legal e, primordialmente, sua natureza e limitações constitucionais.

E, nesse sentido, cito precedente da CSRF acerca do tema:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/02/1999 a 30/09/2003

REGIME NÃO-CUMULATIVO. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITOS INCENTIVADOS DE ICMS.

Os créditos incentivados de ICMS, concedidos pelos Estados a setores econômicos ou regiões em que haja interesse especial, não se encartam no conceito e natureza de "receita" para fins de incidência das contribuições destinadas ao PIS e à COFINS, pois não constituem entrada de recursos que refletem aumento de riqueza em seu patrimônio, não podendo, serem assim considerados e, por conseguinte, não compõem a base de cálculo do PIS.

Ademais, é de se trazer que, caso não se observe somente a discussão acerca do conceito e essência de receita para fins de afastá-los da tributação das contribuições, tem-se que, como tais incentivos se enquadram como subvenções para investimento, vez que, por óbvio, são concedidos para se estimular a expansão de empreendimentos econômicos, as r. subvenções não devem ser tributadas pelo PIS, em respeito às mudanças normativas que envolveram tal evento ao longo do tempo - Lei 6.404/76, PN CST 112/78, ICVM 59/86, Decreto-Lei 1.598/77, PN 2/78, Lei 11.941/09 e Lei 12.973/14 - que, mantendo respeito à Primazia da Essência sobre a Forma e à segurança jurídica, trouxeram explicitamente que, para fins tributários, tais subvenções não seriam tributadas pelas contribuições, eis que consideraram que não possuem em sua essência "natureza" de receita, não devendo sofrer os efeitos tributários como tal, ainda que na forma fossem registradas como receita.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/02/1999 a 30/09/2003

REGIME NÃO-CUMULATIVO. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITOS INCENTIVADOS DE ICMS.

(...)

Recurso Especial do Contribuinte Provido.

(Acórdão nº 9303-004.674, CSRF, Sessão de 16/02/2017)

O entendimento hoje prevalente no âmbito da CSRF deste CARF está suportado pelo entendimento já há muito pacificado no âmbito do Superior Tribunal de Justiça:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. APLICABILIDADE. VIOLAÇÃO AO ART. 535 DO CPC. INOCORRÊNCIA. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ, CSLL PIS E DA COFINS. IMPOSSIBILIDADE. INCIDÊNCIA DA SÚMULA N. 83/STJ. ARGUMENTOS INSUFICIENTES PARA DESCONSTITUIR A DECISÃO ATACADA.

(...)

III - É pacífico o entendimento no Superior Tribunal de Justiça segundo o qual o crédito presumido de ICMS não se inclui na base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

IV - É firme o posicionamento entendimento desta Corte segundo o qual o crédito presumido de ICMS não integra a base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS.

(...)

VII - Agravo Interno improvido.

*(AgInt no REsp 1627291/SC, Rel. Ministra REGINA HELENA COSTA, **PRIMEIRA TURMA**, julgado em 04/04/2017, DJe 10/04/2017)*

TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. INCLUSÃO DO CRÉDITO PRESUMIDO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS.IMPOSSIBILIDADE. PRECEDENTES DO STJ. ALEGAÇÃO DE VIOLAÇÃO À CLÁUSULA DA RESERVA DE PLENÁRIO. NÃO OCORRÊNCIA. AGRAVO INTERNO IMPROVIDO.

I. Agravo interno interposto em 20/04/2016, contra decisão publicada em 29/03/2016.

II. Na esteira do entendimento firmado no STJ, "o crédito presumido de ICMS configura incentivo voltado à redução de custos, com vistas a proporcionar maior competitividade no mercado para as empresas de um determinado estado-membro, não assumindo natureza de receita ou faturamento, motivo por que não compõe a base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS" (STJ, AgRg no AREsp 626.124/PB, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, DJe de 06/04/2015). No mesmo sentido: STJ, AgRg no REsp 1.402.204/SC, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, DJe de 02/06/2015.

(...)

IV. Agravo interno improvido.

*(AgInt no AREsp 843.051/SP, Rel. Ministra ASSUSETE MAGALHÃES, **SEGUNDA TURMA**, julgado em 19/05/2016, DJe 02/06/2016)*

É de se acrescentar, ainda, a existência de precedentes desta mesma Turma no sentido de se afastar a incidência da contribuição ao PIS e a COFINS sobre parcela do ICMS correspondente a incentivo fiscal usufruído pelo contribuinte:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2006

(...)

CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS E REDUÇÃO DO TRIBUTO. NATUREZA JURÍDICA DE SUBVENÇÃO DE INVESTIMENTO. POSSIBILIDADE DA EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DA PIS E COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO.

Os créditos presumidos de ICMS e reduções foram conferidos, durante a vigência do FOMENTAR - Fundo de Participação e Fomento à Industrialização do Estado de Goiás, regulado pelo Decreto nº 3.822, de 10 de julho de 1992 e Lei Estadual nº 13.436, de 1998, com o objetivo de oferecer estímulos de expansão, desenvolvimento e modernização das indústrias da região, por força da combinação de dispositivos expressos (Art. 113 e 142 do CTN, no Art. 1, §3.º, inciso x da Lei 10637/02 e Art. 1, §3.º, inciso IX da lei 10833/03), não podem ser computados na base de cálculo para fins de incidência das contribuições (regime não cumulativo) uma vez que são meros ingressos, despesas de custeio ou recuperação de custos e não receita.

(Acórdão nº 3201-002.638, Sessão de 29/03/2017)

Com efeito, a legitimação da incidência das referidas contribuições sobre determinada parcela pressupõe que esta seja passível de ser caracterizada como receita. Sequer se adentra, aqui, à discussão acerca da previsão legal de exclusão ou dedução de base de cálculo, uma vez que a parcela correspondente aos benefícios fiscais de ICMS usufruídos passam ao largo da própria definição de receita.

Assim, sem mais delongas, e utilizando como razão de decidir os fundamentos constantes das decisões supra, entendo que assiste razão à Recorrente quanto à impossibilidade de se exigir a contribuição ao PIS e a COFINS sobre parcela do ICMS correspondente a incentivo fiscal usufruído pelo contribuinte.

PARCIAL PROVIMENTO para excluir da base de cálculo do PIS e da COFINS o valor do crédito presumido de ICMS, considerado subvenção para investimento.

Tatiana Josefovicz Belisário - Relatora