Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 16682.720148/2015-67

Processo nº	16682.720148/2015-67
Recurso	Especial do Contribuinte
Acórdão nº	**9303-012.997 – CSRF / 3ª Turma**
Sessão de	15 de março de 2022
Recorrente	LOJAS AMERICANAS S.A.
Interessado	FAZENDA NACIONAL

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

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

COFINS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. DESPESAS COM VERBA DE PROPAGANDA COOPERADA. DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. INADMISSIBILIDADE.

No regime de incidência não cumulativa do PIS/Pasep e da COFINS não há previsão legal para a dedução da base de cálculo da contribuição em face de despesas com verba de propaganda cooperada.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

PIS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. DESPESAS COM VERBA DE PROPAGANDA COOPERADA. DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. INADMISSIBILIDADE.

No regime de incidência não cumulativa do PIS/Pasep e da COFINS não há previsão legal para a dedução da base de cálculo da contribuição em face de despesas com verba de propaganda cooperada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Tatiana Midori Migiyama, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello, que lhe deram provimento.

(documento assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rego - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Valcir Gassen - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Tatiana Midori Migiyama, Rodrigo da Costa Pôssas, Valcir Gassen, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello e Adriana Gomes Rego. Ausente o conselheiro Rodrigo Mineiro Fernandes, substituído pela conselheira Adriana Gomes Rego.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial (e-fls. 1249 a 1295), interposto pelo Contribuinte, em 17 de outubro de 2018, em face do Acórdão nº 3402-005.553 (e-fls. 1214 a 1236), de 29 de agosto de 2018, proferido pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do CARF.

A decisão recorrida ficou assim ementada:

> **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS**
>
> Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2010
>
> COFINS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. DESPESAS COM VERBA DE PROPAGANDA COOPERADA. DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. INADMISSIBILIDADE.
>
> No regime de incidência não cumulativa do PIS/Pasep e da COFINS não há previsão legal para a dedução da base de cálculo da contribuição em face de despesas com verba de propaganda cooperada.
>
> REGIME NÃO CUMULATIVO. CRÉDITO. BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS NA PREPARAÇÃO DE VEÍCULOS NOVOS. ATIVIDADE COMERCIAL. VEDAÇÃO.
>
> Não está previsto o desconto de crédito de gastos com bens e serviços utilizados como insumos para pessoas jurídicas que exerçam a atividade comercial, uma vez que a legislação tributária restringe o aproveitamento de créditos com insumos para pessoas jurídicas que exerçam atividade ligada à produção de bens ou prestação de serviços.
>
> DESPESAS CONDOMINIAIS E RATEIO DE GASTOS COM REFRIGERAÇÃO CENTRAL. CRÉDITO. EQUIPARAÇÃO A ALUGUEL. IMPOSSIBILIDADE.
>
> As despesas condominiais e o rateio de gastos com manutenção e funcionamento de equipamentos de refrigeração central, instalados em centros de compras (shoppings centers), não se equiparam a aluguel de prédios utilizados nas atividades da empresa, inexistindo previsão legal para dita apropriação.
>
> **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**
>
> Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2010

Documento nato-digital

> PIS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. DESPESAS COM VERBA DE PROPAGANDA COOPERADA. DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. INADMISSIBILIDADE.
>
> No regime de incidência não cumulativa do PIS/Pasep e da COFINS não há previsão legal para a dedução da base de cálculo da contribuição em face de despesas com verba de propaganda cooperada.
>
> REGIME NÃO CUMULATIVO. CRÉDITO. BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS NA PREPARAÇÃO DE VEÍCULOS NOVOS. ATIVIDADE COMERCIAL. VEDAÇÃO.
>
> Não está previsto o desconto de crédito de gastos com bens e serviços utilizados como insumos para pessoas jurídicas que exerçam a atividade comercial, uma vez que a legislação tributária restringe o aproveitamento de créditos com insumos para pessoas jurídicas que exerçam atividade ligada à produção de bens ou prestação de serviços.
>
> DESPESAS CONDOMINIAIS E RATEIO DE GASTOS COM REFRIGERAÇÃO CENTRAL. CRÉDITO. EQUIPARAÇÃO A ALUGUEL. IMPOSSIBILIDADE.
>
> As despesas condominiais e o rateio de gastos com manutenção e funcionamento de equipamentos de refrigeração central, instalados em centros de compras (shoppings centers), não se equiparam a aluguel de prédios utilizados nas atividades da empresa, inexistindo previsão legal para dita apropriação.
>
> Recurso Voluntário Negado

A decisão ficou assim consignada no acórdão recorrido:

> Acordam os membros do colegiado, em negar provimento ao Recurso Voluntário da seguinte forma: (i) por unanimidade de votos, quanto ao tópico "Exclusão indevida da base de cálculo de despesas com propagandas compartilhadas". Os Conselheiros Diego Diniz Ribeiro e Maysa de Sá Pittondo Deligne acompanharam o relator pelas conclusões; (ii) por maioria de votos, quanto ao tópico "Do direito aos créditos decorrentes de despesas com condomínio e refrigeração". Vencidos os Conselheiros Maysa de Sá Pittondo Deligne, Renato Vieira de Avila e Cynthia Elena de Campos que davam provimento ao recurso nesse ponto.

Por meio do Despacho de Exame de Admissibilidade de Recurso Especial S/Nº – 4ª Câmara (e-fls. 1382 a 1397), de 29 de janeiro de 2019, o Presidente da 4ª Câmara da 3ª Seção do CARF deu seguimento parcial ao recurso interposto pelo Contribuinte para rediscussão das seguintes matérias: 1- Não Incidência das contribuições sobre o ingresso de valores na contabilidade a título de recuperação de despesas ou redução de custos com despesas de propaganda e 2 – Natureza da receita decorrente dos valores recuperados.

Diante desta decisão o Contribuinte apresentou Agravo (e-fls. 1405 a 1423) em 11 de fevereiro de 2019. O Agravo foi rejeitado por intermédio do Despacho (e-fls. 1426 a 1429), de 10 de abril de 2019, da Presidente da Câmara Superior de Recursos Fiscais, confirmando o seguimento parcial do Recurso Especial.

Documento nato-digital

A Fazenda Nacional apresentou Contrarrazões (e-fls. 1448 a 1456), em 20 de outubro de 2020, em que pede que seja negado o provimento ao recurso do Contribuinte.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Valcir Gassen, Relator.

O Recurso Especial interposto pelo Contribuinte é tempestivo e atende os pressupostos legais de admissibilidade. O contribuinte indicou como paradigmas o Acórdão nº 3402-002.210 e Acórdão nº 3301-002.137 que demonstram e comprovam a divergência jurisprudencial no que tange: 1 - não incidência das contribuições sobre o ingresso de valores na contabilidade a título de recuperação de despesas ou redução de custos com despesas de propaganda; e, 2 - natureza da receita decorrente dos valores recuperados.

Na decisão recorrida ficou assente que os descontos obtidos juntos aos fornecedores e as bonificações, mais especificamente as contas contábeis 51150003 – RECUPERAÇÃO PROPAGANDA – CADASTRO e 51150007 – PROPAGANDA - CARTAS, estão compreendidos no conceito de receita, e, portanto, sujeitam-se à incidência das contribuições do PIS e da COFINS.

O Contribuinte aduz que esses não estão compreendidos no conceito de receita e que tem o direito de recuperação de despesas com propaganda veiculada na televisão, rádio e outros meios de comunicação. Sustenta, ainda, subsidiariamente, que se o ingresso de valores na contabilidade a título de recuperação de despesas ou redução de custos deve ser considerado como receitas financeiras, que à época dos fatos eram tributadas pela alíquota zero.

Cita-se trechos do Recurso Especial que bem pontuam esse entendimento:

> (...)
>
> A receita que teria sido auferida pela Recorrente diz respeito, nada mais, senão à recuperação de custos e despesas com propagandas na televisão, jornais, revistas, panfletos e encartes que estão refletidas nas contas contábeis 51150003 – Recuperação Propaganda–Cadastro e 51150007 – Propaganda–Cartas, pois no entendimento da autoridade lançadora, os valores não guardam correspondência direta com os custos de confecção do material publicitário.
>
> A Recorrente, a exemplo de todas as empresas que atuam no ramo de venda no varejo, intensifica a propaganda em rádios, televisão (aberta e fechada) e demais veículos de mídia impressa (jornais, revistas, panfletos e encartes) e eletrônica (sítios eletrônicos na internet e e-mail) visando o incremento de suas vendas.
>
> (...)
>
> Em virtude desse esforço para incremento das vendas que envolve fornecedores, logística, e mídia, a Recorrente ajusta com seus fornecedores a recuperação de parte dos custos envolvidos com a campanha de marketing, o que não é nenhuma exclusividade sua, mas uma política mundial de todo o varejo.

Documento nato-digital

> (...)
>
> Com efeito, ao ver da Recorrente os valores registrados nas contas contábeis 51150003 – Recuperação Propaganda–Cadastro e 51150007 – Propaganda–Cartas efetivamente representam uma recuperação de custos e, na maior parcela não representa ingresso de novos recursos, portanto, não constituem receita, não influenciando o patrimônio.
>
> A Recorrente oferece à tributação a diferença a maior entre o custo com propaganda e marketing e o valor recuperado, informando, em caso de saldo positivo, o respectivo valor na linha "TOTAL DEMAIS RECEITAS" constante da DACON, adicionada na base de cálculo da Ficha 17B.
>
> (...)
>
> Portanto, ainda que fossem superados todos os argumentos acima, o que se cogita por necessidade de argumentação, as pretensas receitas identificadas nas autuações expedidas (como recuperação de custos sob a forma de descontos, ou abatimentos) contra a Recorrente encontram-se à margem da incidência das contribuições, vez que, ainda que pudessem constituir receitas, seriam de natureza financeira, encontrando-se à época dos fatos tributadas pela alíquota zero. (...)

A Fazenda Nacional, em Contrarrazões sustenta, em síntese, que:

> Os valores recebidos dos fornecedores integram a base de cálculo da COFINS e do PIS, na sistemática não-cumulativa, regulada pelas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, já que a base de cálculo no regime não cumulativo é a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica.
>
> (...)
>
> Finalmente, defende a recorrente que as receitas oriundas das contas objeto do lançamento consistem em receitas financeiras sujeitas à alíquota zero nos termos do Decreto 5.442/2005, o que não merece guarida.
>
> Primeiramente, ainda que fossem receitas financeiras, são incluídas na base de cálculo do PIS e da COFINS não cumulativo, pois, como visto, a base de cálculo é a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica. Assim, como o lançamento se refere a fatos geradores apurados sob o regime não-cumulativo do PIS e COFINS, é prescindível a classificação dos descontos, inclusive na forma de bonificações, como receita típica da empresa, uma vez que a Lei n° 10.637/2002 e 10.833/2003, editadas sob a égide da EC n° 20/98, permitem a inclusão na base de cálculo da contribuição ao PIS do total das receitas auferidas, independentemente da fonte (art. 1°).
>
> Ademais, as receitas financeiras sujeitas à alíquota zero nos termos do Decreto 5.442/2005 são as advindas de empréstimos e financiamentos, nos termos do caput do art. 27 da Lei 10.865/04, o que não é o caso dos autos, pois se referem a receitas relativas à atividade empresarial definida no objeto social da empresa, não se confundido sequer com receita financeira.

Com a devida vênia, verifica-se nos autos que não assiste razão ao Contribuinte. A decisão recorrida, tomada por unanimidade, não merece reparos.

Documento nato-digital

Neste sentido, cita-se trecho do acórdão recorrido que bem fundamenta o adequado entendimento da matéria e servem como razões para decidir, de acordo com o previsto no art. 50, § 1°, da Lei n° 9.784, de 29/01/1999:

> Conforme se depreende da leitura dos autos, a lide trata de lançamento fiscal efetuado pela Unidade de Origem para cobrança de diferenças das contribuições para o PIS e COFINS em decorrência de exclusão indevida da base de cálculo de despesas com propagandas compartilhadas, bem como glosa de créditos calculados sobre as rubricas relativas às despesas com aluguel de PABX e despesas com energia térmica partilhada destinada ao ar-condicionado (despesa de condomínio).
>
> Uma vez que a primeira instância administrativa deu provimento a impugnação quanto a matéria referente a despesas com aluguel de PABX, restou em discussão na lide para esta segunda instância recursal apenas, no mérito, os itens relativos exclusão indevida da base de cálculo de despesas com propagandas compartilhadas e despesas com energia térmica partilhada ao ar condicionado (despesa de condomínio).
>
> Passase a análise de cada item glosado.
>
> **Exclusão indevida na base de cálculo de despesas com propagandas compartilhadas**
>
> Segundo a Fiscalização, as verbas de propaganda cooperada assumem a forma de valores pagos à contribuinte por seus fornecedores, ou de abatimentos dos valores devidos pela contribuinte a estes fornecedores, pela divulgação dos produtos em seu material publicitário – encartes, anúncios, material promocional – ou a de designar espaço de venda e promotores de venda pela Recorrente para os produtos do fornecedor. Tais valores se subsumiriam ao conceito de receita auferida pelo Contribuinte, tributável pelo PIS e pela COFINS.
>
> Nessa mesma direção, concluiu também a Autoridade Fiscal que não há previsão legal para a dedução das despesas de propaganda e publicidade na apuração das bases de cálculo de PIS/COFINS nãocumulativo.
>
> Os valores lançados como receita foram obtidos das contas contábeis da empresa: 51150003-Recuperação Propaganda-Cadastro e 51150007-Propaganda-Cartas.
>
> O ramo de atividade desenvolvido pela Recorrente de comércio varejista exige a utilização freqüente dos mais diversos veículos de comunicação para divulgar os seus produtos postos à venda nas prateleiras, visando incrementar as suas vendas e divulgar as marcas com as quais opera. Nessa sistemática, aqueles fornecedores que são beneficiados pela divulgação das suas marcas nas propagandas veiculas retribuem a Recorrente por meio de abatimentos dos valores devidos pela contribuinte a estes fornecedores.
>
> Inicialmente, a Recorrente sustenta que os valores recebidos dos fornecedores por pagamentos ou por meio de abatimentos de valores devidos por ela têm natureza jurídica de recuperação de custos. Argumenta que não está recebendo quantia nova, mas sim, deixando de pagar, parcialmente, suas obrigações, em virtude das situações registradas nas contas contábeis referentes aos abatimentos

Documento nato-digital

dos valores então por ela devidos aos seus fornecedores (fls. 15 do TVF), diminuindo o montante das obrigações então assumidas, fato que não representa a percepção de algo novo, mas sim redução do endividamento e das obrigações a serem pagas aos fornecedores.

Embora tenha argumentado que a natureza jurídica desses recebimentos seja de recuperação de custos ou despesas, a Recorrente admite que considerou como Receita e ofereceu a tributação das contribuições em comento a diferença positiva entre as citadas contas de Receita e aquelas que registraram os custos e despesas envolvidos com propaganda e marketing, conforme o seu demonstrativo abaixo reproduzido:

RECEITAS
51150003 Recuperação Propaganda – Cadastro ..... R$ 19.203.656,49
51150007 Propaganda – Cartas .....R$ 58.855.952,55
DESPESAS
51070011 Anúncios e Publicações .....(R$ 470.744,53)
51150001 Propaganda Custo .....(R$ 59.332.678,71)

_____

RESULTADO (credor)..... R$ 18.256.185,80

Ainda aduz que o procedimento adotado pela Fiscalização de considerar para efeitos de tributação das contribuições os valores integrais das contas 51150003 Recuperação Propaganda – Cadastro e 51150007 Propaganda – Cartas não se encontra correto, pois não considerou o valor líquido, deduzido das despesas envolvidas nos anúncios e propagandas por tratarem tais valores efetivamente de recuperação de custos e despesas, não possuindo, esses valores, portanto, natureza de receitas tributáveis para o PIS e COFINS. Nesse sentido, solicita diligência para que sejam apurados e excluídos do lançamento os valores já declarados e pagos sobre a diferença positiva que foram tributados duplamente.

A Fiscalização, por sua vez, deixa claro no Termo de Verificação Fiscal que a controvérsia quanto a esse ponto se centra nos valores das contas de custos e despesas que foram excluídas indevidamente das Receitas apuradas, conforme a seguir reproduzido:

> *A fiscalizada explicou a movimentação das contas relacionadas a propaganda/publicidade da seguinte forma:*
>
> *51150003 RECUPERAÇÃO PROPAGANDA - CADASTRO – Descrita como conta de natureza* credora*, para registro das chamadas "verbas de cadastro". As verbas de cadastro seriam percentuais fixos negociados com fornecedores. Estes percentuais seriam deduzidos dos valores devidos pela fiscalizada a seus fornecedores. Os valores deduzidos serviriam ao custeio da propaganda dos produtos daqueles fornecedores, nos meios de comunicação e nas lojas da fiscalizada.*
>
> *51150007 PROPAGANDA - CARTAS – Descrita como conta de natureza* credora*, para registro da recuperação de gastos com propaganda em campanhas especiais, como Natal, Páscoa, etc..*

Documento nato-digital

51150001 PROPAGANDA – CUSTO – Descrita como conta de natureza devedora*, para registro do custo de propaganda nos meios de comunicação, dentre outros.*

A contribuinte também informa que os valores acima (receitas e despesas de publicidade e propaganda) compuseram as bases de cálculo mensais de PIS/COFINS, o que é confirmado pelas bases de cálculo apresentadas à Fiscalização. Ocorre que a empresa computou, nas bases de cálculo, tanto as receitas como as despesas. Vale dizer, a fiscalizada abateu as despesas com propaganda e publicidade, na apuração das bases de PIS/COFINS*. Voltaremos a este ponto mais adiante.*

(--)

5.1. REDUÇÃO INDEVIDA DA BASE DE CÁLCULO, PELO CÔMPUTO DE DESPESAS DE PROPAGANDA E PUBLICIDADE

Como visto, a empresa computou, nas bases mensais de PIS/COFINS, o chamado "resultado de propaganda e publicidade", isto é, a diferença positiva entre as verbas de propaganda compartilhada, recebidas de seus fornecedores, e as despesas de propaganda efetuadas no período.

Contudo, não há previsão legal para a dedução das despesas de propaganda e publicidade, na apuração das bases de cálculo de PIS/COFINS nãocumulativo.

As verbas de propaganda cooperada assumem a forma de valores pagos à contribuinte por seus fornecedores, ou de abatimentos dos valores devidos pela contribuinte a estes fornecedores. Como contrapartida, a contribuinte assume uma obrigação de fazer*, qual seja, a de divulgar os produtos do fornecedor em seu material publicitário – encartes, anúncios, material promocional – ou a de designar espaço de venda e promotores de venda para os produtos do fornecedor. O fornecedor é beneficiado, e paga por isso – este pagamento é receita auferida pela contribuinte, tributável pelo PIS e pela COFINS.*

Já as despesas de publicidade e propaganda porventura efetuadas pela fiscalizada não podem ser deduzidas das bases de cálculo de PIS/COFINS, por falta de previsão legal.

Por esta razão, efetuamos o correspondente ajuste, nas bases de cálculo de PIS/COFINS de Janeiro/2010 a Dezembro/2010.

(negritos nossos)

Pelo trecho transcrito, percebe-se que, ao contrário do que afirma a Recorrente, a Fiscalização tributou apenas os valores equivalentes às deduções a base de cálculo das contribuições referentes a custos e despesas efetuadas pela empresa que não possuem amparo legal. Aqui, de plano, já se mostra desnecessária a realização da diligência solicitada, pois resta claro, consignado no TVF, que o resultado positivo apurado pela Recorrente, na forma anteriormente indicada, não foi objeto da autuação. Assim, a questão posta a ser decidida por este Colegiado diz respeito a possibilidade da empresa de deduzir os custos e

Documento nato-digital

despesas envolvidas na propaganda e marketing daquelas receitas obtidas de seus fornecedores relacionadas com a divulgação da suas marcas pela Recorrente.

Com efeito, é incontroverso nos autos que a empresa recebe valores de seus fornecedores destinados a promoção com propagandas de seus produtos, fato detalhado no Termo de Verificação e admitido pela Recorrente em seu Recurso.

Tem-se pela leitura dos autos que a Recorrente é sujeita ao regime não cumulativo das contribuições e aos comandos do artigo 1º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, cujas redações, à época de ocorrência dos fatos, eram as abaixo transcritas:

> *Lei nº 10.637/2002:*
>
> *Art. 1º A contribuição para o PIS/Pasep tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. Produção de efeito*
>
> *§ 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.*
>
> *§ 2º A base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep é o valor do faturamento, conforme definido no caput.*
>
> *§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo, as receitas:*
>
> *I - decorrentes de saídas isentas da contribuição ou sujeitas à alíquota zero;*
>
> *II - (VETADO)*
>
> *III - auferidas pela pessoa jurídica revendedora, na revenda de mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora, na condição de substituta tributária;*
>
> *V - referentes a:*
>
> *a) vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos;*
>
> *b) reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita.*
>
> *VI – não operacionais, decorrentes da venda de ativo imobilizado. (Incluído pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003) (a Lei nº 10.833/2003 ampliou a exclusão para "não operacionais, decorrentes da venda do ativo permanente", aplicando-se ao PIS/Pasep, de acordo com o artigo 15 da referida lei)*

Documento nato-digital

Lei nº 10.833/2003:

Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social Cofins, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. (Redação dada pela Lei no 12.973, de 2014) (Vigência)

§ 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.

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

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

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

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

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

V - referentes a:

a) vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos;

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

VI - decorrentes de transferência onerosa a outros contribuintes do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação ICMS de créditos de ICMS originados de operações de exportação, conforme o disposto no inciso II do § 1º do art. 25 da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. (Incluído pela Lei nº 11.945, de 2009). (Produção de efeito).

Constata-se pela legislação transcrita que a base de cálculo das contribuições na sistemática não cumulativa é bem ampla, incluindo todas as receitas auferidas pela pessoa jurídica independentemente de sua denominação ou classificação contábil, restando evidente que as receitas contabilizadas nas contas 51150003 RECUPERAÇÃO PROPAGANDA – CADASTRO, 51150007 PROPAGANDA – CARTAS se subsumem ao referido dispositivo legal. Além disso, a legislação também prevê as exclusões desta base de cálculo, dentre as quais se destacam as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos, as reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como

Documento nato-digital

perdas. No entanto, não se identifica no dispositivo legal transcrito qualquer previsão para a exclusão dos custos ou despesas com propaganda sobre as receitas na incidência do PIS e da COFINS não cumulativos.

Esse mesmo entendimento foi adotado pelo Conselheiro Relator Francisco José Barroso Rios no Acórdão nº 3301-002.917, da 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, cuja ementa transcrevo abaixo.

> *Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep*
>
> *Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2010*
>
> *PIS/PASEP. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. DESPESAS COM VERBA DE PROPAGANDA COOPERADA. DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. INADMISSIBILIDADE.*
>
> *No regime de incidência não cumulativa do PIS/Pasep e da COFINS não há previsão legal para a dedução da base de cálculo da contribuição em face de despesas com verba de propaganda cooperada.*

Em sua defesa, a Empresa inicialmente pugna que os valores recebidos dos fornecedores, até o limite dos custos incorridos, objeto da autuação, sejam considerados redução de custo ou despesa, porque tais parcelas não implicam em ingresso financeiro, fator que seria determinante para a sua caracterização como receitas.

Nesse diapasão, insistiu a Recorrente na tese da necessidade de ingresso positivo de recurso que implique repercussão patrimonial positiva para que o evento seja caracterizado como receita para quem aufere.

Tal entendimento é equivocado, uma vez que não apenas o ingresso de recursos na entidade com aumento do seu ativo (sem contrapartida no passivo) representa receita, mas também aqueles benefícios **econômicos** decorrentes de diminuição de passivo (sem contrapartida no ativo) também têm efeito positivo patrimônio líquido da entidade, da mesma forma se caracterizando como receita.

O Pronunciamento Técnico CPC 30 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis confirma esse entendimento na sua definição de receita:

> *Objetivo*
>
> *A receita é definida no Pronunciamento Conceitual Básico Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis como aumento nos benefícios econômicos durante o período contábil sob a forma de entrada de recursos ou aumento de ativos ou diminuição de passivos que resultam em aumentos do patrimônio líquido da entidade e que não sejam provenientes de aporte de recursos dos proprietários da entidade. As receitas englobam tanto as receitas propriamente ditas como os ganhos. A receita surge no curso das atividades ordinárias da entidade e é designada por uma variedade de nomes, tais como vendas, honorários, juros, dividendos e royalties.*
>
> *O objetivo deste Pronunciamento é estabelecer o tratamento contábil de receitas provenientes de certos tipos de transações e eventos.*

Documento nato-digital

> *A questão primordial na contabilização da receita é determinar quando reconhecêla. A receita é reconhecida quando for provável que benefícios econômicos futuros fluam para a entidade e esses benefícios possam ser confiavelmente mensurados. Este Pronunciamento identifica as circunstâncias em que esses critérios são satisfeitos e, por isso, a receita deve ser reconhecida. Ele também fornece orientação prática sobre a aplicação desses critérios.*

Com efeito, receita é o ingresso **econômico** representado por um aumento de ativo ou diminuição de passivo que resultam em aumentos de patrimônio líquido e que não sejam provenientes de aporte de recursos dos proprietários da entidade.

Os artigos 1º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 determinam que a incidência independe da denominação ou classificação contábil, dispondo em seu §3º sobre as receitas que não integram a base de cálculo, mencionando expressamente as reversões de provisões e as recuperações de crédito baixados como perda (que é uma recuperação de despesa), e indicando a abrangência da definição de receita e a necessidade de a lei definir expressamente as exclusões. Disso se conclui que, ainda tais ingressos se configurando como recuperações de custos ou despesas, estes são conceitualmente receitas e sua exclusão da base de cálculo deveria ser veiculada em lei. Confirmando esta natureza, transcreve-se o artigo 44 da Lei nº 4.506/1964:

> ***Art. 44. Integram a receita bruta operacional:***
>
> *I - O produto da venda dos bens e serviços nas transações ou operações de conta própria;*
>
> *II - O resultado auferido nas operações de conta alheia;*
>
> ***III - As recuperações ou devoluções de custos, deduções ou provisões;***
>
> *IV - As subvenções correntes, para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais.*

As reduções de custo da compra, portanto, impactam de modo positivo no resultado, tendo natureza de receita, conforme expressamente dispõe o dispositivo transcrito.

Nesse mesmo sentido, há decisão deste colegiado caracterizando como receita a recuperação de despesas/custo, a teor do Acórdão nº 3302-003.653, cuja ementa transcreve-se a seguir:

> *BASE DE CÁLCULO. RECUPERAÇÃO DE DESPESAS.*
>
> *As receitas decorrentes de recuperação de despesas não podem ser excluídas da base de cálculo das contribuições PIS/Cofins, por falta de previsão legal.*
>
> *(Acórdão nº 3302-003.653 de 22 de fevereiro de 2017 da Terceira Câmara, Segunda Turma, da Terceira Seção)*

Dessa forma, as recuperações de custo/despesa possuem a natureza de receitas e devem ser tributados.

Documento nato-digital

Todavia, para aqueles que entendem, em tese, que recuperação de custos/despesas não têm natureza jurídica de receita, oportuno aqui esclarecer que nos autos não restou comprovada esta natureza dos valores ora discutidos. O Contribuinte não demonstrou, por meio de documentos, a existência de correspondência direta entre os custos de propaganda e os reembolsos recebidos pela Empresa. As argumentações teóricas sobre o tema expostas pela Recorrente não vieram lastreadas por quaisquer documentos comprobatórios, tais como contratos e planilhas de custos/despesas incorridos em correspondência com os valores recebidos.

Como se sabe, o momento adequado para apresentação da prova documental pela empresa é na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazêlo em outro momento processual, a menos em caso de impossibilidade de apresentação por motivo de força maior, ou se refira a direito ou fato superveniente, ou se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos (§4° do art. 16 do Decreto n.° 70.235/72, inserido pela Lei n.° 9.532/97) , situações que não foram identificadas no presente processo.

Subsidiariamente, caso não seja acolhida a sua tese dos descontos serem considerados redução de custos, a Recorrente pugna, que os valores discutidos sejam considerados receitas financeiras, sujeitas à alíquota zero para as contribuições ao PIS/COFINS.

Equivoca-se a Recorrente, uma vez que é considerada receita financeira aquela remuneração pelo uso do capital financeiro, que pode derivar de uma aplicação de um fundo de investimento, um empréstimo (mútuo) ou de um pagamento antecipado (descontos financeiros), normalmente, aquele decorrente da antecipação do pagamento de duplicata, o que não é o caso da empresa, conforme já mostrado anteriormente. Portanto, a rubrica aqui analisada não guarda qualquer correspondência com receita financeira.

Também, de forma subsidiária, no caso de não acolhimento das suas teses anteriores, a Recorrente pleiteia o direito a se creditar das contribuições sobre as despesas/custos incorridos com propaganda e divulgação. Discorre longamente sobre a evolução do entendimento sobre o conceito de insumo no regime da não cumulatividade e, por fim, conclui que este deve ser entendido como qualquer custo ou despesa necessário à atividade da empresa.

Afirma ainda que no seu ramo de atividade ligado ao comércio varejista as despesas com propaganda são indissociáveis ao seu objeto social, até porque tratase de setor econômico em que a competição é acirrada, intensa e permanentemente. Daí a essencialidade de tais custos/despesas, caracterizados como insumos e com conseqüente direito ao creditamento das contribuições em comento.

Para a solução da lide, oportuno a delimitação breve do conceito de insumo aplicável às contribuições em comento (COFINS e PIS/PASEP), em consonância com os artigos 3º, inciso II, das Leis nº10.637/02 e 10.833/03, principalmente para saber quais são os insumos que conferem, ou não, ao contribuinte o direito de apropriar créditos sobre suas respectivas aquisições.

Após intensos debates ocorridos nas turmas colegiadas do CARF, a maioria dos Conselheiros adotou uma posição intermediária quanto ao alcance do conceito de insumo, não tão restritivo quanto o presente na legislação de IPI e não

Documento nato-digital

excessivamente alargado como aquele presente na legislação de IRPJ. Nessa direção, os Conselheiros deste Colegiado têm aceitado os créditos relativos a bens e serviços utilizados como insumos que são pertinentes e essenciais ao processo produtivo ou à prestação de serviços, ainda que eles sejam empregados indiretamente.

Transcrevo parcialmente as ementas de acórdãos deste Colegiado que referendam o entendimento adotado quanto ao conceito de insumo, ao qual me filio:

> *REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMOS. CONCEITO.*
>
> *No regime não cumulativo das contribuições o conteúdo semântico de "insumo" é mais amplo do que aquele da legislação do IPI e mais restrito do que aquele da legislação do imposto de renda, abrangendo apenas os "bens e serviços" que integram o custo de produção.*
>
> *(Acórdão 3402-003.169, Rel. Cons. Antônio Carlos Atulim, sessão de 20.jul.2016)*
>
> *CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. NÃOCUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO.*
>
> *O conceito de insumo na legislação referente à Contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS não guarda correspondência com o extraído da legislação do IPI (demasiadamente restritivo) ou do IR (excessivamente alargado). Em atendimento ao comando legal, o insumo deve ser necessário ao processo produtivo/fabril, e, consequentemente, à obtenção do produto final. (...).*
>
> *(Acórdão 3403-003.166, Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, unânime em relação à matéria, sessão de 20.ago.2014)*

No entanto, requer a interessada que o conceito de insumo seja aplicada também ao seu ramo de atividade (comércio varejista), mormente quanto as despesas incorridas com propaganda e divulgação.

Os dispositivos legais que definem os critérios para o direito de crédito são os artigos 3º, II das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, *in verbis*:

> *II - **bens e serviços**, **utilizados como insumo** na **prestação de serviços e na produção ou fabricação** de bens ou produtos destinados à venda ou à prestação de serviços, inclusive combustíveis (...)*
>
> *(negrito nosso)*

Resta claro pelo texto do dispositivo transcrito que os gastos com propaganda e divulgação não se enquadram ao caso, uma vez que não se trata de atividade de industrialização e nem prestação de serviços. As despesas incorridas com propaganda, embora

possam ser essenciais à atividade comercial de revenda desenvolvida Recorrente, não podem dar direito a crédito por falta de previsão legal.

Documento nato-digital

> Dessa forma, não se pode admitir esse alargamento do conceito de insumo visando a aplicação em sua atividade de comércio, por inexistir autorização legal para tanto.

Do exposto, vota-se por conhecer o Recurso Especial interposto pelo Contribuinte e, no mérito, em negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Valcir Gassen