



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

Processo nº	16682.721146/2013-23
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	3402-003.309 – 4^a Câmara / 2^a Turma Ordinária
Sessão de	28 de setembro de 2016
Matéria	PIS e COFINS
Recorrente	LOJAS AMERICANAS S/A
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2009

NULIDADES.

Não há que se falar em cerceamento de defesa quando os fatos narrados pelo fisco estão respaldados na escrita contábil e demais documentos fornecidos mediante intimação durante o procedimento fiscal e, ainda, guardam relação de pertinência com os dispositivos legais que dão lastro à autuação.

BASE DE CÁLCULO.

Os valores recebidos a título de contraprestação por serviços compõem a base de cálculo das contribuições ao PIS e à COFINS, ainda que tenham sido contabilizados pelo contribuinte como recuperação de despesas.

CRÉDITOS. PRECLUSÃO.

A impugnação instaura a fase litigiosa do procedimento, não tendo alegado o fato modificativo a pretensão fiscal no momento processual oportuno, considera-se preclusa a questão dos créditos alegados apenas em sede recurso voluntário.

CRÉDITOS. ÔNUS DA PROVA.

Cabe ao contribuinte o ônus de apresentar defesa específica, assim como da prova dos fatos modificativos, extintivos ou impeditivos da pretensão fiscal.

Recurso voluntário negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

(Assinado com certificado digital)

Antonio Carlos Atulim – Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Antonio Carlos Atulim, Jorge Freire, Diego Diniz Ribeiro, Waldir Navarro Bezerra, Thais De Laurentiis Galkowicz, Maria Aparecida Martins de Paula, Maysa de Sá Pittondo Deligne e Carlos Augusto Daniel Neto.

Relatório

Trata-se de autos de infração com ciência pessoal do contribuinte em 24/10/2013, lavrados para exigir diferenças relativas ao PIS e à COFINS no regime não cumulativo, apuradas em relação aos fatos geradores mensais ocorridos durante o ano-calendário de 2009.

Segundo o termo de verificação fiscal, relativamente aos fatos geradores ocorridos durante o ano-calendário de 2009, o contribuinte não incluiu na base de cálculo algumas receitas auferidas em razão do exercício das suas atividades operacionais. Foram tributadas pelo fisco o total mensal dos valores apropriados nas contas contábeis 51150003 - RECUPERAÇÃO PROPAGANDA-CADASTRO e 51150007 - PROPAGANDA-CARTAS, cujos saldos foram extraídos da escrituração contábil, sendo deduzidos desses saldos os valores apontados no "GRUPO PROPAGANDA" inseridos nas planilhas das bases de cálculo PIS e COFINS - Fichas DACON - 2009 (planilha FICHA 17B LINHA 2 DACON DEMAIS RECEITAS - ALÍQUOTA 7,6% e 1,65%).

Em sede de impugnação ao lançamento, o contribuinte alegou em preliminar a nulidade da autuação em virtude de cerceamento de defesa e do lançamento ter sido calcado em presunção. Em síntese, entende o contribuinte que a determinação da matéria tributável foi feita sem amparo legal; não possui correspondência com os fatos e o enquadramento legal; e que prejudica a produção de prova por parte da defesa. No mérito, alegou, em síntese, que a suposta receita que teria sido auferida pela empresa se refere à recuperação de custos e despesas com propagandas na televisão, jornais, revistas, panfletos e encartes que estão lançadas nas duas contas tributadas pelo fisco. Alegou que tais valores encontram-se declarados no DACON e que foram tributados na época própria, configurando os autos de infração ora contestados um autêntico *bis in idem*. Disse que com o objetivo de aumentar as vendas e o consumo, a recorrente investe em ações de *marketing* e acorda, contrata, ou ajusta com seus fornecedores a recuperação dos custos envolvidos nessas ações. O fato de tal recuperação de despesas ocorrer de forma percentual ou fixa e de ter sido ajustada por contrato, acordo ou instrumento equivalente, não lhe retira a natureza jurídica de recuperação de custos. O contribuinte informa que concorda que os valores lançados nessas duas contas contábeis representam recuperação de custos, ingresso e ou arrecadação de recursos para seu patrimônio, mas não concorda com os critérios de apuração do fisco e nem com os valores levantados, os quais estão materialmente incorretos. Alegou que parte dos valores estão sendo tributados em duplicidade, pois o fisco não subtraiu do lançamento os valores totalizados na linha "TOTAL DEMAIS RECEITAS" adicionada na base de cálculo do DACON Ficha 17B, Linha 02 apresentada pela autuada no ano de 2009. Quanto à diferença entre valores apurados e a base de cálculo levantada pelo fisco, não foi provado que se tratam de valores arrecadados, recebidos ou faturados pela empresa, com a recuperação de custos. O fisco não provou que quaisquer recursos foram recebidos, faturados ou arrecadados pela empresa, limitando-se a exigir diferenças com base no critério de que teriam sido auferidas "receitas" em sentido amplo.

Por meio do Acórdão nº 16-58.438, de 09 de junho de 2014, a 6ª Turma da DRJ - São Paulo, julgou a impugnação improcedente. O julgado recebeu a seguinte ementa:

"(...)

CERCEAMENTO DE DEFESA. INEXISTÊNCIA. DESCRIÇÃO CLARA DOS FATOS. ENQUADRAMENTO LEGAL.

Não há que se falar em cerceamento de defesa quando, ao contrário do que alega a contribuinte, a descrição dos fatos que motivaram a lavratura do auto de infração foi feita com clareza e precisão, estando disponíveis nos autos documentos que discriminam todos os dados utilizados para o lançamento de ofício, bem como estando a infração imputada em conformidade com o enquadramento legal utilizado pelo autuante.

BASE DE CÁLCULO. CONTRAPRESTAÇÃO.

Os valores recebidos como contraprestação por serviços prestados compõem a base de cálculo do PIS/Pasep.

(...)”

Regularmente notificado do acórdão de primeira instância em 29/07/2014 (AR de fl. 2058/2059), o contribuinte apresentou recurso voluntário em 21/08/2014 (fls. 2060), no qual reprisesou e detalhou as alegações de impugnação, acrescentando que para tributar as recuperações de despesas com propaganda pelo regime da não-cumulatividade, deveria o fisco ter concedido os créditos decorrentes das despesas incorridas a esse título.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Antonio Carlos Atulim, relator.

O recurso preenche os requisitos formais para sua admissibilidade e, portanto, dele se toma conhecimento.

A defesa alegou questões preliminares, que na verdade se confundem com o próprio mérito da autuação com o qual serão analisadas.

É incontroverso nos autos que o objeto social do contribuinte engloba entre outras coisas a realização de serviços, direta ou indiretamente relacionados com suas atividades, conforme o art. 4º do Estatuto Social, que foi transscrito pelo exator no termo de verificação e não contestado pelo contribuinte.

Já o exame dos documentos de fls. 89/248 revela que Lojas Americanas S/A celebrou diversos contratos com vários fornecedores por meio dos quais, mediante o recebimento de remuneração, comprometeu-se a fazer a divulgação das marcas e produtos adquiridos dos respectivos fornecedores, oferecendo como vantagem o fato de ser uma grande

anunciante e, em razão disso, usufruir de preços vantajosos perante os veículos de comunicação.

Com base nesses contratos e nos esclarecimentos prestados por Lojas Americanas nas respostas aos termos de intimação nº 02 e 04 a fiscalização concluiu que os valores contabilizados nas contas 51150003 - RECUPERAÇÃO PROPAGANDA-CADASTRO e 51150007 - PROPAGANDA - CARTAS, eram na realidade receitas de prestação de serviços integrantes da atividade operacional da empresa, conforme explicitado no seguinte trecho da fundamentação do termo de verificação (fl. 1.893):

"(...)

Como resultado da análise dos documentos apresentados, como veremos mais adiante, entendemos que os valores apropriados nas contas relacionadas nas intimações de 04/04/2012 (TIF nº 02) e de 02/08/2012 (TIF nº 04) devem fazer parte da base de cálculo das contribuições para o PIS/PASEP e para a COFINS, tendo-se em vista que o fato gerador do PIS/PASEP e da COFINS é o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil (Leis 10.637/2002 e 10.833/2003). A fiscalizada, conforme balancetes e planos de contas apresentados, vinha considerando tais contas como recuperação de custos/despesas.

As receitas em questão, vale dizer, decorrem das taxas cobradas dos fornecedores (RAPPEL, PEDÁGIO, etc) por serviços recebidos, por simples imposição para que o fornecedor possa ter seu produto nas vitrines das lojas da fiscalizada, por percentual sobre o volume de pedidos recebidos, pela introdução de novos produtos, dentre outros. Tais receitas ocorrem de forma habitual e estão bem definidas na documentação entregue.

"(...)"

Portanto, salta aos olhos a improcedência das alegações tidas pelo contribuinte como preliminares, uma vez que a matéria tributável foi corretamente especificada pela fiscalização e o procedimento adotado foi aquele geralmente empregado em qualquer fiscalização, ou seja, emissão de intimações para que o contribuinte preste esclarecimentos e forneça documentos.

Meu voto, portanto, quanto às preliminares é no sentido de rejeitá-las com os mesmos argumentos deduzidos no acórdão de primeira instância.

No que concerne à alegação efetuada com base no art. 53 da Lei nº 9.430/96, no sentido de que as receitas tributadas pela fiscalização não seriam tributáveis porque não resultaram da reversão de custos ou despesas deduzidos anteriormente da base tributável, tal argumento não pode ser oposto às contribuições lançadas no caso concreto.

A uma porque aquele dispositivo legal se refere à composição da base de cálculo do imposto de renda e não das contribuições ao PIS e COFINS.

E, a duas, porque a forma de contabilização de determinado ingresso não determina a sua natureza jurídica. E isso foi reconhecido pelas próprias leis que instituíram o regime não cumulativo, no momento em que prescreveram que o faturamento mensal da pessoa

jurídica compreende o total de suas receitas, independentemente da sua denominação ou classificação contábil (art. 1º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 nas suas redações originais).

No caso concreto, os valores contabilizados como recuperação de custos pelo contribuinte não se transformam em recuperação de custos pelo simples fato de terem sido contabilizados sob essa rubrica. Tais valores preenchem todos os requisitos estabelecidos por José Antônio Minatel para serem qualificados juridicamente como receita.

Na lição de José Antônio Minatel¹:

"(...)

Decompondo o conceito, em apertada síntese, é possível reconhecer os seguintes atributos imprescindíveis para qualificar essa específica realidade expressada sob o signo de *receita*:

- a) conteúdo material: ingresso de recursos financeiros no patrimônio da pessoa jurídica;
- b) natureza do ingresso: vinculada ao exercício da atividade empresarial;
- c) causa do ingresso: contraprestação em negócio jurídico que envolva a venda de mercadorias ou prestação de serviços, assim como pela cessão onerosa e temporária de bens e direitos e pela remuneração de investimentos;
- d) disponibilidade: pela definitividade do ingresso;
- e) mensuração instantânea: isolada em cada evento, abstraindo-se dos custos e de periodicidade para sua geração. (...)"

A natureza jurídica dos valores recebidos por Lojas Americanas em razão das avenças com seus fornecedores preenchem os cinco requisitos estabelecidos por Minatel, para serem qualificados como receita, e receita operacional, ou seja, intrinsecamente vinculada ao exercício das atividades rotineiras do contribuinte.

Tais valores ingressaram no patrimônio do contribuinte; tais valores decorrem da atividade empresarial (executar de forma onerosa ações de propaganda e *marketing*); tais valores configuraram a contraprestação por uma obrigação de fazer, ou seja, são a contrapartida de um serviço prestado a terceiros; tais valores ingressaram em definitivo e podem ser mensurados de forma instantânea.

Portanto, estamos diante de uma receita operacional e não de mera recuperação de custo como alegado pela recorrente.

A nota essencial que caracteriza os valores tributados pelo fisco como receita de prestação de serviço é terem sido recebidos como contrapartida de uma obrigação de fazer. A análise dos contratos colacionados às fls. 89/248 torna evidente a natureza contraprestacional dessas receitas, as quais devem ser incluídas nas bases de cálculo por serem decorrentes do exercício da atividade operacional do contribuinte.

¹ MINATEL, J. A. Conteúdo do conceito jurídico de receita e regime jurídico para sua tributação. São Paulo: MP

Documento assinado digitalmente em 03/10/2016 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 03/10/2016

6 por ANTONIO CARLOS ATULIM

Impresso em 05/10/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

A própria defesa reconheceu na impugnação que " (...) a impugnante acaba proporcionando que os produtos tenham visibilidade em alguns tipos de mídia, como a televisão, que poderiam ser inacessíveis ao anunciante de forma isolada. (...)".

Tal assertiva confirma o quanto constatado pelo fisco, no sentido de que os valores contabilizados nas duas contas tributadas decorrem da atividade operacional do contribuinte, caracterizando-se como receitas passíveis de tributação pelo PIS e pela COFINS.

No que tange à alegação de que a fiscalização não teria excluído das bases de cálculo valores já incluídos no DACON, os quais corresponderiam à diferença a maior que é verificada quando o "ressarcimento" da despesa é maior do que a própria despesa, a DRJ demonstrou com propriedade a improcedência dessa alegação.

De fato, o confronto entre o demonstrativo de fls. 1.689 com o demonstrativo de apuração do auto de infração (fls. 1.913 e 1.915) revela que só foram objeto de lançamento as diferenças entre parênteses sob a rubrica "propaganda custo".

Além disso, cotejando os valores do demonstrativo de fls. 1.689 consignados sob a rubrica "base de cálculo" com as bases de cálculo consignadas nos DACON, transcritos na impugnação, constata-se a perfeita identidade dos valores até nos centavos.

Sendo assim, é óbvio que o contribuinte só ofereceu à tributação nos DACON a parcela que foi descontada pela fiscalização no auto de infração, que se encontra registrada sob a rubrica "grupo propaganda", a qual representa exatamente a diferença a maior nos casos em que o valor do pagamento efetuado pelos fornecedores supera o valor do serviço de propaganda ou ação de *marketing* prestado por Lojas Americanas.

Portanto, deve ser considerada improcedente a alegação de *bis in idem*, uma vez que a fiscalização excluiu do lançamento de ofício os valores tributados espontaneamente pelo contribuinte nos DACON.

À luz da documentação acostada aos autos e da descrição dos fatos no termo de verificação fiscal, devem ser consideradas improcedentes as alegações relativas à falta de liquidez dos valores; de que a empresa ofereceu todas as receitas à tributação; de que não houve identificação das receitas tributadas; e de que a fiscalização tributou a simples diferença aritmética de saldos contábeis.

Também é improcedente a alegação de que não cabe à defesa a prova do fato negativo, pois o lançamento está calcado na escrita contábil do contribuinte, cuja legitimidade e veracidade em momento algum foram contestadas pelo fisco.

No caso concreto, não é necessário que a defesa apresente prova alguma, pois o lançamento tributário está lastreado nos fatos contábeis registrados na escrita do contribuinte, que se reveste da presunção de legitimidade e veracidade, a teor do art. 9, § 1º, do Decreto-Lei nº 1.598/77. A fiscalização apenas classificou como receita os valores contabilizados indevidamente como redução de custos.

Da mesma forma, não tem razão a defesa quando alega que o fisco não provou que as diferenças ora lançadas são receitas, pois tais valores foram retirados das duas contas contábeis existentes na escrita do contribuinte e os documentos apresentados, assim como as próprias declarações do contribuinte fornecidas ao longo do procedimento fiscal constituem as provas que dão lastro à tese fazendária.

Por fim, no que concerne à alegação de que a fiscalização deveria ter reconhecido os créditos da não cumulatividade relativos às receitas tributadas, cabe esclarecer que o contribuinte não alegou a existência de nenhum crédito em sede de impugnação, o que caracteriza a preclusão do direito de fazer tal alegação em sede de recurso voluntário, a teor do que estabelecem os arts. 14, 15 e 16, III, do Decreto nº 70.235/72.

Além disso, nem mesmo em sede de recurso voluntário a defesa se desincumbiu do ônus de impugnar o lançamento de forma específica e de provar o quanto alegado, pois não disse quais são os créditos aos quais supostamente teria direito; não apresentou nenhum documento comprovando os créditos que a fiscalização supostamente deveria ter considerado; e também não comprovou que esses supostos créditos já não foram todos aproveitados nos DACON na época própria.

No processo administrativo fiscal, cabe à defesa o ônus da prova dos fatos modificativos, impeditivos ou extintivos da pretensão fazendária, a teor do art. 16, III, do Decreto nº 70.235/72.

Com esses fundamentos, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

(Assinado com certificado digital)

Antonio Carlos Atulim