



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10805.724064/2015-82
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9303-010.247 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 11 de março de 2020
Recorrente VIA VAREJO S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2011

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO A TÍTULO DE INSUMOS. ART. 3º, II, DA LEI Nº 10.637/2002. ATIVIDADE COMERCIAL/VAREJISTA. IMPOSSIBILIDADE. VEDAÇÃO.

Na atividade de comércio/varejista, não é possível a apuração de créditos da não-cumulatividade do PIS, com base no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637/2002, porquanto a hipótese normativa desse dispositivo é voltada especificamente às pessoas jurídicas industriais ou prestadoras de serviços. Por não produzir bens, tampouco prestar serviços, devem ser mantidas as glosas de todos os dispêndios sobre os quais a empresa comercial/varejista tenha tomado créditos do regime não-cumulativo como insumos.

OMISSÃO DE RECEITAS. BONIFICAÇÕES. BASE DE CÁLCULO. COMPOSIÇÃO.

Os descontos obtidos pelo sujeito passivo junto aos fornecedores que não constem da nota fiscal de venda dos bens ou da fatura de serviços integram a base de cálculo do PIS não-cumulativo.

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

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2011

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO A TÍTULO DE INSUMOS. ART. 3º, II, DA LEI Nº 10.833/2003. ATIVIDADE COMERCIAL/VAREJISTA. IMPOSSIBILIDADE. VEDAÇÃO.

Na atividade de comércio/varejista, não é possível a apuração de créditos da não-cumulatividade da COFINS, com base no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, porquanto a hipótese normativa desse dispositivo é voltada especificamente às pessoas jurídicas industriais ou prestadoras de serviços. Por não produzir, tampouco prestar serviços, devem ser mantidas as glosas de todos os dispêndios sobre os quais a empresa comercial/varejista tenha tomado créditos do regime não-cumulativo como insumos.

OMISSÃO DE RECEITAS. BONIFICAÇÕES. BASE DE CÁLCULO. COMPOSIÇÃO.

Os descontos obtidos pelo sujeito passivo junto aos fornecedores que não constem da nota fiscal de venda dos bens ou da fatura de serviços integram a base de cálculo da COFINS não-cumulativa.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2011

MULTA DE OFÍCIO. JUROS DE MORA. EXIGÊNCIA.

Súmula CARF nº 108

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

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 Érika Costa Camargos Autran (relatora), que lhe deu provimento parcial em maior extensão e Vanessa Marini Cecconello, que lhe deu provimento parcial. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Semíramis de Oliveira Duro. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Vanessa Marini Cecconello. Declarou-se impedida de participar do julgamento a conselheira Tatiana Midori Migiyama, substituída pela conselheira Semíramis de Oliveira Duro.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em Exercício

(documento assinado digitalmente)

Érika Costa Camargos Autran – Relatora

(documento assinado digitalmente)

Semíramis de Oliveira Duro – Redatora designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Andrada Márcio Canuto Natal, Semíramis de Oliveira Duro, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Valcir Gassen, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello e Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em Exercício).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de Divergência interposto pelo Contribuinte contra o acórdão nº 3401-004.379, de 26 de fevereiro de 2018 (fls. 7707 a 7758 do processo eletrônico), proferido pela Primeira Turma da Quarta Câmara da Terceira Seção de Julgamento deste CARF,

decisão que negou provimento ao Recurso Voluntário nos seguintes termos: (a) por unanimidade de votos, para manter o lançamento em relação (a1) à conta referente a manutenção e reparos; (a2) à conta a "receita propaganda coop."; e (a3) "prestação de serviços FINASA"; (b) por maioria de votos para manter o lançamento em relação a (b1) comissão de cartões de crédito e de débito, e a propaganda e provisão de despesas de propaganda; (b2) créditos extemporâneos de ICMS-ST; e (b3) bonificações; e (c) por voto de qualidade, para manter a incidência de juros de mora sobre o valor da multa de ofício. Foi rejeitada, por maioria, em votação preliminar, a proposta de conversão em diligência.

A discussão dos presentes autos tem origem no lançamento de ofício referente aos créditos descontados indevidamente para o PIS e a COFINS, sob o regime da não-cumulatividade, relativo aos fatos geradores de 31/01/2011 a 31/12/2011, sobre os quais foram acrescidos a multa de 75% e juros de mora.

Os fatos geradores de 2011 são referentes a sociedade empresária Nova Casa Bahia S/A - formalizada sob a forma de sociedades por ações e enquadrada no regime tributário do lucro real -, a qual fora incorporada em 24/01/2013 pela recorrente.

Baseando-se nos artigos 3º, II da Lei 10.637/02 e 10.833/03 c/c artigo 8º da IN/SRF 404/04, a fiscalização entendeu que o direito ao crédito de PIS/COFINS somente seria possível para os serviços utilizados como insumos (1) aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto ou (2) aplicados ou consumidos na prestação de serviço, sendo inadmissível no caso concreto, pois, de acordo com a Classificação Nacional de Atividades Econômicas - CNAE da Recorrente, esta desenvolveu até 22/01/2011 o ramo de Lojas de Departamentos ou Magazines, e após, o Comércio Varejista especializado em eletrodomésticos e equipamentos de áudio e vídeo, e ainda, como atividade secundária, Lojas de Variedades.

Concluiu que a atividade preponderante do Contribuinte era o comércio, logo, não possuindo o direito de crédito dos chamados *insumos*.

Devidamente notificado, o Contribuinte apresentou impugnação, alegando, em síntese, que:

- houve constrição do conceito de “insumos” pelas autoridades fiscais, diante da utilização do conceito inerente ao Imposto sobre Produtos Industrializados;
- as glosas abrangem dispêndios “indiscutivelmente imprescindíveis ao desenvolvimento do seu objeto social”, e que sem estas “jamais seriam produzidas as receitas auferidas pela contribuinte.”
- é injusto o tratamento desigual entre comércio e indústria, pois nestas o “espectro de dispêndios sobre os quais podem tomar créditos da não cumulatividade é significativamente maior do que aquele deferido às empresas meramente comerciais.”
- a própria legislação (arts. 518 e 519 do RIR/99) reconhece que tanto a atividade comercial quanto industrial têm margens de lucro análogas, inexistindo justificativas que determinem tratamento diferenciado para fins de aproveitamento de créditos para o PIS e a COFINS;
- no tocante a interpretação e aplicação do inc. II do art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, os insumos devem ser conceituados como “*quaisquer dispêndios necessários e imprescindíveis à geração das receitas, que são gravadas pelas contribuições*”;
- tem direito ao crédito relacionado aos dispêndios com manutenção e reparo, uma vez que possui diversas lojas espalhadas pelo País, resultando em muitos gastos com manutenção de espaços físicos e reparos estruturais, sendo estes dispêndios necessários para o desenvolvimento do objeto social;
- os créditos extemporâneos devem ser aproveitados, pois está previsto no § 4º da Lei 10.637/02 e 3º da Lei 10.833/03. Também, que a falta de retificação do DACON, DCTF e da DIPJ, conforme mencionado pela autoridade fiscal, não tem qualquer lastro legal para obstar o direito. Cita jurisprudência do CARF sobre o caso, bem como requer o cancelamento da glosa;
- quanto as “Receitas de Bonificações constantes da DACON e da Contabilidade”, advoga que possuem natureza jurídica de desconto;
- “Das Receitas de Propaganda Coop”, argumenta que as Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 não estabelecem em seu texto que os reembolsos não integram a base de cálculo do PIS e da Cofins, porém, tal fato, “não significa que se possa incluir os reembolsos na base de cálculo destas contribuições, visto que não se constituem em receita da pessoa jurídica”;

- sobre o lançamento referente a receita de prestação de serviços FINASA, entende que o entendimento dos fiscais não conduz com a realidade, uma vez que os valores lançados são receitas, estas tributadas à alíquota zero de PIS e COFINS;
- caso haja condenação, seja afastada a incidência dos juros de mora, calculados com base na taxa Selic, sob o argumento de que o legislador não previu a possibilidade de incidência destes sobre tal penalidade;
- também, ao menos, a taxa Selic não recaia sobre as multas de ofício lançadas.

A DRJ em Curitiba/PR julgou improcedente a manifestação de inconformidade apresentada pelo Contribuinte.

Irresignado com a decisão contrária ao seu pleito, o Contribuinte apresentou Recurso Voluntário, o Colegiado negou provimento ao Recurso Voluntário nos seguintes termos: (a) por unanimidade de votos, para manter o lançamento em relação (a1) à conta referente a manutenção e reparos; (a2) à conta a "receita propaganda coop."; e (a3) "prestação de serviços FINASA"; (b) por maioria de votos para manter o lançamento em relação a (b1) comissão de cartões de crédito e de débito, e a propaganda e provisão de despesas de propaganda; (b2) créditos extemporâneos de ICMS-ST; e (b3) bonificações; e (c) por voto de qualidade, para manter a incidência de juros de mora sobre o valor da multa de ofício; foi rejeitada, por maioria, em votação preliminar, a proposta de conversão em diligência. Conforme acórdão assim ementado *in verbis*:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2011

Ementa: PIS NÃO-CUMULATIVIDADE. COMÉRCIO VAREJISTA. INSUMOS. CRÉDITOS. CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE E NECESSIDADE.

A legislação do PIS e da COFINS não-cumulativos estabelecem critérios próprios para a conceituação de insumos para fins de tomada de créditos, não se adotando os critérios do IPI e do IRPJ. Insumo para fins de creditamento do PIS e da COFINS não-cumulativos é todo o custo, despesa ou encargo comprovadamente incorrido na prestação de serviço ou na produção ou fabricação de bem ou produto que seja destinado à venda (critério da essencialidade), e que tenha relação e vínculo com as receitas tributadas (critério relacional), dependendo, para sua identificação, das especificidades de cada segmento econômico.

PIS NÃO-CUMULATIVIDADE. COMÉRCIO VAREJISTA. INSUMOS. INCISO II DAS LEIS DE REGÊNCIA. CRÉDITOS INDEVIDOS.

As leis de regência das contribuições (no 10.637/2002 e no 10.833/2003) tratam, em seus artigos terceiros, de créditos a diversos setores. Mas não o fazem especificamente nos incisos II dos arts. 3º, que versam restritivamente sobre “produção/fabricação” e “prestação de serviços”.

OMISSÃO DE RECEITAS. BONIFICAÇÕES. DESPESAS COM PROPAGANDA COOPERADA.

As chamadas bonificações e as despesas com propaganda cooperada constituem receitas, e devem ser incluídas na base de cálculo das contribuições para o PIS/PASEP e COFINS. PIS NÃO-CUMULATIVIDADE. COMÉRCIO VAREJISTA. OMISSÃO DE RECEITAS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS FINASA. As receitas decorrente da prestação de serviços vinculadas a financiamentos (Finasa), integram o faturamento da empresa e, portanto, devem ser consideradas quando da apuração da base de cálculo do PIS e da Cofins, calculados no regime da não cumulatividade.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2011

Ementa: COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. COMÉRCIO VAREJISTA. INSUMOS. CRÉDITOS. CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE E NECESSIDADE. A legislação do PIS e da COFINS não-cumulativos estabelecem critérios próprios para a conceituação de insumos para fins de tomada de créditos, não se adotando os critérios do IPI e do IRPJ. Insumo para fins de creditamento do PIS e da COFINS não-cumulativos é todo o custo, despesa ou encargo comprovadamente incorrido na prestação de serviço ou na produção ou fabricação de bem ou produto que seja destinado à venda (critério da essencialidade), e que tenha relação e vínculo com as receitas tributadas (critério relacional), dependendo, para sua identificação, das especificidades de cada segmento econômico.

COFINS NÃO-CUMULATIVIDADE. COMÉRCIO VAREJISTA. INSUMOS. INCISO II DAS LEIS DE REGÊNCIA. CRÉDITOS INDEVIDOS.

As leis de regência das contribuições (no 10.637/2002 e no 10.833/2003) tratam, em seus artigos terceiros, de créditos a diversos setores. Mas não o fazem especificamente nos incisos II dos arts. 3º, que versam restritivamente sobre “produção/fabricação” e “prestação de serviços”.

OMISSÃO DE RECEITAS. BONIFICAÇÕES. DESPESAS COM PROPAGANDA COOPERADA.

As chamadas bonificações e as despesas com propaganda cooperada constituem receitas, e devem ser incluídas na base de cálculo das contribuições para o PIS/PASEP e COFINS.

PIS NÃO-CUMULATIVIDADE. COMÉRCIO VAREJISTA. OMISSÃO DE RECEITAS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS FINASA.

As receitas decorrente da prestação de serviços vinculadas a financiamentos (Finasa), integram o faturamento da empresa e, portanto, devem ser consideradas quando da apuração da base de cálculo do PIS e da Cofins, calculados no regime da não cumulatividade.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2011

JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA. LEGITIMIDADE.

É legítima a incidência de juros de mora sobre o valor da multa de ofício lançada.

O Contribuinte interpôs Recurso Especial de Divergência (fls. 7800 a 7834) em face do acórdão recorrido que negou provimento ao Recurso Voluntário, as divergências suscitadas pelo Contribuinte dizem respeito às seguintes matérias: 1. conceito de insumo para fins de tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas; 2. inclusão das bonificações na base de cálculo das contribuições sociais não cumulativas; 3. inclusão dos valores recebidos de fornecedores a título de propaganda cooperada na base de cálculo das contribuições sociais não cumulativas; 4. incidência de juros de mora sobre a multa de lançamento de ofício.

Para comprovar as divergências jurisprudenciais suscitadas, o Contribuinte apresentou como paradigmas os acórdãos de nºs 3301-002.978 (1); 3402-002.210 (2); 3401-004.011(3); 3402-003.817(4). A comprovação dos julgados firmou-se pela juntada de cópias de inteiro dos acórdãos paradigmas – documentos de fls. 7837 a 8011.

O Recurso Especial do Contribuinte foi parcialmente admitido, conforme despacho de fls. 8019 a 8035, sob o argumento que pela análise dos acórdãos paradigmas restaram comprovadas as divergências jurisprudenciais apenas em relação às matérias (2) - inclusão das bonificações na base de cálculo das contribuições sociais não cumulativas e (4) incidência de juros de mora sobre a multa de lançamento de ofício.

Por força do disposto no art. 71, §2º, inciso II, do RICARF, o despacho supracitado é definitivo, não cabendo a interposição de qualquer outro recurso na esfera administrativa, relativamente à matéria (3) - inclusão dos valores recebidos de fornecedores a título de propaganda cooperada na base de cálculo das contribuições sociais não cumulativas.

O Contribuinte apresentou agravo (fls.8085 a 8092), sendo que este foi acolhido para dar seguimento ao Recurso Especial relativamente à matéria (1) - conceito de insumo para fins de tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas (despacho de fls. 8118 a 8125).

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões às fls. 8099 a 8115 e 8132 a 8143, manifestando pelo não provimento do Recurso Especial do Contribuinte.

É o relatório em síntese.

Voto Vencido

Conselheira Érika Costa Camargos Autran, Relatora.

Da Admissibilidade

O Recurso Especial de divergência interposto pelo Contribuinte atende aos pressupostos de admissibilidade constantes no art. 67 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015, devendo, portanto, ter prosseguimento, conforme despacho de fls. 8019 a 8035 e despacho de Agravo de fls. 8118 a 8125 que assim entendeu:

Com efeito, já há muito não se vem exigindo a identidade perfeita de rubricas analisadas nas decisões por comparar para a subida de recursos especiais que versem sobre a conceituação de insumos para efeito das contribuições não-cumulativas, até porque, cientes todos, isso corresponderia a negá-la a quase todos os pleitos.

E como bem indicado no agravo, o motivo determinante para a manutenção das glosas pelo colegiado não foi a adoção do critério da essencialidade + relação com as atividades. Antes, ao simples fato de

não se aplicar o dispositivo legal referente a insumos (inciso II do art. 3º das leis de regência das contribuições) a atividades comerciais, endossando a posição por mim externada (e que prevaleceu) no julgamento do Acórdão no 3403003.306, de 14/10/2014

*Ora, se o motivo é esse, não há como não ver divergência com o decidido no paradigma, que, tratando igualmente de empresa dedicada ao comércio, aplicou expressamente o mencionado inciso II das leis de regência e reconheceu o direito de crédito "sobre insumos" de comerciantes, **ainda que as rubricas específicas sejam outras**. Cabe à CSRF, caso entenda na linha do paradigma, decidir se enfrenta imediatamente o crédito sobre tais rubricas ou se retorna o processo à Câmara para que, superado o óbice apontado, examine especificamente tais glosas. Evidentemente, caso seja mantido o entendimento do colegiado recorrido, no sentido de que não existe direito de crédito sobre insumos na atividade comercial, nada há mais a julgar.*

Diante do exposto conheço o Recurso Especial do Contribuinte.

É como voto.

Da Mérito

No mérito, a divergência suscitada pelo Contribuinte diz respeito as seguintes matérias (1) - conceito de insumo para fins de tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas (2) - inclusão das bonificações na base de cálculo das contribuições sociais não cumulativas e (3) incidência de juros de mora sobre a multa de lançamento de ofício.

(1) - conceito de insumo para fins de tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas

Inicialmente, destaco que sempre tive o entendimento que é necessário se observar o princípio da essencialidade para a definição do conceito de insumos com a finalidade do reconhecimento do direito ao creditamento ao PIS/Cofins não-cumulativos.

Sobre os critérios a serem observados para a conceituação de insumo, temos que anteriormente a definição de insumos era adotada de acordo com as Instruções Normativas SRF 247 e 404, que excessivamente eram restritivas, assemelhando-se ao conceito de insumos utilizado para utilização dos créditos do IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados, estabelecido no art. 226 do Decreto nº 7.212/2010 (RIPI).

Nessa senda, também, era usado impropriamente o conceito de insumos estabelecido na legislação do IRPJ - Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, que era demasiadamente amplo. Pelo raciocínio estabelecido a partir da leitura dos artigos 290 e 299 do Decreto nº 3.000/99 (RIR/99), poder-se-ia enquadrar como insumo todo e qualquer custo da pessoa jurídica com o consumo de bens ou serviços integrantes do processo de fabricação ou da prestação de serviços como um todo.

No entanto, sobre os critérios a serem observados para a conceituação de insumo para a constituição do crédito do PIS e da Cofins trazida pela Lei 10.637/02 e Lei 10.833/03, em fevereiro de 2018, o STJ, em sede de recurso repetitivo, ao apreciar o REsp 1.221.170, definiu que o conceito de insumo, para fins de constituição de crédito de PIS e de Cofins, deve observar o critério da essencialidade e relevância – considerando-se a imprescindibilidade do item para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo sujeito passivo. Que trouxe em sua ementa o seguinte: (Grifos meus):

“TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEQUINTE DO CPC/2015).

1. *Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3o., II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.*
2. *O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da **essencialidade ou relevância**, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.*
3. *Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.*
4. *Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.”*

De acordo com decisão definiu-se ser ilegal a disciplina de creditamento prevista nas IN SRF 247 e 404 que, por sua vez, traz um entendimento mais restritivo que a descrita na lei.

E também entendo que deve-se ser afastados os conceitos e critérios da legislação do IPI e do IRPJ, pois, depreendendo-se da análise da legislação e seu histórico, bem como intenção do legislador, entendo não ser cabível adotar de forma ampla o conceito trazido pela

legislação do IRPJ como arcabouço interpretativo, tendo em vista que nem todas as despesas operacionais consideradas para fins de dedução de IRPJ e CSLL são utilizadas no processo produtivo e simultaneamente tratados como essenciais à produção.

O conceito de insumos, já consolidado neste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, inclusive no âmbito desta Câmara Superior de Recursos Fiscais, deve ser interpretado com critério próprio: o da **essencialidade**. **De acordo com o REsp 1.221.170 – que trouxe, pelas discussões e votos proferidos, o mesmo entendimento já aplicável pelas suas turmas e pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Privilegiando, assim, a segurança jurídica que tanto merece a Fazenda Nacional e o sujeito passivo. Ou seja, o entendimento predominante considera o princípio da essencialidade para fins de conceituação de insumo.**

Nessa linha, para se verificar se determinado bem ou serviço prestado pode ser caracterizado como insumo para fins de creditamento do PIS e da COFINS, impende analisar se há: **pertinência ao processo produtivo** (aquisição do bem ou serviço especificamente para utilização na prestação do serviço ou na produção, ou, ao menos, para torná-lo viável); **essencialidade ao processo produtivo** (produção ou prestação de serviço depende diretamente daquela aquisição) e **possibilidade de emprego indireto no processo de produção** (prescindível o consumo do bem ou a prestação de serviço em contato direto com o bem produzido).

Portanto, para que determinado bem ou prestação de serviço seja considerado insumo gerador de crédito de PIS e COFINS, imprescindível a sua **essencialidade** ao processo produtivo ou prestação de serviço, direta ou indiretamente, bem como haja a respectiva prova.

Importante ainda trazer que, recentemente, sobre o assunto, a Fazenda Nacional editou a Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, na qual traz que o STJ em referido julgamento teria assentado as seguintes teses: “(a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas

Lei n.º 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) **o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte**”:

"Recurso Especial n.º 1.221.170/PR Recurso representativo de controvérsia. Ilegalidade da disciplina de creditamento prevista nas IN SRF n.º 247/2002 e 404/2004. Aferição do conceito de insumo à luz dos critérios de essencialidade ou relevância. Tese definida em sentido desfavorável à Fazenda Nacional. Autorização para dispensa de contestar e recorrer com fulcro no art. 19, IV, da Lei n.º 10.522, de 2002, e art. 2º, V, da Portaria PGFN n.º 502, de 2016. Nota Explicativa do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB n.º 01/2014."

A Nota clarifica a definição do conceito de insumos na “visão” da Fazenda Nacional (Grifos meus):

“41. Consoante se observa dos esclarecimentos do Ministro Mauro Campbell Marques, aludindo ao “teste de subtração” para compreensão do conceito de insumos, que se trata da “própria objetivação segura da tese aplicável a revelar a imprescindibilidade e a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”.

Conquanto tal método não esteja na tese firmada, é um dos instrumentos úteis para sua aplicação in concreto.

42. Insumos seriam, portanto, os bens ou serviços que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços e que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção, ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

43. O raciocínio proposto pelo “teste da subtração” a revelar a essencialidade ou relevância do item é como uma aferição de uma “conditio sine qua non” para a produção ou prestação do serviço.

Busca-se uma eliminação hipotética, suprimindo-se mentalmente o item do contexto do processo produtivo atrelado à atividade empresarial desenvolvida. Ainda que se observem despesas importantes para a empresa, inclusive para o seu êxito no mercado, elas não são necessariamente essenciais ou relevantes, quando analisadas em cotejo com a atividade principal desenvolvida pelo contribuinte, sob um viés objetivo.”

Com tal Nota, restou claro, assim, que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção, ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

Ou seja, a Fazenda Nacional esclareceu, entre outros, com tal manifestação que “insumos de insumos” geram crédito de PIS e Cofins não cumulativo.

Ademais, tal ato ainda reflete sobre o “teste de subtração” que deve ser feito para fins de se definir se determinado item seria ou não essencial à atividade do sujeito passivo. Eis o item 15 da Nota PGFN:

“15. Deve-se, pois, levar em conta as particularidades de cada processo produtivo, na medida em que determinado bem pode fazer parte de vários processos produtivos, porém, com diferentes níveis de importância, sendo certo que o raciocínio hipotético levado a efeito por meio do “teste de subtração” serviria como um dos mecanismos aptos a revelar a imprescindibilidade e a importância para o processo produtivo.

16. Nesse diapasão, poder-se-ia caracterizar como insumo aquele item – bem ou serviço utilizado direta ou indiretamente - cuja subtração implique a

impossibilidade da realização da atividade empresarial ou, pelo menos, cause perda de qualidade substancial que torne o serviço ou produto inútil.

17. Observa-se que o ponto fulcral da decisão do STJ é a definição de insumos como sendo aqueles bens ou serviços que, uma vez retirados do processo produtivo, comprometem a consecução da atividade-fim da empresa, estejam eles empregados direta ou indiretamente em tal processo. É o raciocínio que decorre do mencionado “teste de subtração” a que se refere o voto do Ministro Mauro Campbell Marques.”

Em suma, ambos atos normativos em sua leitura da decisão do STJ no referido acórdão que reconhecem que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

Em vista do exposto, em relação aos critérios a serem observados para fins de conceito de insumo, entendo que a Fazenda Nacional não assiste razão ao aplicar a IN 247/02 e a IN 404/02 – consideradas ilegais pelo STJ.

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte. Fazendo-se o “teste de subtração” para fins de se entender que determinado item seria ou não essencial à atividade do sujeito passivo.

Devemos observar o princípio da não-cumulatividade, pois à Contribuição ao PIS e à COFINS pressupõe a apropriação de créditos com os chamados insumos, deve se dar por todo e qualquer contribuinte, independentemente da atividade que desempenha, até mesmo porque a Constituição Federal não traz qualquer tipo de exceção ou discriminação entre os contribuintes sujeitos à não cumulatividade das contribuições.

Devemos lembrar que a atividade desenvolvida pela empresa não se resume na mera revenda e ou compra e venda do bem anteriormente adquirido, sendo muito mais complexa hoje em dia, eis que esses tipos de varejista devem não apenas ajustar o seu estoque às tendências de mercado, como também oferecer atendimento rápido, eficaz, pontos de venda, enfim, faz-se necessária toda uma estrutura empresarial para que ela possa realizar a sua atividade de maneira legítima, em condições de competir no mercado com sua concorrência e de realizar a sua atividade economicamente saudável. Envolve o colocar o bem adquirido no mercado, que pode ser caracterizado como a “produção” do bem, que vai desde a escolha do tecido e do modelo, até o oferecimento do bem em suas lojas de varejo ao público consumidor em geral, de modo que com a comercialização desses bens (e de serviços correlatos).

Passa-se à análise dos itens com relação aos quais pretende a recorrente ver revertida a glosa, reconhecendo-se o direito ao crédito das contribuições para o PIS e a COFINS não-cumulativas.

Relativamente a manutenção das glosas dos créditos sobre despesas com manutenção e reparo de lojas, comissões pagas a administradoras de cartão e despesas com publicidade e propaganda e Crédito extemporâneo ICMS-ST, o acórdão recorrido, negou o creditamento sobre o argumento de que o conceito de insumo do art. 3º, II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 não se aplica as atividades comerciais de revenda de mercadorias.

(1) **Manutenção e Reparo- as lojas**

Segundo o contribuinte as Lojas precisam estar constantemente em condições estruturais de receber os clientes, expor os produtos e efetivar as vendas.

O acórdão recorrido assim entendeu:

O TVF informa que tais receitas se referem a "intermediação na venda de garantia, seguros técnicos e habilitação de celulares" e que tais valores seriam despesas de manutenção da atividade do contribuinte, bens de pequeno valor ou até mesmo reformas que deveriam ser ativadas.

Menciona ainda que a Recorrente contabilizou tais valores como despesas, e não como custos, caso considerasse insumos e também estornou tais valores da base de cálculo dos créditos das contribuições.

A Recorrente, por seu turno, basicamente advoga que, em razão dos vários estabelecimentos que possui, necessita de manutenção e reparos; que se cuidam de valores despendidos pelo sujeito passivo, relacionando-se com seu objeto social, logo, dando-lhe o direito à tomada de créditos.

Resta saber se tais valores estão diretamente ligados se são necessários e essenciais à atividade da Recorrente.

A conta contábil 3213001 MANUTENÇÃO E REPARAÇÃO, contida no TVF (efl. 5.964) está assim descrita:

(...)

Ao que se denota, tais lançamentos contábeis não têm a ver com a geração (implementação) de receitas para fins de serem considerados insumos no mais das vezes, neste caso, um vínculo fugaz como leciona o Prof. Marco Aurélio Greco, citado alhures , e portanto, não lhe dando direito ao aproveitamento de créditos do PIS e da COFINS não-cumulativas.

Neste particular, entende-se que o lançamento não merece reparos.

Entendo que no presente caso a empresa deveria ter demonstrado a necessidade dessas despesas, o grau de necessidade e imprescindibilidade nas suas atividades, assim como o seu suporte documental que não se faz presente no presente processo, entendo que a glosa deve ser mantida.

(2) Comissão Cartão de Crédito (taxa de administração cobradas pelas operações de cartão de crédito e débito).

É muito comum a atividade empresarial do varejo disponibilizar aos consumidores o meio de pagamento mais utilizado atualmente para concluir transações comerciais e consequentemente auferir receita;

Entende-se que o uso de cartões de crédito e débito, atualmente, é essencial para a geração de receitas de quaisquer dos segmentos da economia.

Sem eles, poderiam as empresas sobreviverem? Pensa-se que não. Conseguiriam faturar apenas por meio de dinheiro ou cheque, no ambiente virtual em que se vive? Tem-se que não. Os cartões têm relevância, ou seja, é importante para as empresas, e vice-versa. Entende-se que sim (critério da relevância). Um tem a ver com o outro empresas e cartões. A resposta é afirmativa (critério da inerência).

A essencialidade destas despesas, é demonstrada através dos relatórios anexados, verifica-se um grande volume de transações com cartão, assim as despesas com as taxas das empresas de cartões, configurando verdadeiros insumos.

Respeitando as opiniões contrárias, entende-se que tais rubricas hão de gerar o direito ao aproveitamento destes créditos, e por corolário, cancelando-se a autuação neste particular.

(3) Propaganda , serviços de propaganda e publicidade

É indispensável dar conhecimento público do varejista, dos produtos por ele comercializados, além obviamente de preços e promoções, sob pena de sucumbir perante a concorrência. Trata-se de um dos maiores custos da atividade varejista.

Como já se viu anteriormente, diz o artigo 3º, II que *insumos* são produtos destinados à venda. Abreviando ao que já se disse até então, o que se ratifica, *insumos* são todos os custos e despesas oriundos das aquisições de bens ou serviços utilizados na atividade empresarial.

Demais disso, o art. 3º, § 3º, inciso III das multi-citadas Leis do PIS e da COFINS, dispõem que a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados, exclusivamente, em relação aos custos e despesas incorridos.

Publicidade e propaganda para o caso da Contribuinte são elementos que implementam/incrementam sua atividade empresarial? Contribuem para a geração de suas receitas? Entende-se que sim.

Tratam-se de despesas necessárias. São essenciais para a sobrevivência do negócio da Recorrente, pois sem propagar seus produtos, certamente suas vendas seriam significativamente menores (critério da relevância), pois dependeriam apenas de suas lojas estarem abertas e vendedores em seus postos a convencerem o consumidor interessado. De certo que esta estratégia de venda, este *marketing* é insuficiente e precário para as dinâmicas dos dias atuais.

Bem sabe-se que os negócios mudaram, a concorrência também. Anuncia-se em vários veículos e mídias; muitos dos compradores quando chegam nas lojas já sabem dos produtos que querem comprar, ou seja, as vendas são mais aceleradas, afuniladas. E assim o são por quê? Por conta da divulgação dos produtos.

Isto sem contar das campanhas de promoções e todo o impacto que elas causam nos consumidores, não raras as vezes, fazerem verdadeiros plantões, horas antes de as lojas abrirem. Por certo, fomentam, e muito, a vendas, logo, o faturamento das pessoas jurídicas que assim procedem.

Recentemente a 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, através do acórdão n.º 3302-008.120, julgou o Recurso de Ofício da Fazenda Nacional sobre o tema. O Relator o Ilustre Conselheiro Corinto Oliveira Machado, negou provimento ao recurso, concedendo o crédito, senão vejamos:

Nota-se que a exoneração do crédito tributário ocorreu devido a duas rubricas - 1) Despesas com publicidade e propaganda; e 2) Multa qualificada:

Despesas com Publicidade e Propaganda Segundo o relato fiscal, a interessada tomou créditos de PIS/Pasep e de COFINS sobre aquisição/despesas de serviços de propaganda sem que haja legislação que dê amparo legal, pois exerce de

forma preponderante a atividade comercial de vendas de mercadorias no atacado e no varejo. Na ótica da fiscalização, essas despesas de propaganda/publicidade não se enquadram no conceito de insumo, uma vez que não foram aplicadas ou consumidas na produção de bens ou prestação de serviços. Em face disso, restou consignado no TVF, item 5, que se consideram "descontados indevidamente os créditos referentes a despesas de propaganda/publicidade [...], cabendo à Fiscalização desconsiderar/excluir de ofício esses descontos realizados indevidamente." Nessa toada, todos os valores escriturados a título de "PIS/COFINS S/ DESPESAS COM PUBLICIDADE E PROP" foram exigidos nos autos de infração de PIS/Pasep e de Cofins a título da infração "Créditos Descontados Indevidamente". Por sua vez, alegando a essencialidade das despesas com publicidade e propaganda para as atividades da empresa, a Impugnante pediu o restabelecimento do crédito de tais despesas na apuração das contribuições ao PIS e da Cofins, em consideração à aplicabilidade máxima que se deve dar ao princípio da não cumulatividade e o mote de desoneração nele insculpido. Com efeito, a fiscalização considerou que a receita da prestação de serviço de publicidade e propaganda "está contida na receita operacional da fiscalizada", devendo compor a base de cálculo do PIS/Cofins. Mantido esse entendimento, conforme corroborado acima, devem ser considerados os créditos da não cumulatividade relativos a essa receita, ainda que a prestação de serviços de propaganda e publicidade seja um objetivo social secundário da interessada. Uma vez considerada a receita da prestação de serviços de propaganda e publicidade na composição da base de cálculo das contribuições, é irrelevante, para a apuração dos respectivos créditos, o fato, apontado pela fiscalização, de que a atividade preponderante da interessada é o comércio de vendas de mercadorias no atacado e no varejo. Destaque-se que não cabe a este colegiado determinar que a fiscalização produza provas que deveriam ter sido apresentadas quando do lançamento, a teor do art. 9º do Decreto nº 70.235/72, tampouco complementar a descrição dos fatos feita pela autoridade lançadora, sob pena de imiscuir-se na atividade fiscalizatória, inclusive com inovação do lançamento. O poder instrutório das autoridades de julgamento deve-se nortear pelo esclarecimento dos pontos controvertidos e não pode implicar invasão dos

campos de exercício de prova do contribuinte ou da Fazenda. No caso vertente, mesmo que adotado o conceito restritivo de insumo, vigente no âmbito da RFB à época do lançamento, para fins de glosa de créditos seria necessário o aprofundamento da ação fiscal, com o intuito de verificar quais despesas de propaganda/publicidade eram, de fato, passíveis de crédito, uma vez que as respectivas receitas da prestação de serviço compuseram a base de cálculo das contribuições. Entretanto, em virtude da premissa adotada pela fiscalização, tal procedimento não foi realizado. (...) Ademais, frise-se, os valores exigidos nos autos de infração de PIS/Pasep e de Cofins a título da infração "Créditos Descontados Indevidamente" são idênticos àqueles referentes aos "Créditos tomados sobre despesas de propaganda e publicidade sem amparo legal", conforme descrito no item 5 do TVF. Para fins de exigência, o crédito efetivamente utilizado de forma indevida como desconto deve ser glosado na nova apuração das contribuições, assim como foi feito em relação aos créditos referentes a comissões de administradores de cartões de crédito, os quais foram glosados no cálculo das contribuições exigidas em face da infração apontada como "insuficiência de recolhimento", conforme demonstra o cotejo entre as linhas "Outras Operações com Direito a Crédito", constantes da "Memória de Cálculo do PIS COFINS" apresentada pela interessada (arquivo não paginável à fl. 344) e das planilhas anexas ao TVF (fls. 100/104 - "Memória de Cálculo PIS COFINS - [...] - Ex Officio"). Entretanto, na "Memória de Cálculo do PIS COFINS" apresentada pela interessada não se vislumbra os descontos relativos aos créditos da conta contábil 3311030024 - "PIS/COFINS S/ DESPESAS COM PUBLICIDADE E PROP". Ou seja, os créditos que deveriam ser glosados no entendimento da fiscalização, salvo prova em contrário, já não foram considerados na Memória de Cálculo apresentada pela interessada. De outro giro, se o crédito indevido não foi efetivamente utilizado pela interessada, mas se tratava tão-somente de "créditos indevidos constantes da contabilidade da interessada" (TVF, item 7, in fine), a sua glosa não pode implicar exigência em mesmo valor das contribuições, ainda com acréscimo de multa e de juros, conforme levado a efeito no lançamento de ofício. Assim, em razão do exposto no

presente item, devem ser canceladas as exigências de PIS e de Cofins referentes à infração "Créditos Descontados Indevidamente".

(...)

Por concordar com as razões expendidas supra, entende-se correta a exoneração do crédito tributário levada a efeito e sem chances de provimento o recurso de ofício.

Nota-se que a exoneração do crédito tributário ocorreu devido a duas rubricas - 1) Despesas com publicidade e propaganda; e 2) Multa qualificada:

Despesas com Publicidade e Propaganda Segundo o relato fiscal, a interessada tomou créditos de PIS/Pasep e de COFINS sobre aquisição/despesas de serviços de propaganda sem que haja legislação que dê amparo legal, pois exerce de forma preponderante a atividade comercial de vendas de mercadorias no atacado e no varejo. Na ótica da fiscalização, essas despesas de propaganda/publicidade não se enquadram no conceito de insumo, uma vez que não foram aplicadas ou consumidas na produção de bens ou prestação de serviços. Em face disso, restou consignado no TVF, item 5, que se consideram "descontados indevidamente os créditos referentes a despesas de propaganda/publicidade [...], cabendo à Fiscalização desconsiderar/excluir de ofício esses descontos realizados indevidamente." Nessa toada, todos os valores escriturados a título de "PIS/COFINS S/ DESPESAS COM PUBLICIDADE E PROP" foram exigidos nos autos de infração de PIS/Pasep e de Cofins a título da infração "Créditos Descontados Indevidamente". Por sua vez, alegando a essencialidade das despesas com publicidade e propaganda para as atividades da empresa, a Impugnante pediu o restabelecimento do crédito de tais despesas na apuração das contribuições ao PIS e da Cofins, em consideração à aplicabilidade máxima que se deve dar ao princípio da não cumulatividade e o mote de desoneração nele insculpido. Com efeito, a fiscalização considerou que a receita da prestação de serviço de publicidade e propaganda "está contida na receita operacional da fiscalizada", devendo compor a base de cálculo do PIS/Cofins. Mantido esse entendimento, conforme corroborado acima, devem ser considerados os créditos

da não cumulatividade relativos a essa receita, ainda que a prestação de serviços de propaganda e publicidade seja um objetivo social secundário da interessada. Uma vez considerada a receita da prestação de serviços de propaganda e publicidade na composição da base de cálculo das contribuições, é irrelevante, para a apuração dos respectivos créditos, o fato, apontado pela fiscalização, de que a atividade preponderante da interessada é o comércio de vendas de mercadorias no atacado e no varejo. Destaque-se que não cabe a este colegiado determinar que a fiscalização produza provas que deveriam ter sido apresentadas quando do lançamento, a teor do art. 9º do Decreto nº 70.235/72, tampouco complementar a descrição dos fatos feita pela autoridade lançadora, sob pena de imiscuir-se na atividade fiscalizatória, inclusive com inovação do lançamento. O poder instrutório das autoridades de julgamento deve-se nortear pelo esclarecimento dos pontos controvertidos e não pode implicar invasão dos campos de exercício de prova do contribuinte ou da Fazenda. No caso vertente, mesmo que adotado o conceito restritivo de insumo, vigente no âmbito da RFB à época do lançamento, para fins de glosa de créditos seria necessário o aprofundamento da ação fiscal, com o intuito de verificar quais despesas de propaganda/publicidade eram, de fato, passíveis de crédito, uma vez que as respectivas receitas da prestação de serviço compuseram a base de cálculo das contribuições. Entretanto, em virtude da premissa adotada pela fiscalização, tal procedimento não foi realizado. (...) Ademais, frise-se, os valores exigidos nos autos de infração de PIS/Pasep e de Cofins a título da infração "Créditos Descontados Indevidamente" são idênticos àqueles referentes aos "Créditos tomados sobre despesas de propaganda e publicidade sem amparo legal", conforme descrito no item 5 do TVF. Para fins de exigência, o crédito efetivamente utilizado de forma indevida como desconto deve ser glosado na nova apuração das contribuições, assim como foi feito em relação aos créditos referentes a comissões de administradores de cartões de crédito, os quais foram glosados no cálculo das contribuições exigidas em face da infração apontada como "insuficiência de recolhimento", conforme demonstra o cotejo entre as linhas "Outras Operações com Direito a Crédito", constantes da "Memória de Cálculo do PIS COFINS" apresentada pela interessada (arquivo não paginável à

fl. 344) e das planilhas anexas ao TVF (fls. 100/104 - "Memória de Cálculo PIS COFINS - [...] - Ex Officio"). Entretanto, na "Memória de Cálculo do PIS COFINS" apresentada pela interessada não se vislumbra os descontos relativos aos créditos da conta contábil 3311030024 - "PIS/COFINS S/ DESPESAS COM PUBLICIDADE E PROP". Ou seja, os créditos que deveriam ser glosados no entendimento da fiscalização, salvo prova em contrário, já não foram considerados na Memória de Cálculo apresentada pela interessada. De outro giro, se o crédito indevido não foi efetivamente utilizado pela interessada, mas se tratava tão-somente de "créditos indevidos constantes da contabilidade da interessada" (TVF, item 7, in fine), a sua glosa não pode implicar exigência em mesmo valor das contribuições, ainda com acréscimo de multa e de juros, conforme levado a efeito no lançamento de ofício. Assim, em razão do exposto no presente item, devem ser canceladas as exigências de PIS e de Cofins referentes à infração "Créditos Descontados Indevidamente".

(...)

Por concordar com as razões expendidas supra, entende-se correta a exoneração do crédito tributário levada a efeito e sem chances de provimento o recurso de ofício.

(4) Crédito extemporâneo ICMS-ST.

Neste caso o ICMS-ST destacado nas notas fiscais de compra pelos fornecedores compõe o custo de aquisição das mercadorias por se tratar de tributo não recuperável.

Recentemente o STJ, no Recurso Especial nº 1.428.247 – RS, a Primeira Turma do STJ decidiu que é possível o creditamento de PIS e Cofins sobre o valor pago na etapa anterior a título de ICMS-ST, com fulcro no princípio da não cumulatividade, uma vez que tal valor é tido como custo de aquisição da mercadoria. Segue ementa do julgado:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 1973. APLICABILIDADE. CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. NÃO

CUMULATIVIDADE. ICMS – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA (ICMS-ST). AQUISIÇÃO DE BENS PARA REVENDA POR EMPRESA SUBSTITUÍDA. BASE DE CÁLCULO DO CRÉDITO. INCLUSÃO DO VALOR DO IMPOSTO ESTADUAL. LEGALIDADE. CREDITAMENTO QUE INDEPENDE DA TRIBUTAÇÃO NA ETAPA ANTERIOR. CUSTO DE AQUISIÇÃO CONFIGURADO.

I – Consoante o decidido pelo Plenário desta Corte na sessão realizada em 09.03.2016, o regime recursal será determinado pela data da publicação do provimento jurisdicional impugnado. Aplica-se, in casu, o Código de Processo Civil de 1973.

II – A 1ª Turma desta Corte assentou que a disposição do art. 17 da Lei n. 11.033/2004, a qual assegura a manutenção dos créditos existentes de contribuição ao PIS e da COFINS, ainda que a revenda não seja tributada, não se aplica apenas às operações realizadas com os destinatários do benefício fiscal do REPORTE. Por conseguinte, o direito ao creditamento independe da ocorrência de tributação na etapa anterior, vale dizer, não está vinculado à eventual incidência da contribuição ao PIS e da COFINS sobre a parcela correspondente ao ICMS-ST na operação de venda do substituto ao substituído.

III – Sendo o fato gerador da substituição tributária prévio e definitivo, o direito ao crédito do substituído decorre, a rigor, da repercussão econômica do ônus gerado pelo recolhimento antecipado do ICMS-ST atribuído ao substituto, compondo, desse modo, o custo de aquisição da mercadoria adquirida pelo revendedor.

IV – A repercussão econômica onerosa do recolhimento antecipado do ICMS-ST, pelo substituto, é assimilada pelo substituído imediato na cadeia quando da aquisição do bem, a quem, todavia, não será facultado gerar crédito na saída da mercadoria (venda), devendo emitir a nota fiscal sem destaque do imposto estadual, tornando o tributo, nesse contexto, irrecuperável na escrita fiscal, critério definidor adotado pela legislação de regência.

V – Recurso especial provido.

(REsp 1428247/RS, Rel. Ministro GURGEL DE FARIA, Rel. p/ Acórdão Ministra REGINA HELENA COSTA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 15/10/2019, DJe 29/10/2019)

Segundo da Ministra, “o direito ao creditamento independe da ocorrência de tributação na etapa anterior, vale dizer, não está vinculado à eventual incidência da contribuição ao PIS e da COFINS sobre a parcela correspondente ao ICMS-ST na operação de venda do substituto ao substituído. Isso porque, sendo o fato gerador da substituição tributária prévio e definitivo, o direito ao crédito do substituído decorre, a rigor, da repercussão econômica do ônus gerado pelo recolhimento antecipado do imposto estadual atribuído ao substituto, compondo, desse modo, o custo de aquisição da mercadoria adquirida pelo revendedor”.

Assim, na sistemática não-cumulativa, não é necessário, para se apurar o crédito, ter havido incidência das mencionadas contribuições na etapa anterior da cadeia produtiva, e o valor do imposto estadual antecipado integra o custo de aquisição da mercadoria destinada à venda.

Assim, o crédito de PIS e Cofins a ser aproveitado deve ser o valor integral da nota fiscal de compra dos produtos que serão revendidos, incluindo o valor do ICMS-Substituição Tributária.

De fato, o ICMS-ST retido pelo fornecer do substituído tributário, faz parte do custo de aquisição da mercadoria, porque não é recuperável. Dessa forma, pode haver o creditamento de PIS e da Cofins.

VI. Exame do caso concreto

In casu, controverte-se sobre a possibilidade de desconto de créditos da contribuição ao PIS e da COFINS, pelo contribuinte substituído, sobre o ICMS recolhido, pelo substituto, no regime de substituição tributária progressiva do imposto estadual (ICMS-ST). No caso em tela, a empresa Recorrente é

revendedora (varejista), assumindo, portanto, a posição de substituída. Ao adquirir bens do substituto, ela qualifica a operação como custo de aquisição e, por isso, entende devido o desconto de créditos das contribuições incidentes sobre o montante relativo ao ICMS-ST, recolhido pelo fornecedor na etapa anterior sobre determinados produtos, uma vez que tal valor seria irrecuperável.

Pois bem.

Consoante apontado, os arts. 3º, § 2º, II, das Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003, de idêntica redação, vedam a concessão de créditos de contribuição ao PIS e da COFINS sobre valores de "aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição"

Todavia, esta 1ª Turma, ao julgar o AgInt no REsp n. 1.051.634/CE, em 28.03.2017, por maioria, acompanhou voto-vista por mim proferido, segundo o qual a disposição do art. 17 da Lei n. 11.033/2004, à qual assegura a manutenção dos créditos existentes de contribuição ao PIS e da COFINS, ainda que a revenda não seja tributada, não se aplica apenas às operações realizadas com os destinatários do benefício fiscal do REPORTO, assentando, como corolário, a revogação tácita do art. 3º, § 2º, II, de ambas as Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003, verbis:

A Lei n. 11.033, de 21 de dezembro de 2004, por sua vez, ao disciplinar, dentre outros temas, o Regime Tributário para Incentivo à Modernização e à Ampliação da Estrutura Portuária – REPORTO, instituiu benefícios fiscais como a suspensão da contribuição ao PIS e da COFINS, convertendo-se em operação, inclusive de importação, sujeita à alíquota zero após o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados da data da ocorrência do respectivo fato gerador, das vendas e importações realizadas aos beneficiários do REPORTO, consoante a dicção de seu art. 14, § 2º:

Art. 14. Serão efetuadas com suspensão do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, da Contribuição para o PIS/Pasep, da Contribuição para o

Financiamento da Seguridade Social - COFINS e, quando for o caso, do Imposto de Importação - II, as vendas e as importações de máquinas, equipamentos, peças de reposição e outros bens, no mercado interno, quando adquiridos ou importados diretamente pelos beneficiários do Reporto e destinados ao seu ativo imobilizado para utilização exclusiva na execução de serviços de: (Redação dada pela Lei nº 12.715, de 2012)

[...]

§ 2º A suspensão da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS converte-se em operação, inclusive de importação, sujeita a alíquota 0 (zero) após o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contado da data da ocorrência do respectivo fato gerador (destaque meu).

Por seu turno, o art. 17 desse diploma legal assegura a manutenção dos créditos existentes, nos seguintes termos:

Tal preceito, repita-se, assegura a manutenção dos créditos existentes de contribuição ao PIS e da COFINS, ainda que a revenda não seja tributada. Desse modo, permite-se àquele que efetivamente adquiriu créditos dentro da sistemática da não cumulatividade não seja obrigado a estorná-los ao efetuar vendas submetidas à suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência da contribuição ao PIS e da COFINS.

Em outras palavras, a norma em destaque deixa claro a possibilidade de o contribuinte utilizar créditos da contribuição ao PIS e da COFINS no caso de venda efetuada no regime monofásico, pois garante a manutenção desses créditos pelo vendedor na hipótese de venda de produtos com incidência monofásica.

Cumprе salientar que tal dispositivo não se aplica apenas às operações realizadas com beneficiários do regime do REPORTO, porquanto não traz expressa essa limitação, além de não vincular as vendas de que trata às efetuadas na forma do art. 14 da mesma lei.

[...]

Art. 17. As vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações.

Desse modo, a análise conjunta do art. 3º, § 2º, II, de ambas as Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003, com o comando contido no art. 17 da Lei n. 11.033/2004, impõe a conclusão segundo a qual este, por tratar-se de dispositivo legal posterior e que regula inteiramente a matéria de que cuidam aqueles, revogou-os tacitamente, a teor do art. 2º, § 1º, da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro - LINDB.

Assim, a vedação legal então existente para a utilização de créditos na tributação monofásica foi afastada por dispositivo legal que expressamente autoriza o crédito de contribuição ao PIS e da COFINS na hipótese.

De fato, não se pode negar que a partir da vigência do art. 17 da Lei n. 11.033/2004 os contribuintes atacadistas ou varejistas de quaisquer dos produtos sujeitos à tributação monofásica fazem jus ao crédito relativo à aquisição desses produtos, em sintonia com a regra constitucional da não cumulatividade aplicável às contribuições, estampada no art. 195, § 12, que há de ser prestigiada, dela extraindo-se sua máxima eficácia.

Se, no regime monofásico, todos os demais elos da cadeia produtiva, à exceção do produtor ou importador – que são responsáveis pelo recolhimento do tributo a uma alíquota mais gravosa – ficam desobrigados do recolhimento porque, sobre a receita por eles auferida, aplica-se a alíquota zero, tal fato não obsta que tais contribuintes mantenham os créditos de todas as aquisições por eles efetuadas, como expressamente assegura o art. 17 da Lei n. 11.033/2004.

E tal orientação, sublinhe-se, é consentânea, igualmente, com o teor do princípio da capacidade contributiva (art. 145, § 1º, CR), aplicável às contribuições cuja

materialidade revista a natureza de imposto, como é o caso do PIS e da COFINS. (destaquei)

Anote-se que o regime monofásico se assemelha ao da substituição tributária progressiva; porém, na monofasia, diversamente, o contribuinte é único e o tributo recolhido, ainda que as operações subsequentes não se consumem, não será devolvido.

Contudo, "os efeitos econômicos são os mesmos", conforme destaca a professora Vanessa Rahal Canado da Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas (Substituição tributária, incidência monofásica, ou substituição monofásica da incidência tributária? Núcleo de Estudos Fiscais - NEF/FGV. 23 ago. 2010. Disponível em <http://estudosfiscais.blogspot.com/2010/08/substituicao-tributaria-incidencia.html>. Acesso em 09 jul. 2019).

Desse modo, no contexto ora examinado, as conclusões convergem, porquanto o direito ao creditamento independe da ocorrência de tributação na etapa anterior, vale dizer, não está vinculado à eventual incidência da contribuição ao PIS e da COFINS sobre a parcela correspondente ao ICMS-ST na operação de venda do substituto ao substituído.

Isso porque, sendo o fato gerador da substituição tributária prévio e definitivo, o direito ao crédito do substituído decorre, a rigor, da repercussão econômica do ônus gerado pelo recolhimento antecipado do imposto estadual atribuído ao substituto, compondo, desse modo, o custo de aquisição da mercadoria adquirida pelo revendedor.

Aliás, assim o reconhecem as informações prestadas pela própria Fazenda Nacional, verbis: "Embora componha o preço de aquisição para o adquirente, o ICMS - Substituição Tributária não sofreu incidência da contribuição para PIS e da COFINS na venda [...]" (fl. 392e - destaquei).

Ademais, assinale-se que o art. 8º, § 3º, II, da Instrução Normativa SRF n. 404/2004, igualmente prevê, para efeito de concessão de créditos das contribuições em comento, que o ICMS integra o custo de aquisição de bens e serviços.

No mesmo sentido, já se posicionaram as Superintendências Regionais da 4ª Região Fiscal da Secretaria da Receita Federal, na Solução de Consulta n. 60/2012, nos seguintes termos:

O valor referente ao ICMS-Substituição tributária, retido pelo fornecedor do contribuinte substituído nos termos da legislação estadual, integra o custo de aquisição das respectivas mercadorias, visto que não é recuperável por este último, pelo que não pode ser contabilizado diretamente à conta de despesas tributárias, sob pena de redução indevida do lucro real correspondente ao período-base em que as citadas mercadorias não sejam vendidas. (DOU 23.08.2012, Seção 1, p. 15 - destaquei)

Com efeito, o custo suportado pelo substituído é composto, via de regra, pelo montante da operação própria, IPI, seguros, juros, frete, margem de valor agregado, inclusive lucro do substituto, e por demais importâncias e despesas debitáveis do estabelecimento destinatário, nos termos dos arts. 8º e 13 da LC n. 87/1996.

Entretanto, "para o substituído, não há que se falar em apuração, posto que, nas operações sujeitas à substituição, o ICMS foi recolhido pelo contribuinte substituto, não existindo, portanto, nem crédito nem débito do imposto a ser apurado" (MARIANO, Paulo Antonio. WERNECK, Raphael Sampaio. ALENCAR, Sandra Regina. Substituição Tributária no ICMS. 8ª ed. São Paulo: IOB SAGE, 2016. p. 220 - destaquei).

Não obstante a impossibilidade de creditamento, o substituído desembolsará, ao adquirir a mercadoria, o valor do bem acrescido do montante do tributo devido, destacado no respectivo documento fiscal.

Dessarte, a repercussão econômica onerosa do recolhimento antecipado do ICMS-ST, pelo substituto, é assimilada pelo substituído imediato na cadeia quando da aquisição do bem, a quem, todavia, não será facultado gerar crédito na saída da mercadoria (venda), devendo emitir a nota fiscal sem destaque do imposto estadual, tornando o tributo, nesse contexto, irrecuperável na escrita fiscal, critério definidor adotado pela legislação, conforme apontado.

Anote-se ainda que, quando não verificado o fato gerador presumido ou realizado por valor inferior ao previsto, eventual recuperação do ICMS-ST caberá ao substituto, único sujeito passivo da relação jurídica tributária desse regime, o qual poderá defender, com exclusividade, "suas prerrogativas, administrativa ou judicialmente, formulando impugnações ou recursos, bem como deduzindo suas pretensões em juízo para, sobre elas, obter a prestação jurisdicional do Estado", consoante fixado, por esta Corte, no mencionado precedente de eficácia vinculante.

Ademais, no contexto da não cumulatividade, é juridicamente ilegítimo frustrar o direito ao creditamento por supor recuperado o custo mediante eventual projeção no valor de revenda, conforme já advertiam os saudosos professores Geraldo Ataliba e Aires Fernandino Barreto:

Além do mais, é chocante à consciência jurídica tolerar mais do que agravos à Constituição, sob o fundamento simplista da presunção econômica de reembolso, pelas vias contingenciais do mecanismo de preços.

É curial que o preço se forma, na maioria dos casos, por forças que escapam ao controle das partes, regidos que são pelo mercado. Que, por vezes, obedecem até a tabelamentos procedidos por organismos públicos. Em todas essas situações, fluidas, impalpáveis e normalmente indemonstráveis, vige no máximo a imprecisão, o sentimento de existir ou não o que ficou conhecido como 'repercussão econômica'" (Ob. cit., p. 77)

Isso considerado, forçoso reconhecer que a Recorrente faz jus aos créditos da contribuição ao PIS e da COFINS pretendidos, quer porque independem da incidência de tais contribuições sobre o montante do ICMS-ST recolhido pelo substituto na etapa anterior, quer porque o valor do imposto estadual antecipado caracteriza custo de aquisição.

Posto isso, com a vênia do Sr. Relator, dele DIVIRJO para DAR PROVIMENTO ao recurso especial. É o voto.

2) - Inclusão das bonificações na base de cálculo das contribuições sociais não cumulativas

Segundo o Contribuinte as bonificações por obsolescência mercadológica de produtos visa a mera equalização do valor do estoque e caracterizam-se, via de consequência, como descontos incondicionais, ou seja, parcelas redutoras do custo de aquisição, não se caracterizam como receitas. Tal assertiva encontra-se assentada em doutrina contábil e jurídica abalizada, nos pronunciamentos contábeis CPC 16 - Estoques (item 11) e CPC 30 - Receita (item 10) e nos arts. 109 e 110 do Código Tributário Nacional. O fato de a bonificação ser concedida posteriormente a aquisição da mercadoria não altera esta realidade.

Entendo correto o entendimento do Contribuinte, pois, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) aprovou o Pronunciamento Técnico CPC 30 (R1) - Receitas,, definindo receita como o "*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*". O pronunciamento foi referendado pela CVM por meio da Deliberação nº 692/12.

Conforme consta no item 10 do CPC nº 30, as bonificações ou os descontos deverão ser deduzidos da receita pela sociedade no momento do registro contábil:

Mensuração da receita

9. A receita deve ser mensurada pelo valor justo da contraprestação recebida ou a receber.

10. O montante da receita proveniente de uma transação é geralmente acordado entre a entidade e o comprador ou usuário do ativo e é mensurado pelo valor justo da contraprestação recebida, deduzida de quaisquer descontos comerciais e/ou bonificações concedidos pela entidade ao comprador. (grifou-se)

Ainda no âmbito das normas contábeis, o Pronunciamento Técnico CPC 16 Estoques, aprovado pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) em 08/05/2009, e referendado pela CVM Deliberação nº 575/09 alt. 624/10, ao tratar dos custos de aquisição do estoque, estabelece que os "descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes devem ser deduzidos na determinação do custo de aquisição", conforme se depreende da leitura dos seus itens 9, 10 e 11:

Mensuração de estoque

9. Os estoques objeto deste Pronunciamento devem ser mensurados pelo valor de custo ou pelo valor realizável líquido, dos dois o menor.

Custos do estoque

10. O valor de custo do estoque deve incluir todos os custos de aquisição e de transformação, bem como outros custos incorridos para trazer os estoques à sua condição e localização atuais.

Custos de aquisição

11. O custo de aquisição dos estoques compreende o preço de compra, os impostos de importação e outros tributos (exceto os recuperáveis junto ao fisco), bem como os custos de transporte, seguro, manuseio e outros diretamente atribuíveis à aquisição de produtos acabados, materiais e serviços. **Descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes devem ser deduzidos na determinação do custo de aquisição.** (grifou-se)

Portanto, em consonância com as definições jurídica e contábil de receita e a regulação de estoques, **os descontos comerciais**, por estarem vinculados às operações de

aquisições, constituem-se em redutores de custos do estoque para o adquirente, sendo incabível o seu enquadramento como receitas.

O Conselheiro João Carlos Cassuli Junior, tratou bem sobre o assunto, no acórdão n.º 3402-002.210, senão vejamos:

[...] as bonificações, sejam elas veiculadas mediante abatimento de preço, em moeda com objetivo de “rebache de preço” ou em mercadoria, serão sempre descontos condicionais ou incondicionais. Ou seja, têm sempre natureza jurídica de desconto, e como tal deve ser tratadas pelo Direito, seja Privado seja Tributário, cabendo, então, aprofundar a investigação do conceito, conteúdo e alcance do que venha a ser bonificação ou desconto, e os correspondentes tratamentos determinados pelo ordenamento pátrio, para se aquilatar os efeitos tributários que deles devam emanar.

[...]

*Conhecidas as regras contábeis vigentes no Brasil segundo os CPC n.ºs 16 e 30, de 2009 e Deliberações CVM n.ºs 575 e 597, de 05 de junho e 15 de Setembro de 2009, respectivamente, assim como as regras internacionais contábeis, às quais o Brasil está em convergência especialmente após a edição da Lei n.º 11.638/07 (que promoveu significativas alterações na Lei n.º 6.404/76 – LSA’s.), **resta claro que as bonificações e descontos comerciais obtidos têm tratamento contábil de redução de custos, sendo que devem ser reconhecidos à conta de resultado ao final do período, se o desconto corresponder a produtos já efetivamente comercializados, ou à conta redutora de estoques, se o desconto referir-se a mercadorias ainda não comercializadas pela entidade. Não podem ser reconhecidas como receita pelo vendedor assim como não são custos pelo comprador. A pretensão de reconhecer as bonificações ou descontos como receita pelo comprador, contrariaria inteiramente os princípios contábeis geralmente aceitos, pois ao mesmo tempo seria receita do vendedor (que não a pôde deduzir por proibição fiscal – já que não trata-se de “desconto incondicional) e do comprador.***

Essas são, portanto, as regras que devem ser observadas no tocante aos efeitos contábeis, e, conseqüentemente, a nível de Direito Societário e na relação da sociedade com seus sócios e com terceiros, para fins de análise das demonstrações financeiras das entidades, decorrendo daí uma gama imensa de efeitos que permeiam todo o mercado. Ou seja, segundo as melhores práticas contábeis, os registros das bonificações e descontos comerciais devem ser tratados com redutores de custos, excluídos que estão das receitas.

[...] (grifou-se)

Vale ressaltar, ainda, que a Comissão de Valores Mobiliários (CVM) editou as Deliberações CVM nºs 575 e 597/2009, que aprovaram os CPC's nºs 16 e 30, respectivamente, estabelecendo normas sobre a definição, o conteúdo e o alcance dos institutos de direito societário de sua competência, dentre eles o custo e a receita, e determinando que as bonificações e/ou descontos comerciais não integram a receita da entidade societária, pois se trata de redução de custos dos estoques.

Portanto, as bonificações e/ou descontos comerciais obtidos pela entidade não compõem a receita da pessoa jurídica, devendo, inclusive, ser deduzidas da mesma para fins de composição das demonstrações financeiras.

Importa, ainda, ressaltar que os artigos 1ºs das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, ao regularem as bases de cálculo do PIS e da COFINS, elegeram-na como a totalidade das receitas de pessoa jurídica, independentemente de sua classificação contábil. Isso significa dizer que a tributação recairá sobre o que efetivamente se constitui como receita, e não sobre outra grandeza que a ela não se amolde em termos de definição, conteúdo e forma, interpretação esta que se faz em consonância com as diretrizes estabelecidas nos artigos 195, inciso I, alínea "a" e 239, ambos da Constituição Federal.

Se, de um lado, a determinação contida nos arts. 1ºs das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 de que a incidência das contribuições para o PIS e a COFINS dar-se-á sobre a receita, independente da classificação contábil, visa inibir fraudes eventualmente praticadas pelos

Contribuintes para mascarar valores tributáveis, de outro também se presta a impedir que haja a tributação de valores que não sejam efetivamente receita nos termos da Legislação Comercial.

Tal conceito foi reconhecido pela própria Administração Tributária no Parecer CST/SIPR nº 1.386/1982 e na IN SRF nº 51/78, nos quais está consignado que as bonificações e os descontos comerciais são vantagens ofertadas pelo vendedor ao comprador.

Independente da forma como se der a vantagem (bonificação ou desconto comercial) entrega de mercadoria, em moeda para rebaixe de preço ou em desconto na duplicata a vencer está-se diante de **redução de custos de aquisição de produtos, não havendo de se falar em ingresso de recursos novos no caixa da pessoa jurídica**. Assim, nos termos da legislação comercial, não se constituem em receita, mas apenas reduzem o custo de aquisição do estoque naquela relação comercial que o varejista mantém com o fornecedor, possibilitando ao adquirente adotar medidas que fomentem a venda daqueles bem, sendo atrativo também ao fornecedor que terá maior volume de vendas.

De outro lado, é sabido que somente os descontos incondicionais são excluídos por lei das bases de cálculo do PIS e da COFINS, e não há pretensão de que ali também sejam incluídas as bonificações e/ou descontos comerciais. Pretende-se, outrossim, afastar da tributação pelo PIS e COFINS grandezas que não são definidas como receitas pela própria legislação comercial, estando, inclusive, excluídas do seu âmbito de incidência pelo próprio caput dos arts. 1ºs das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, pela sua natureza de redução de custos do estoque.

Sob o ponto de vista econômico, o registro contábil das bonificações e/ou descontos comerciais como redutores de custo não acarreta prejuízos à arrecadação tributária, importando apenas na postergação da tributação sobre a vantagem comercial que o comerciante obteve junto ao fornecedor, isso porque quando se der a venda das mercadorias, pelo preço final, a diferença entre a compra por um preço mais baixo e o preço de venda, aumentará o valor agregado, sobre o qual se dará a tributação.

Na eventualidade de não se admitir os descontos e/ou bonificações pactuados pelo Contribuinte com seus fornecedores como simples redutores de custo de estoque, a autuação não subsiste, pois os mesmos caracterizar-se-iam como **descontos incondicionais**.

Cito, por fim, o voto da Ilustre Conselheira Tatiana Midori Migiyama, proferido nos autos do processo administrativo nº 10480720722201062, que passa a integrar as presentes razões de decidir:

[...]

Eis que, no que tange aos descontos incondicionais, tem-se em síntese que, se assim forem considerados, devem ser registrados como parcelas redutoras do preço de vendas:

Não compondo, portanto, a receita bruta da pessoa jurídica vendedora;

Constituindo redutor do custo de aquisição para a pessoa jurídica adquirente dos bens.

Dessa forma, a correta conceituação dos descontos como condicionais ou incondicionais torna-se crucial para o direcionamento tributário.

Nessa seara, nota-se que, para que seja definido o desconto como desconto incondicional, deve-se observar se a sua concessão é dependente de evento posterior, sendo concedido independentemente de qualquer condição ou situação.

Ou seja, se para a sua concessão, não houve obrigatoriedade de o adquirente praticar qualquer ato subsequente ao da compra dos bens.

Ademais, é de se insurgir também, independentemente de os descontos incondicionais não comporem a receita bruta da pessoa jurídica, de que os descontos incondicionais não integram a base de cálculo das contribuições, nos termos do art. 1º, § 3º, inciso V, alínea “a”, da Lei 10.637/02 e art. 1º, §3º, inciso V, alínea “a”, da Lei 10.833/03, da pessoa jurídica vendedora.

E, por conseguinte, para a pessoa jurídica adquirente dos bens ou serviços, constituiriam parcela redutora do custo de aquisição, não configurando em sua natureza como receita.

Nesse sentido, cabe destacar o entendimento da Solução de Consulta nº 130, de 3 de maio de 2012, da SRRF 8ª Região Fiscal/SP (D.O.U. de 26.06.2012):

“Assunto: Contribuição para o PIS/PASEP

BASE DE CÁLCULO DO TRIBUTO. BONIFICAÇÕES EM MERCADORIAS VINCULADAS A OPERAÇÃO DE VENDA.

As bonificações em mercadorias, quando vinculadas à operação de venda, concedidas na própria Nota Fiscal que ampara a venda, e não estiverem vinculadas à operação futura, por se caracterizarem como redutoras do valor da operação, constituem-se em descontos incondicionais, previstos na legislação de regência do tributo como valores que não integram a sua base de cálculo e, portanto, para sua apuração, podem ser excluídos da base cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep.

BASE DE CÁLCULO. BONIFICAÇÕES EM MERCADORIAS A TÍTULO GRATUITO, DESVINCULADAS DE OPERAÇÃO DE VENDA.

A base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep é definida legalmente como o valor do faturamento, entendido este como o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

Nos casos em que a bonificação em mercadoria é concedida por liberalidade da empresa vendedora, sem vinculação a operação de venda e tampouco vinculada a operação futura, não há como caracterizá-la como desconto incondicional, pois não existe valor de operação de venda a ser reduzido. Por não haver atribuição de valor, pois que a Nota Fiscal que acompanha a operação tem natureza de gratuidade, natureza jurídica de doação, não há receita e, portanto, não há que se falar em fato gerador do tributo, pois a receita bruta não será auferida.

Dessa forma, a bonificação em mercadorias, de forma gratuita, não integra a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep.

Dispositivos Legais: Artigo 195 da CF/88; Artigo 1º Lei nº 10.637, de 2002 e Parecer CST/SIPR nº 1.386, de 1982.”

Não obstante aos critérios jurídicos a serem observados para o enquadramento do desconto como incondicional, proveitoso trazer que a Receita Federal do Brasil condiciona o referido enquadramento, à descrição desse desconto na nota

fiscal de venda dos bens ou fatura de serviços independentemente de serem concedidos sem a dependência de evento posterior à emissão de nota fiscal.

Tal condicionamento ao enquadramento como desconto incondicional está refletido na IN SRF 51/78 que traz expressamente que “são considerados descontos ou abatimentos incondicionais as parcelas redutoras do preço de venda, quando constarem da nota fiscal de venda dos bens ou da fatura de serviços e não dependerem, para sua concessão, de evento posterior à emissão desses documentos.”

Porém, independentemente do condicionamento dado pela Receita Federal do Brasil de que, para serem enquadrados como incondicionais deverão descrever os descontos em notas fiscais, é de se constatar que o evento jurídico puro, sem contaminação, outorga a caracterização do desconto como condicional ou não – sem a remissão da vinculação e descrição do desconto em nota fiscal do bem adquirido, apenas refletindo a não dependência a evento posterior à emissão desses documentos.

Tanto é assim, que a própria legislação – Lei 10.833/03 e Lei 10.637/02 também são omissas quanto à observância dessa condição ao disporem que o desconto incondicional está excluído da base de cálculo do PIS e da Cofins.

É de se lembrar ainda que a LC 87/96 – que dispõe sobre o ICMS, traz somente que não seria base de cálculo desse imposto os descontos concedidos sob condição – não fazendo nenhuma vinculação à descrição da nota fiscal. Tanto é assim que em 2010, a 1ª turma do STJ havia aprovado súmula determinando que os descontos incondicionais concedidos nas atividades comerciais não se incluem na base de cálculo do ICMS – não trazendo também qualquer condição à descrição na nota fiscal para exclusão da base de cálculo desse tributo.

Sabe-se que os dizeres da Súmula 57 contempla expressamente que “Os descontos incondicionais nas operações mercantis não se incluem na base de cálculo do ICMS”.

E que tal Súmula teve como motivação o decidido, sob o rito de recurso repetitivo, em REsp 1.111.156/SP de relatoria do Ministro Humberto Martins assim ementado (Grifos Meus):

“TRIBUTÁRIO – ICMS – MERCADORIAS DADAS EM BONIFICAÇÃO – ESPÉCIE DE DESCONTO INCONDICIONAL – INEXISTÊNCIA DE OPERAÇÃO MERCANTIL – ART. 13 DA LC 87/96 – NÃO INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO TRIBUTO.

1. A matéria controvertida, examinada sob o rito do art. 543-C do Código de Processo Civil, restringe-se tão-somente à incidência do ICMS nas operações que envolvem mercadorias dadas em bonificação ou com descontos incondicionais; não envolve incidência de IPI ou operação realizada pela sistemática da substituição tributária.

2. A bonificação é uma modalidade de desconto que consiste na entrega de uma maior quantidade de produto vendido em vez de conceder uma redução do valor da venda. Dessa forma, o provador das mercadorias é beneficiado com a redução do preço médio de cada produto, mas sem que isso implique redução do preço do negócio.

3. A literalidade do art. 13 da Lei Complementar n. 87/96 é suficiente para concluir que a base de cálculo do ICMS nas operações mercantis é aquela efetivamente realizada, não se incluindo os "descontos concedidos incondicionais".

4. A jurisprudência desta Corte Superior é pacífica no sentido de que o valor das mercadorias dadas a título de bonificação não integra a base de cálculo do ICMS.

5. Precedentes: AgRg no REsp 1.073.076/RS, Rel. Min. Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 25.11.2008, DJe 17.12.2008; AgRg no AgRg nos EDcl no REsp 935.462/MG, Primeira Turma, Rel. Min. Francisco Falcão, DJe 8.5.2008; REsp 975.373/MG, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 15.5.2008, DJe 16.6.2008; EDcl no REsp 1.085.542/SP, Rel. Min. Denise Arruda, Primeira Turma, julgado em 24.3.2009, DJe 29.4.2009.

Recurso especial provido para reconhecer a não-incidência do ICMS sobre as vendas realizadas em bonificação. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do Código de Processo Civil e da Resolução 8/2008 do Superior Tribunal de Justiça.”

Frise-se ainda o resultado da discussão acerca da natureza dos descontos envolvendo PIS e Cofins no STJ, dado em Agravo em Recurso Especial 556050 - RS 2014/01878520 sob a relatoria do Ministro Herman Benjamin (Grifos meus):

“DECISÃO

Trata-se de Agravo contra inadmissão de Recurso Especial (art. 105, III, "a", da CF) interposto contra acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região assim ementado:

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. DESCONTOS INCONDICIONAIS. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO. PERÍCIA CONTÁBIL.

O desconto incondicional é aquele concedido independente de qualquer condição futura, ou seja, não é necessário que o adquirente pratique ato subsequente ao de compra para a fruição do benefício.

A exclusão dos descontos incondicionais concedidos a seus clientes da base de cálculo do PIS e da COFINS tem previsão legal tanto no regime comum de apuração do PIS e da COFINS, quanto na sistemática da não-cumulatividade (art. 3º, § 2º, inc. I, da Lei nº 9.718/98 e art. 1º, § 3º, inc. V, a, das Leis nº 10.637/03 e 10.833/03). No caso, restou demonstrado, por intermédio de perícia contábil, que as vendas realizadas pela parte autora foram abrangidas pela concessão de descontos, bem como a inexistência de imposição de condição para concessão da bonificação ora discutida aos seus clientes.

Logo, os valores relativos aos descontos incondicionais concedidos aos seus clientes merecem ser excluídos da base de cálculo do PIS e da COFINS.

Os Embargos de Declaração foram acolhidos em parte, somente para fins de prequestionamento (fl. 1834).

A recorrente, nas razões do Recurso Especial, sustenta que ocorreu violação do art. 535, II, do CPC, do art. 123 do CTN, do art. 3º, § 2º, I, da Lei 9.718/98, do art. 1º, § 3º, V, alínea "a", das Leis 10.637/2003 e 10.833/2003.

Alega, em síntese:

Todavia, entende a Fazenda Nacional, com base na IN SRF 51/78, que se faz necessário o preenchimento de dois requisitos para a configuração de “descontos incondicionais”, a saber: a) que o desconto conste na nota fiscal e b) que não dependa de evento posterior à emissão desta.

(...)

Ora, relativamente ao requisito de constar o desconto concedido pela autora. Nesse sentido, vale, inclusive, destacar trecho do que consta da petição inicial:

(...)

Os fatos no caso em apreço são claros: a autora não destacou os referidos descontos incondicionais nas notas fiscais; celebrou contratos com os seus clientes para a concessão de tais descontos, ficando estes, obviamente, vinculados à pontualidade dos pagamentos das duplicatas emitidas na negociação, caso contrário não incidiriam. Bem observadas as respostas do perito judicial, é exatamente essa a conclusão que se extrai. (fls. 1843-1850, e-STJ)

Contraminuta apresentada às fls. 1897/1906, e-STJ.

É o relatório.

Decido.

Constato que não se configura a ofensa ao art. 535 do Código de Processo Civil, uma vez que o Tribunal de origem julgou integralmente a lide e solucionou a controvérsia, tal como lhe foi apresentada.

Não é o órgão julgador obrigado a rebater, um a um, todos os argumentos trazidos pelas partes em defesa da tese que apresentaram. Deve apenas enfrentar a demanda, observando as questões relevantes e imprescindíveis à sua resolução. Nesse sentido: REsp 927.216/RS, Segunda Turma, Relatora Ministra Eliana Calmon, DJ de 13/8/2007; e REsp 855.073/SC, Primeira Turma, Relator Ministro Teori Albino Zavascki, DJ de 28/6/2007.

O acórdão recorrido consignou:

A parte autora sustenta que, inobstante conceda desconto incondicional no preço dos produtos, emite as notas fiscais de venda das mercadorias com seu valor integral, constando tais descontos nos documentos de cobrança por ela emitidos (duplicatas de compra e venda mercantil, boletos bancários, etc.).

Defende que os valores constantes nesses últimos documentos de cobrança são os que correspondem aos ingressos de receitas ao seu patrimônio e, conseqüentemente, base de cálculo para cobrança do PIS e da Cofins.

O desconto incondicional é aquele concedido independente de qualquer condição futura, ou seja, não é necessário que o adquirente pratique ato subsequente ao de compra para a fruição do benefício.

A exclusão dos descontos incondicionais concedidos a seus clientes da base de cálculo do PIS e da COFINS tem previsão legal tanto no regime comum de apuração do PIS e da COFINS, quanto na sistemática da não-cumulatividade (art. 3º, § 2º, inc. I, da Lei nº 9.718/98 e art. 1º, §3º, inc. V, a, das Leis nº 10.637/03 e 10.833/03).

Frisa-se que, como bem observado pela magistrada a quo, inexistiu controvérsia acerca do direito material, qual seja, a possibilidade de exclusão da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS dos valores relativos aos descontos incondicionais.

O Fisco, valendo-se da legislação aplicável ao imposto de renda (IN nº 51/78), entende necessário o preenchimento de dois requisitos: que o desconto conste na nota fiscal e que não dependa de evento posterior à emissão desta.

Importante ressaltar que não há qualquer óbice a que se utilize, subsidiariamente, a referida legislação, uma vez que compatível com as contribuições ora discutidas.

Relativamente ao requisito de constar o desconto concedido expressamente na nota fiscal, tenho que a questão restou superada quando do julgamento da apelação anterior, na qual se anulou a sentença para possibilitar a apresentação de outras provas para demonstrar a concessão dos descontos incondicionais, tais como duplicatas, boletos bancários, etc., nas quais se pudesse aferir os valores efetivamente cobrados nas operações de compra e venda.

Com efeito, o preenchimento incorreto ou lacunoso das notas fiscais não obsta o reconhecimento dos descontos em questão, bastando a comprovação de que estão vinculados a uma operação onerosa. Nesse sentido leciona Roque Antônio Carraza (CARRAZA, Roque Antônio. ICMS. 8ª. ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p.110) em caso análogo: Podem, portanto, as empresas recuperar os créditos de ICMS correspondentes ao valor das mercadorias bonificadas ainda que a vantagem dada aos adquirentes tenha sido documentada em notas fiscais em separado.

Basta, apenas, que tenham como comprovar que as bonificações estão vinculadas a operações de vendas mercantis efetivamente realizadas.

[..]

Logo, impõe-se a reforma da sentença para reconhecer o direito da parte autora de excluir da base de cálculo do PIS e da COFINS os valores relativos aos descontos incondicionais concedidos aos seus clientes, bem como para reconhecer o seu direito à restituição dos valores recolhidos indevidamente nos 5 (cinco) anos que precederam o ajuizamento da ação. (Fls. 18071.809, eSTJ)

[...]”

Com efeito, essa decisão clarificou que a caracterização do desconto como incondicional, inclusive para fins de PIS e Cofins, não deve estar condicionada, tal como entende a autoridade fazendária, a descrição do referido desconto na nota fiscal de aquisição dos bens, vez que considerou ilegal a IN 51/78.

Sendo assim, se os descontos incondicionais juridicamente se enquadrarem como tais, independentemente da descrição na nota fiscal, é de se permitir a exclusão da base de cálculo das contribuições para a pessoa jurídica vendedora e, por conseguinte, considerar como parcela redutora do custo de aquisição para a adquirente.

Para o adquirente deve-se considerar o desconto incondicional como parcela redutora do custo de aquisição, em respeito também ao item 11 da Resolução CFC nº 1170/2009:

“O custo de aquisição dos estoques compreende o preço de compra, os impostos de importação e outros tributos (exceto os recuperáveis perante o fisco), bem como os custos de transporte, seguro, manuseio e outros diretamente atribuíveis à aquisição de produtos acabados, materiais e serviços. Descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes devem ser deduzidos na determinação do custo de aquisição”.

Para a hipótese de ser interpretar que os descontos obtidos ou as bonificações recebidas como crédito em conta seriam receitas, o que destoa da legislação comercial e tributária, deve-se abordar se podem ser considerados como receitas financeiras e, como tal, sujeitos à alíquota zero das contribuições do PIS e da COFINS. Nesse raciocínio, são

compreendidos somente os descontos comerciais veiculados sob a forma de "descontos obtidos", não sendo possível a aplicação para as mercadorias bonificadas.

Se os descontos obtidos fossem receitas, deveriam ser enquadrados como receitas financeiras, sujeitas à alíquota zero das contribuições ao PIS e à COFINS. Para serem caracterizados os descontos como receitas financeiras basta que seja concedido um abatimento no preço a pagar de uma obrigação futura, independentemente do motivo, não sendo necessário que decorra de uma obtenção de desconto pelo cálculo de um "juro negativo".

A legislação do imposto de renda pessoa jurídica, por meio do art. 373 do RIR/99, conceitua receita financeira nos seguintes termos:

Receita

Art. 373. Os juros, o desconto, o lucro na operação de reporte e os rendimentos de aplicações financeiras de renda fixa, ganhos pelo contribuinte, serão incluídos no lucro operacional e, quando derivados de operações ou títulos com vencimento posterior ao encerramento do período de apuração, poderão ser rateados pelos períodos a que competirem.

Nos termos do dispositivo legal citado, não só os juros, mas também os descontos são considerados como receitas financeiras, e assim para aqueles que entenderem se constituírem os descontos obtidos em receitas, no caso devem-se qualificar os abatimentos recebidos como receitas financeiras, e, como tal, sujeitos à alíquota zero das contribuições conforme Decreto nº 5.146/2004, vigente no período de 30.7.04 até 9.5.05 e no Decreto nº 5.442/05 (que revogou o Decreto 5.164/04) – vigente no período de 9.5.05, produzindo efeitos até 1º.7. 15.

Assim, dou provimento ao Recurso Especial do Contribuinte.

(2) incidência de juros de mora sobre a multa de lançamento de ofício.

A exigência de juros de mora sobre a multa no lançamento de ofício constitui matéria sumulada pelo CARF, nos termos da Súmula nº 108 que assim dispõe:

Súmula CARF nº 108

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Dessa forma, por força do disposto no art. 72, caput, do RICARF, aplica-se ao presente caso essa súmula, negando provimento ao Recurso Especial do Contribuinte.

Do dispositivo:

- 1- Quanto ao conceito de insumo para fins de tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas, dou provimento ao Recurso Especial do Contribuinte; revertendo a glosa somente com relação aos itens. 2- comissões pagas a administradoras de cartão; 3- despesas com publicidade e propaganda; e 4-Crédito extemporâneo ICMS-ST;
- 2- Quanto a inclusão das bonificações na base de cálculo das contribuições sociais não cumulativas, dou provimento ao Recurso Especial do Contribuinte;
- 3- Quanto a incidência de juros de mora sobre a multa de lançamento de ofício, nego provimento do Recurso Especial do Contribuinte.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Érika Costa Camargos Autran

Voto Vencedor

Conselheira Semíramis de Oliveira Duro, Redatora Designada.

A despeito do brilhante voto proferido pela Ilustre Relatora, ousou divergir quanto às seguintes matérias: “conceito de insumo para fins de tomada de créditos das contribuições

sociais não-cumulativas” e “inclusão das bonificações na base de cálculo das contribuições sociais não-cumulativas”. E o faço pelas razões expostas a seguir.

(i) Conceito de insumo para fins de tomada de créditos das contribuições sociais não-cumulativas

A empresa, em DACON - Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais de 2011, declarou como base anual de créditos das contribuições do PIS/PASEP e da COFINS, a título de serviços utilizados como insumos (linha 3 das fichas 06A/16A), os seguintes dispêndios: manutenção e reparo de lojas; comissões pagas a administradoras de cartão; propaganda e publicidade, e créditos extemporâneos de ICMS-ST.

Consta no Termo de Verificação Fiscal (e-fl. 5960):

Na resposta apresentada, havia uma planilha que retratava a natureza e os valores que compunham o somatório de R\$ 1.056.512.756,97. Essa planilha é abaixo demonstrada:

Mês	DACON	Manutenção e Reparo	Apuração Comissão Cartão Crédito	Créd extemp ICMS	Propaganda
Janeiro	R\$ 62.572.780,63	R\$ 3.249.320,05	-	-	R\$ 59.323.460,58
Fevereiro	R\$ 20.923.616,43	R\$ 3.326.357,29	-	-	R\$ 17.597.259,14
Março	R\$ 41.249.077,22	R\$ 3.388.246,85	-	-	R\$ 37.860.830,37
Abril	R\$ 41.842.199,89	R\$ 3.104.748,37	-	-	R\$ 38.737.451,52
Maio	R\$ 78.033.187,73	-	R\$ 15.337.764,44	-	R\$ 62.695.423,29
Junho	R\$ 96.401.943,00	-	R\$ 13.681.658,73	R\$ 34.733.897,20	R\$ 47.986.387,07
Julho	R\$ 87.768.761,39	-	R\$ 15.188.961,28	R\$ 32.267.227,42	R\$ 40.312.572,69
Agosto	R\$ 85.318.656,64	-	R\$ 15.007.094,45	R\$ 27.999.042,96	R\$ 42.312.519,23
Setembro	R\$ 87.472.305,59	-	R\$ 13.918.357,46	R\$ 36.868.270,91	R\$ 36.685.677,22
Outubro	R\$ 243.594.892,92	-	R\$ 173.126.412,48	R\$ 36.235.880,10	R\$ 34.232.600,34
Novembro	R\$ 148.488.366,46	-R\$ 40.244.335,92	-	R\$ 154.868.479,58	R\$ 33.864.222,80
Dezembro	R\$ 62.846.969,09	-	R\$ 20.178.537,17	-	R\$ 42.668.431,92
Total	R\$ 1.056.512.756,99	-R\$ 27.175.663,36	R\$ 266.438.786,01	R\$ 322.972.798,17	R\$ 494.276.836,17

Observe-se trecho da peça do recurso especial:

Trata-se, na origem, de Auto de Infração que visa à cobrança da contribuição ao PIS e da COFINS, relativo a fatos geradores ocorridos no ano-calendário de 2011, o qual foi lavrado em desfavor da Recorrente, com ciência em 12.01.2016, por conta das transgressões a seguir relacionadas:

A) Glosas de créditos da não-cumulatividade, relativas a despesas com:

- i) manutenção e reparo de lojas;
- ii) comissões (taxas) pagas a administradoras de cartão;
- iii) propaganda e publicidade, e;
- iv) créditos extemporâneos de ICMS-ST.

Para tanto, sustentou que tais dispêndios seriam relevantes e essenciais à sua atividade:

O único critério de discrímen que cabe ao intérprete e aplicador destas normas e verificar se o dispêndio incorrido é RELEVANTE e ESSENCIAL à consecução da atividade econômica desenvolvida pelo contribuinte, sendo que pela demonstração feita ao longo deste processo, desde a fase fiscalizatória e reiterada no início deste recurso, os

gastos citados encontram-se dotados destes predicados, razão pela qual, inegavelmente, merece o acórdão ora recorrido ser revisto pelo pleno da 3ª Seção do CAREF, no mínimo para dirimir esta celeuma.

O objeto social da Recorrente referiu-se em um primeiro momento ao CNAE 4713-0-01 - Lojas de Departamentos ou Magazines e, após 22/11/2011, ao CNAE 4753-9-00 - Comércio Varejista especializado de eletrodomésticos e equipamentos de áudio e vídeo.

Ademais, consta nos autos que (e-fl. 5.962):

(...) não foram registradas na contabilidade receitas de industrialização (fabricação ou produção de bens) - [Documentos Comprobatórios - Outros - ECD. - Plano de Contas], o que se coaduna com o próprio objeto social da empresa que não previa tais atividades [Documentos Diversos - Outros - Consolidação Contratual - NCB].

Por conseguinte, por se tratar de lojas de departamento para o comércio varejista diversificado, resta claro que a Recorrente não realizou nenhuma atividade de produção ou fabricação de bens. Por outro lado, não houve prestação de serviço que permitisse a tomada de crédito a título de insumos.

Ressalte-se que há a vedação legal à tomada de crédito a título de insumo para varejistas, logo não há sequer que se aferir relevância ou essencialidade aos gastos, diante dessa premissa básica de proibição para a atividade.

Explico.

A não-cumulatividade foi instituída para o PIS pela Lei nº 10.637/2002 e para a COFINS pela Lei nº 10.833/2003.

Com o advento da Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003, a não-cumulatividade antes prevista na Lei nº 10.833/2003 adquiriu *status* constitucional: “§ 12. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do caput, serão não-cumulativas.”

As leis de regência, em seus art. 3º, II, prescrevem que é possível o creditamento em relação a bens e serviços utilizados como insumos na fabricação de produtos destinados à venda:

II- bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi;

Entretanto, o conceito de insumo para fins de creditamento no regime da não-cumulatividade do PIS e da COFINS gerou, desde a edição das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, controvérsia de interpretação entre a administração tributária e os sujeitos passivos acerca dos gastos que podem ser tomados como créditos.

Isso porque, de um lado, a Receita Federal do Brasil regulamentou a sistemática da não-cumulatividade do PIS e da COFINS, por meio das Instruções Normativas nº 247/02 (art. 66, § 5º) e 404/04 (art. 8º, § 4º), aplicando ao insumo o conceito restritivo da legislação do IPI:

I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda: a) as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado; b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto;

II - utilizados na prestação de serviços: a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço.

Dessa forma, nos termos das instruções normativas, a apuração de crédito era autorizada, apenas, na fabricação ou produção de bens destinados à venda, se tratar-se de: matéria-prima, produto intermediário, material de embalagem e quaisquer outros bens que sofressem alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não incluídas no ativo imobilizado. E, para a prestação de serviços, os bens e serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, desde que os bens não estivessem incluídos no ativo imobilizado e os serviços fossem aplicados ou consumidos na atividade.

Em sentido oposto, os sujeitos passivos defenderam que insumo é aquele que encontra fundamento na legislação do IRPJ, nos termos dos art. 302 e 311 do Decreto nº 9.580/2018 (anteriores art. 290 e 299, do revogado Decreto nº 3.000/99), como todo e qualquer custo da pessoa jurídica com o consumo de bens ou serviços integrantes do processo de fabricação ou da prestação de serviços.

Nessa linha, insumo corresponderia ao custo de produção dos bens ou dos serviços vendidos e às despesas operacionais não computadas nos custos, necessárias para a atividade da empresa e manutenção da fonte produtora.

No CARF, há acórdãos que adotaram como premissas de julgamento as duas correntes. Cite-se como exemplos os seguintes: (i) conceito do IPI: acórdãos nº 202-19.126; 2101-00.057; 3301-00.423; 3301-00.415; 3801-00.547 e 3102-00.861 e (ii) conceito do IRPJ: acórdãos nº 203-13.045; 3202-00.225 e 201-81.737.

Ao longo do tempo, todavia, o CARF construiu e consolidou entendimento de que o insumo deve ser essencial ou pertinente ao processo produtivo e, por conseguinte, à execução da atividade empresarial desenvolvida, afastando-se a adoção dos critérios tanto da legislação do IPI quanto do IRPJ e estabelecendo conceito intermediário, baseado no critério da essencialidade e pertinência ao processo produtivo.

Por conseguinte, foi afastada a restrição ao conceito de insumo construído a partir da legislação do IPI, porquanto as Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 não prescreviam a remissão às normas desse imposto. Assim, as leis de regência não limitavam a tomada de créditos aos relacionados com a aquisição de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, e mais, não faziam nenhuma referência à aplicação da legislação do IPI.

Logo, o conceito de insumo, para fins de creditamento de PIS e COFINS, não passa pela análise do desgaste, incorporação ou consumo direto no processo produtivo. Dessarte,

podem ser insumos aqueles bens utilizados diretamente ou indiretamente no processo produtivo da empresa, ainda que não sofram alterações decorrentes do processo de transformação do qual resulta a mercadoria industrializada.

Ademais, não se equipara o conceito de insumo ao de despesa necessária previsto na legislação do imposto de renda, por se tratar de previsão legal também específica a esse imposto.

Em síntese, segundo a jurisprudência do “conceito intermediário”, são insumos os bens e serviços utilizados diretamente ou indiretamente no processo produtivo ou na prestação de serviços da empresa, que obedeçam ao critério de pertinência ou essencialidade à atividade desempenhada pela empresa.

Posteriormente, o limite interpretativo do conceito de insumo para tomada de crédito no regime da não-cumulatividade do PIS e da COFINS foi objeto de análise do Recurso Especial nº 1.221.170-PR, julgado na sistemática dos recursos repetitivos e com decisão publicada em 24 de abril de 2018.

O recurso especial é de empresa industrial do ramo alimentício, que pleiteou como insumo, os custos gerais de fabricação e despesas gerais comerciais incorridos na produção de seus produtos: "Custos Gerais de Fabricação" (água, combustíveis, gastos com veículos, materiais de exames laboratoriais, materiais de proteção de EPI, materiais de limpeza, ferramentas, seguros, viagens e conduções) e "Despesas Gerais Comerciais" (combustíveis, comissão de vendas a representantes, gastos com veículos, viagens e conduções, fretes, prestação de serviços - PJ, promoções e propagandas, seguros, telefone, comissões).

Em contraposição, a Fazenda Nacional defendeu que a definição de insumo deve ser restritiva, voltada aos bens e serviços que exerçam função direta sobre o produto ou serviço final, tal como disciplinado pelas Instruções Normativas da Receita Federal. Dessa forma, caso o legislador desejasse ampliar o conceito de insumo, não teria incluído dispositivos legais autorizando o creditamento de despesas outras taxativamente enumeradas nas Leis nº 10.637/02 e 10.833/03.

No julgamento, foram fixadas as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas nº 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de terminado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

Consignados os critérios, as despesas com água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual - EPI, em tese, inserem-se no conceito de insumo para efeito de creditamento.

Já as despesas com veículos, ferramentas, seguros, viagens, conduções, comissão de vendas a representantes, fretes (salvo na hipótese do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003), prestações de serviços de pessoa jurídica, promoções e propagandas, telefone e comissões não se configurariam como insumo.

Nesse contexto, consignou a decisão da Corte Superior que a atividade industrial ou a prestação de serviços pressupõe a análise da relevância ou essencialidade dos dispêndios relacionados à atividade, sendo vedada a tomada de crédito em relação a despesas gerais e administrativas.

Em virtude disso, é possível concluir que a jurisprudência construída pelo CARF de “conceito intermediário” está alinhada com o julgamento do STJ, diferindo apenas a nomenclatura “pertinente” e “relevante”, mas tendo as expressões o mesmo significado.

Todavia, o acórdão do STJ, ao consignar que insumo é dispêndio essencial e relevante para o desenvolvimento da atividade econômica do contribuinte não estendeu o conceito para as empresas varejistas. É uma falácia a afirmação de que a atividade comercial pode também se creditar a título de insumos.

Desse modo, não há falar-se em extensão pelo STJ dos limites impostos pelo inciso II das leis de regência, porquanto os incisos II dos art. 3º versam restritivamente sobre os dispêndios relacionados à produção de bens e à prestação de serviços.

Então, negar creditamento à empresa comercial com fundamento no inciso II, não representa violação da não-cumulatividade prevista no art. 195, § 12, da CF/88, ao contrário, implica em observância da Lei que regulamenta o regime.

Em suma, não há que se cogitar a análise de relevância e essencialidade dos quatro itens pleiteados pela empresa, já que tanto o conceito “intermediário” aplicado pelo CARF quanto o *decisum* do STJ, nenhum deles, reconhece dispêndio a título de insumo para as empresas comerciais, mas sim para àquelas expressamente autorizadas pelas Leis de regência: “produção ou fabricação” e “prestação de serviços”. Nesse sentido,

Acórdão nº 3301-007.504, julg. 29/01/2020

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

ATACADISTA OU VAREJISTA. INSUMOS. INEXISTÊNCIA DE DIREITO DE CRÉDITO.

Por se tratar de empresa varejista, não é admitido o creditamento a título de insumo do art. 3º, II das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Acórdão 3402-007.201, julg. 17/12/2019

PIS/COFINS. COMERCIALIZAÇÃO. INSUMOS. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Os incisos II dos arts. 3º das Leis nºs 10.833/2003 e 10.637/2002 não contemplam a atividade de comercialização de mercadorias, mas tão somente a prestação de serviços e a produção ou fabricação de bens. Na comercialização de mercadorias que não foram produzidas ou fabricadas pela contribuinte somente há o direito ao creditamento sobre os bens adquiridos para revenda com base nos incisos I dos arts. 3º das Leis nos 10.833/2003 e 10.637/2002, mas não com base nos incisos II desses artigos, pois ausente o processo produtivo de bens ou a prestação de serviços.

Ademais, o Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05, que disciplina expressamente a aplicação dos critérios da essencialidade ou da relevância para a determinação do que é insumo

para a não-cumulatividade de PIS e COFINS, é o veículo normativo que se volta a explicitar os limites interpretativos do conceito de insumo estabelecidos pelo STJ no âmbito da Receita Federal do Brasil. É de se destacar que prescreve no seu item 2:

2. INEXISTÊNCIA DE INSUMOS NA ATIVIDADE COMERCIAL

40. Nos termos demonstrados acima sobre o conceito definido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, somente há insumos geradores de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins nas atividades de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviços a terceiros.

41. Destarte, para fins de apuração de créditos das contribuições, não há insumos na atividade de revenda de bens, notadamente porque a esta atividade foi reservada a apuração de créditos em relação aos bens adquiridos para revenda (inciso I do *caput* do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003).

Em suma, voto por negar provimento ao recurso especial.

(ii) Inclusão das bonificações na base de cálculo das contribuições sociais não-cumulativas

No tocante às receitas de bonificação postas no DACON e na contabilidade, a fiscalização apontou se tratem de omissão de receitas, pois a exclusão de tais valores não encontra supedâneo no rol exaustivo dos art. 3º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, compondo, portanto, a base de cálculo das contribuições.

Da análise da contabilidade, verificou-se que as contas de bonificação foram escrituradas como receita [Documentos Comprobatórios – Outros – ECD - Plano de Contas e Documentos Comprobatórios – Outros – ECD – Razão Bonificação I e Documentos Comprobatórios – Outros – ECD – Razão Bonificação II].

Por sua vez, a Recorrente aduz que as receitas de bonificações têm natureza jurídica de desconto, não compondo a base de cálculo das contribuições. Confira-se trecho da peça do recurso especial:

A Recorrente como demonstrado em seus arrazoados anteriores nestes processos, filia-se integralmente a corrente do acórdão paradigma, tendo, inclusive, juntado aos autos parecer de renomado jurista – Prof. Jose Minatel - (fls. 7.313/7.357), que discorre extensamente sobre a natureza jurídica das bonificações, com natureza de desconto incondicional, e sobre as várias possíveis formas para sua concessão, inclusive no caso das operações de compra da Recorrente, tomando por base dentre outros argumentos os CPC 16 (itens 09 a 11) e 30 (itens 09 e 10). Ou seja, a técnica contábil (CPC's nos 16 e 30 e Deliberações CVM nº 575 e 597/2009), analisando a essência do “fato” bonificação, identificando sua natureza jurídica, determinou seu registro a conta de redução de custos, excluindo-as da receita.

Tem-se que as bonificações ora em litígio referem-se a: (a) bonificação mediante a entrega de mercadoria; (b) em moeda para rebaixe de preço ou (c) em desconto em duplicata a vencer.

As Leis nº 10.637/02 e Lei nº 10.833/03, nos seus art. 1º, estabelecem a incidência de PIS e COFINS sobre a totalidade das receitas percebidas pela pessoa jurídica. E, no art. 1º,

§3º de cada uma dessas Leis, estão listadas as taxativas hipóteses de exclusões possíveis da base de cálculo das contribuições.

O “faturamento”, para fins de identificação da base de cálculo do PIS e COFINS, é o somatório das receitas oriundas da atividade operacional da pessoa jurídica, qual seja, aquelas decorrentes da prática das operações típicas previstas no seu objeto social, em respeito aos princípios da isonomia e da capacidade contributiva.

Saliente-se que as exclusões, deduções e isenções devem ser interpretadas restritivamente (art. 111 do CTN), assim sendo, as Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, ao estabelecerem a sistemática do PIS e da COFINS, dispuseram expressamente as hipóteses de dedução e exclusão de alguns valores da base de cálculo desses tributos, hipóteses nas quais não se encontram os valores pagos como “bonificações com descontos”.

Nos termos do Parecer CST/SIPR nº 1.386, de 1982, bonificações são:

Bonificação significa, em síntese, a concessão que o vendedor faz ao comprador, diminuindo o preço da coisa vendida ou entregando quantidade maior que a estipulada. Diminuição do preço da coisa vendida pode ser entendido também como parcelas redutoras do preço de venda, as quais, quando constarem da Nota Fiscal de venda dos bens e não dependerem de evento posterior à emissão desse documento, são definidas, pela Instrução Normativa SRF nº 51/78, como descontos incondicionais, os quais, por sua vez, estão inseridos no art. 178 do RIR/80. Isto pode ser feito computando-se, na Nota Fiscal de venda, tanto a quantidade que o cliente deseja comprar, como a quantidade que o vendedor deseja oferecer a título de bonificação, transformando-se em cruzeiros o total das unidades, como se vendidas fossem. Concomitantemente, será subtraída, a título de desconto incondicional, a parcela, em cruzeiros, que corresponde à quantidade que o vendedor pretende ofertar, a título de bonificações, chegando-se, assim, ao valor líquido das mercadorias. Entretanto, ressalte-se que, se as mercadorias forem entregues gratuitamente, a título de mera liberalidade, sem qualquer vinculação com a operação de venda, o custo dessas mercadorias não será dedutível na determinação do lucro real.

Por conseguinte, os “descontos” sustentados pela empresa não podem ser considerados descontos incondicionais nos termos da Lei nº 10.637/2002, art. 1º, § 3º, “a” e Lei nº 10.833/2003, art. 1º, § 3º, “a”, pois os descontos incondicionais se referem a 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. Quer isto significar que não se caracterizam como descontos incondicionais os descontos concedidos apenas nos documentos de cobrança, sem o serem na nota fiscal de venda.

Da mesma forma, as bonificações concedidas em mercadorias apenas caracterizam-se como descontos incondicionais, isto é, constituem parcelas redutoras da receita bruta de venda para fins de apuração da base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, quando constarem da Nota Fiscal de venda dos bens e não dependerem de evento posterior à emissão desse documento (cf. Solução de Consulta nº 85 - SRRF08/Disit).

Postas essas linhas de raciocínio, é de fácil constatação que as bonificações têm caráter contraprestacional, porque não foram dadas na forma de desconto no preço do produto ou do serviço nem corresponderam à entrega de quantidades maiores do que as estipuladas contratualmente.

Por isso, são receitas e integram a base de cálculo do PIS e da Cofins, motivo pelo qual se nega provimento ao recurso especial.

Conclusão

Enfim, devem ser mantidas as glosas dos dispêndios tomados como insumos no regime não-cumulativo de PIS e COFINS, por vedação legal ao creditamento das empresas varejistas, bem como mantida a inclusão das bonificações na base de cálculo do PIS e da COFINS não-cumulativas.

Do exposto, por negar provimento ao recurso especial do contribuinte.

É o voto.

(documento assinado digitalmente)

Semíramis de Oliveira Duro, Redatora Designada

Declaração de Voto

Conselheira Vanessa Marini Cecconello

Com a devida vênia ao bem fundamentado voto da Ilustre Conselheira Relatora, ousei divergir com relação ao item “crédito extemporâneo ICMS-ST”, por entender que referida matéria não foi objeto de admissibilidade no recurso especial do Contribuinte.

Verifica-se do despacho de admissibilidade, proferido em 29 de maio de 2018, que as matérias que foram objeto de insurgência no recurso especial do Contribuinte e, por conseguinte, analisadas pelo Presidente da 4ª Câmara foram as seguintes: (1) conceito de insumo para fins de tomada de créditos das contribuições sociais não-cumulativas para o PIS e a COFINS; (2) inclusão das bonificações na base de cálculo das contribuições sociais não-cumulativas; (3) inclusão dos valores recebidos dos fornecedores a título de propaganda cooperada na base de cálculo das contribuições sociais não-cumulativas e (4) incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

Na análise dos requisitos para o prosseguimento do recurso especial, entendeu-se como cumpridos os requisitos tão somente para as matérias relativas à (2) inclusão das

bonificações na base de cálculo das contribuições sociais não cumulativas e (4) incidência de juros de mora sobre a multa de lançamento de ofício.

Não resignado com o despacho, o Sujeito Passivo interpôs o recurso de agravo insurgindo-se quanto à necessidade de prosseguimento do apelo especial com relação ao item (1) conceito de insumo para fins de tomada de créditos das contribuições sociais não-cumulativas para o PIS e a COFINS, o que abrange a discussão da possibilidade de creditamento com relação aos dispêndios com manutenção e reparo de lojas; propaganda e publicidade e taxas com administradoras de cartão de crédito.

Em sede de despacho de agravo, foi acolhida a manifestação do Contribuinte e dado prosseguimento ao recurso especial com relação à matéria "conceito de insumo para fins de tomada de créditos das contribuições sociais não cumulativas", a qual abrangeria apenas os itens dispêndios com manutenção e reparo de lojas; propaganda e publicidade e taxas com administradoras de cartão de crédito.

Por se entender, diferentemente da nobre Relatora, que o item relativo ao aproveitamento dos créditos extemporâneos de ICMS-ST não está abrangido pela discussão do conceito de insumos para as contribuições não-cumulativas, é que se divergiu em parte para dar provimento parcial ao recurso do Contribuinte em menor extensão.

Com relação aos demais itens, de acordo com as razões expendidas no voto da nobre Relatora.

(documento assinado digitalmente)

Vanessa Marini Cecconello