



<b>Processo nº</b>	10314.720036/2019-41
<b>Recurso</b>	Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>3402-011.954 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária</b>
<b>Sessão de</b>	19 de junho de 2024
<b>Recorrente</b>	NOSSA ELETRO S.A EM RECUPERACAO JUDICIAL
<b>Interessado</b>	FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2015

CRÉDITO DE COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. EMPRESA REVENDEDORA DE MERCADORIAS. IMPOSSIBILIDADE.

As empresas dedicadas à atividade comercial de revenda de bens, por não possuírem processo produtivo nem prestarem serviços, não fazem jus a créditos sobre insumos. Não há lugar, no inciso II do art. 3º das leis de regência das contribuições não cumulativas, para operações que não sejam de produção/fabricação de bens ou prestação de serviços, sendo indevido o uso da terminologia “insumos” em operações nas quais não se demonstre o cumprimento de três condições: (a) a realização de processo produtivo ou prestação de serviços; (b) que o bem ou serviço é aplicado direta ou indiretamente no processo produtivo ou na prestação de serviços; e (c) que o bem ou serviço é essencial/relevante ao processo produtivo ou à prestação de serviço.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado por unanimidade de votos em conhecer parcialmente o Recurso Voluntário, não conhecendo da matéria relativa aos créditos decorrentes de encargos de depreciação de bens para o ativo imobilizado, por ser matéria estranha ao litígio, e da matéria relativa à alíquota zero do PIS e da COFINS em razão de concomitância, para na parte conhecida, afastar as preliminares de nulidade do auto de infração e, no mérito, dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para reconhecer a exclusão do ICMS/ST da base de cálculo do PIS e da COFINS. Acompanharam a relatora pelas conclusões os conselheiros Alexandre Freitas Costa e Semíramis de Oliveira Duro com relação à negativa de provimento relacionada com as despesas de aluguéis.

(documento assinado digitalmente)

Jorge Luis Cabral - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Mariel Orsi Gameiro - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Arnaldo Diefenthaler Dornelles, Semiramis de Oliveira Duro (suplente convocado(a)), Bernardo Costa Prates Santos, Mariel Orsi Gameiro, Alexandre Freitas Costa (suplente convocado(a)), Jorge Luis Cabral (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Anna Dolores Barros de Oliveira Sa Malta, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Semiramis de Oliveira Duro, o conselheiro(a) Cynthia Elena de Campos, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Alexandre Freitas Costa.

## Relatório

Por bem retratar os fatos e direitos aqui discutidos, me utilizo do relatório constante à decisão de primeira instância:

1. RN COMÉRCIO VAREJISTA S.A, empresa acima identificada, foi submetida a procedimento de auditoria fiscal que resultou na apuração de omissão de receitas e na glosa de créditos de PIS/COFINS, conforme narrado no Termo de Constatação e Verificação Fiscal de fls. 833/878:

A presente ação fiscal teve por origem o TDPF/MPF Nº 08.1.65.00- 2017-00948-7 abarcando os tributos PIS/COFINS (2014 a 2016) cujo início se deu em 25/09/2017 com a ciência por via postal, mediante Aviso de recebimento (AR), do Termo de Início de Ação Fiscal lavrado em 27/07/2017; excluindo a espontaneidade do sujeito passivo, nos termos do Código Tributário Nacional - CTN, Lei nº 5.172, de 25/10/1966, art. 138, parágrafo único, combinado com o Decreto nº 70.235, de 06/03/1972, art. 7º, § 1º. Além disso, por meio do TDPF/MPF de diligência vinculada Nº 08.1.65.00-2018.00152-8 foi dado, em 18/04/2018, o inicio da ação fiscal de diligência, relativa aos mesmos tributos e períodos acima indicados, para a empresa ELETRO SHOPPING CASA AMARELA LTDA (CNPJ 70.175.260/0001-83), incorporada à RN COMÉRCIO VAREJISTA SA em 22/11/2016, conforme informação contida no cadastro da RECEITA FEDERAL DO BRASIL.

Ressalte-se que a em relação às obrigações tributárias do contribuinte ELETRO SHOPPING CASA AMARELA LTDA, a RN COMÉRCIO VAREJISTA SA é responsável tributário pelas mesmas, tendo em vista a incorporação da empresa ELETRO SHOPPING CASA AMARELA pela RN COMÉRCIO VAREJISTA SA, Salientamos ainda que, exatamente pela responsabilidade estabelecida pelo artigo 132 do Código Tributário Nacional, todos os lançamentos, na incorporadora e na incorporada, estão sob o amparo do TDPF principal (Nº 08.1.65.00-2017-00948-7), ou seja, em nome da RN COMÉRCIO VAREJISTA SA, cabendo ressaltar que o presente termo trata das infrações relativas às duas empresas, cujas especificidades estão discriminadas ao longo do presente termo.

### III.I.I – CREDITAMENTO SOBRE ALUGUÉIS DE IMÓVEIS

O critério, adotado pela empresa incorporadora RN COMÉRCIO VAREJISTA SA, de creditamento do PIS/COFINS sobre aluguéis de imóveis cujas operações não foram comprovadas com a apresentação de qualquer documento que desse suporte às mesmas foi considerado inaceitável pela fiscalização. A comprovação das operações de aluguéis de imóveis exige, no mínimo, que se verifique a ocorrência de fato da operação, a qual somente pode ser verificada pelo vínculo comercial e legal entre locador e locatário, expresso no respectivo contrato de locação. A outra chave que completa esta análise é a verificação dos pagamentos efetuados pelo locador de tal forma a comprovar a efetividade da operação. No presente caso, nenhum dos imóveis em que supostamente a RICARDO ELETRO DIVINÓPOLIS, (CNPJ 64.282.60/0001-17) seria a locadora dos imóveis houve a apresentação dos documentos mínimos que dessem suporte às operações.

No mais, o mero relato da suposta conjuntura de que a RICARDO ELETRO DIVINÓPOLIS, (CNPJ 64.282.60/0001-17) se constituiu na sublocadora dos referidos imóveis também não se sustentaram na apresentação de qualquer documento comprobatório. Saliente-se que é obrigação legal do contribuinte manter em ordem, enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, os documentos e papéis relativos a sua atividade, ou que se refiram a atos ou operações que modifiquem ou possam modificar sua situação patrimonial (Decreto Lei nº 486, de 1969, art.4º). Sendo assim, a fiscalização operou a glosa de todos os valores atinentes aos supostos aluguéis dos imóveis em que a RICARDO ELETRO DIVINÓPOLIS, (CNPJ 64.282.60/0001-17) consta como locatária ou sublocatária da RN COMÉRCIO VAREJISTA SA.

### III.I.II – OUTRAS OPERAÇÕES COM DIREITO A CRÉDITO

Em primeira instância, deve-se mencionar que em relação ao aproveitamento de créditos sobre outras operações, tanto na RN COMÉRCIO VAREJISTA como na ELETRO SHOPPING CASA AMARELA, identificadas como despesas destinadas a marketing/publicidade, incluindo, no caso da RN COMÉRCIO VAREJISTA, o abatimento das mesmas das receitas provenientes de Verbas de Propaganda Compartilhada e a não inclusão desta última na base de cálculo dos débitos de PIS/COFINS, a invocação do artigo 53 da Lei Federal nº 7.450/1985 e do artigo 13 da Lei Federal nº 10925/2004 é completamente despropositada. Esta legislação fundamenta a tributação do imposto de renda e do PIS/COFINS para o setor de agências de publicidade e propaganda. Por outro lado, a prática setorial das atividades de agências de publicidade e propaganda está regulada pela Lei 4.680 de 18 de junho de 1965 e pelo Decreto 57.690 de 01 de fevereiro de 1966.

Nada mais distante destas práticas setoriais definidas por Lei do que as atividades operacionais da RN COMÉRCIO VAREJISTA e da ELETRO SHOPPING CASA AMARELA, no primeiro caso relacionadas ao comércio varejista especializado de eletrodomésticos, equipamentos de áudio e vídeo, equipamentos de telefonia e comunicação, bicicleta, triciclo, brinquedos, artigos de joalheria, discos, cd's, dvd's, móveis, cosméticos, produtos de perfumaria e de higiene pessoal, artigos de cama, mesa e banho, artigos esportivos e outros artigos de uso pessoal/doméstico não especificados anteriormente e, no segundo, ao comércio atacadista e varejista em geral, representação, importação e exportação de materiais elétricos, eletrodomésticos e móveis em geral, a locação de bens móveis, a atividade de comércio a varejo de motocicletas e motonetas novas.

O que realmente deve ser posto em foco quanto à análise das outras operações com direito a crédito, que incluem para as duas empresas (incorporadora e incorporada), além das despesas de propaganda já citadas, despesas agrupadas como financeiras, despesa de vendas e outras administrativas com estabelecimentos (IPTU, Condomínio), é a invocação do acórdão proferido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR que estabelece o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade do PIS e da COFINS, aferidos à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

Assim sendo, 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 10637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003).

Com base nas observações e interpretação acima, evidente que nos casos específicos da RN COMÉRCIO VAREJISTA e da ELETRO SHOPPING CASA AMARELA, cujas atividades principais são o comércio varejista e/ou atacadista, não há que se falar de insumos nos termos do acórdão proferido pelo Superior Tribunal de Justiça nos autos do Resp. 1.221.170/PR e, portanto, menos ainda em essencialidade e relevância dos

mesmos para a consecução de suas atividades operacionais. Não bastasse, ainda que fossem considerados insumos, as despesas financeiras, administrativas com estabelecimentos (IPTU, Condomínio), marketing/publicidade e despesas com vendas, consideradas pelo contribuinte como passíveis de creditamento na sistemática da não cumulatividade do PIS/COFINS, não estão relacionadas a qualquer atividade das empresas ligadas à produção de bens destinados à venda ou com a prestação de serviços a terceiros.

No mais, as despesas de comissão de vendas e propaganda foram excluídas de plano de tal conceito na decisão proferida nos autos do Resp. 1.221.170/PR. Assim sendo, quer por ausência de base legal para o creditamento de tais despesas, quer por impossibilidade de considerá-las insumos nos termos do referido acórdão proferido nos autos do Resp. 1.221.170/PR, as referidas despesas de marketing/publicidade, despesas com vendas, despesas financeiras e administrativas com estabelecimentos foram totalmente glosadas pela fiscalização.

No que tange às Notas Fiscais emitidas pelo próprio contribuinte RN COMÉRCIO VAREJISTA, a título de retorno de devolução (CFOP 1.949 e 2.949), as mesmas não comprovam a aquisição de bens ou a devolução de vendas do contribuinte, operações previstas pela legislação que dão direito ao creditamento do PIS/COFINS, portanto, seus valores foram também glosados. Além disso, no caso específico da ELETRO SHOPPING CASA AMARELA, o contribuinte informou que aproveitou créditos sobre o ICMS – ST (Substituição Tributária), apresentando, mediante à intimação da fiscalização contida no Termo de Constatação e Intimação Fiscal de Diligência Nº 3, composição dos respectivos valores mensais identificados pelas notas fiscais correspondentes, indicando para cada uma delas o número da chave eletrônica, o nome e CNPJ do emissor das mesmas, a data de emissão, o valor total da nota e o valor do ICMS – ST. Quando verificada pela fiscalização, por amostragem, as notas fiscais elencadas pelo contribuinte verificou-se que, dos R\$ 9.373.487,13 anuais informados pelo contribuinte como base de cálculo para o creditamento sobre ICMS-ST, R\$ 8.203.524,90 referem-se a notas fiscais emitidas pela própria ELETRO SHOPPING CASA AMARELA em operações de transferências de mercadorias entre suas unidades. De imediato tais valores foram glosados, uma vez que não há qualquer previsão legal para o aproveitamento de créditos, a qualquer título, sobre operações de transferências de mercadorias. A parte restante das notas fiscais referem-se essencialmente aos fornecedores LG ELETRONICS DO BRASIL e SAMSUNG ELETRÔNICA DA AMAZÔNIA LTDA. Sobre a questão do creditamento do PIS/COFINS sobre o ICMS-ST, a Receita Federal tem por posição a impossibilidade do desconto de crédito a este título. Conforme explicitado na Solução de Consulta nº 38 de 13/02/2013, o ICMS recolhido em regime de substituição tributária não integra o custo de aquisição das mercadorias, pois representa uma mera antecipação do imposto devido pelo contribuinte substituído. Por este motivo, o ICMS-ST não compõe a base de cálculo dos créditos a serem descontados do valor apurado do PIS/COFINS. Diante do posicionamento fiscal, acima explicitado, acerca dos critérios adotados pelo contribuinte em relação às “outras operações com direito a crédito” do PIS/COFINS, reavaliou-se a base de cálculo sobre tais operações para fins de creditamento do PIS/COFINS para as duas empresas, incorporadora e incorporada, conforme demonstrado abaixo: RN COMÉRCIO VAREJISTA SA No caso da RN COMÉRCIO VAREJISTA, o grupo de despesas com propaganda e vendas e os valores sobre retornos de mercadoria foram glosados, assim sendo, de todos os valores que compuseram o grupo de “outras operações com direito a crédito” tão somente remanesceu, para a apuração pela fiscalização da base de cálculo do PIS/COFINS, o valor de R\$ 307.179,29 relativo, conforme explicado pelo contribuinte, à diferença de compras de janeiro/2014: ELETRO SHOPPING CASA AMARELA No caso da ELETRO SHOPPING CASA AMARELA, o grupo de despesas com estabelecimento (condomínio e IPTU), propaganda, taxa administração de cartão, financeiras e valores sobre ICMS-ST foram glosados, remanescendo os valores abaixo indicados: III.I.III – VERBAS DE PROPAGANDA COOPERADAS Dos diplomas legais retro mencionados, infere-se que as exclusões estão elencadas de forma

exhaustiva na lei, ou seja, não há margens a interpretações no momento de considerar o que é ou não excluído da base de cálculo do PIS e da COFINS. Assim, a base de cálculo deve obedecer ao dispositivo legal transrito acima, ou seja, o faturamento mensal correspondente à receita bruta, assim considerada a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas. Acerca do conceito contábil de receita, cabe mencionar que o Comitê de Procedimentos Contábeis (CPC), responsável pela emissão de Pronunciamentos Técnicos sobre procedimentos de Contabilidade e criado pela Resolução N° 1.055, de 07 de outubro de 2.005, do Conselho Federal de Contabilidade – CFC, visando à convergência da Contabilidade Brasileira aos padrões internacionais, aprovou as Resoluções CFC N° 1.121 de 28/03/2008 e 1374 de 16/12/2011, pelas quais ficou estabelecido que: Receitas são definidas como aumentos nos benefícios econômicos durante o período contábil sob a forma de entrada de recursos ou aumento de ativos ou diminuição de passivos que resultem em aumento do patrimônio líquido e que não estejam relacionados com a contribuição aos detentores dos instrumentos patrimoniais. O conceito estabelecido pelo CPC, apesar de não poder ser aplicado de forma absoluta para fins tributários, dá o indicativo de que, para ser receita, o ingresso deve resultar no aumento do patrimônio líquido da pessoa jurídica. Outra maneira de colocar a questão pode ser abordada pela possível natureza dos fatos contábeis. Os fatos contábeis podem ser permutativos ou modificativos. Assim sendo, para se caracterizar como receita não importa a natureza do aumento do patrimônio ou do benefício econômico, seja via recuperação de despesas / custos, redução de multas ou juros de tributos, perdão de dívidas, subvenções para custeio ou outra forma qualquer. E mais, não importa o fato de que eventualmente, como no caso de recuperações de despesas/ custos, o aumento patrimonial seja na mesma proporção de uma diminuição de patrimônio líquido. O que determina a natureza de receita não é o efeito comparativo do aumento do patrimônio líquido, que ela, receita, representa, com a diminuição na mesma proporção do patrimônio líquido representado por uma despesa. No caso, por exemplo, de recuperações de despesas/custos, o efeito de compensar a perda pelo ganho, não altera a natureza do fato modificativo que origina a despesa/custo inicialmente incorrida e tão pouco altera a natureza de fato modificativo que origina a receita posteriormente recuperada e equivalente à despesa, mesmo que estes dois fatos modificativos sejam concomitantes. Em síntese, tem-se que em função de previsão legal, de conteúdo amplo, tudo aquilo que a pessoa jurídica auferir como receita encontra-se no campo de incidência da contribuição para o PIS e da COFINS, observadas tão somente as exclusões e deduções das receitas brutas legalmente admitidas. Quando analisada especificamente os lançamentos efetuados na conta específica nº 331103018 – Verba de Propaganda Cooperada (VPC) – verifica-se que, desprezados os lançamentos de estorno, sua estrutura é composta basicamente dos seguintes eventos: (...) Neste sentido, a estrutura do lançamento claramente indica que há uma redução do passivo à medida que diminui as obrigações com seus fornecedores que, segundo explicação do próprio contribuinte, equivalem ao valor referente aos gastos/propaganda conjuntas para veiculação preferencial das marcas. Note-se que esta diminuição das obrigações com fornecedores resulta em aumento do patrimônio líquido, não relacionados com a contribuição aos detentores dos instrumentos patrimoniais. Tal observação é facilmente verificável à medida que ao final do exercício, a conta é encerrada com o lançamento de seu valor em contrapartida à conta Resultado Líquido do Exercício aumentando, portanto, o Patrimônio Líquido da empresa. Assim sendo, independente do nome atribuído à conta, o tipo de contrato que sustentou tais operações com seus fornecedores, o fato é que os valores relacionados à VPC, ao contrário do que alega contribuinte, se constituem em receitas do contribuinte. A própria estrutura da conta e de seus lançamentos desmentem as afirmações do contribuinte no sentido de que seriam “meros ingressos de numerários no caixa da empresa visando a restituição de gastos/despesas conjuntas”. Se assim o fossem, seriam lançamentos de natureza puramente permutativa, ou seja, provocariam uma simples alteração qualitativa na estrutura do patrimônio líquido sem modificar o valor do mesmo, o que não correspondem à efetiva natureza modificativa dos lançamentos efetuados na referida conta nº 331103018 – Verba de Propaganda Cooperada (VPC). Tendo em vista que os

valores lançados na referida conta não se incluem nas exclusões e deduções da base de cálculo do PIS e da COFINS elencadas de forma exaustiva nas leis que as regem e, considerando-se que não há margem para interpretações no momento de considerar o que é ou não excluído da base de cálculo do PIS e da COFINS, os valores das receitas mensais abaixo discriminadas, relativas à conta nº 33110318, serão incluídos por esta fiscalização na apuração das bases de cálculo do PIS e da COFINS dos meses de janeiro a dezembro de 2014 2. Em face das irregularidades verificadas no ano calendário de 2014 foram lavrados os seguintes autos de infração científicos ao contribuinte em 29/01/2019 (fl.1099): a) Auto de Infração da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social- COFINS referente à redução do saldo de créditos do regime não cumulativo da contribuição (fl. 1082), fundamento legal citado nas fls.1083/1086; b) Auto de Infração da Contribuição para o PIS/PASEP referente à redução do saldo de créditos do regime não cumulativo da contribuição (fl. 1072), fundamento legal citado nas fls. 1073/1076. 3. A empresa autuada apresentou impugnação de fls. 1105/1151 em 28/02/2019 (fl. 1103) na qual alega em síntese: -a Verba de Propaganda e Publicidade Cooperada (VPC) é uma verba recebida dos fornecedores/indústrias para restituir parte dos gastos que a impugnante teve com a publicidade dos produtos fabricados por aqueles e revendidos por esta; -equivoca-se a fiscalização ao tentar equiparar o contribuinte a uma agência de publicidade. O interessado não realiza serviço de marketing ou de publicidade; - os valores relacionados à VPC constituem meros ingressos de numerários no caixa da Impugnante visando a restituição de gastos/despesas, assim não poderiam ser considerados como receita; - Caso persista o entendimento presente no auto de infração de que a VPC é uma receita, a premissa utilizada para chegar a esta conclusão seria de que a empresa prestaria um serviço de publicidade e propaganda para o fornecedor/indústria, de tal modo, poderia, deduzir todos os custos e dispêndios com esta prestação de serviço, tal como os valores despendidos com os veículos de divulgação, da base de cálculo do PIS e da COFINS; - devem ser considerados insumos, para fins de aplicação da legislação do PIS e da COFINS, todas as despesas essenciais ao exercício da atividade da empresa para obtenção de sua receita, independentemente do segmento da atividade econômica em que ela se enquadra; - o Fisco também glosou as despesas com as denominadas taxas/comissões de administração de cartão de crédito e débito; - é obrigado a lançar contabilmente o valor integral da venda de um produto através do cartão de crédito como faturamento, mas efetivamente não aufere, ante ao desconto realizado pela administradora do cartão de crédito, a receita daquele valor integralmente, a não utilização dessa despesa de comissão como crédito na apuração da receita tributável pelo PIS e pela COFINS seria contrária ao princípio da não cumulatividade; - Quando a RN Comércio Varejista S/A assumiu a operação da rede de eletrodomésticos “Ricardo Eletro”, alguns locadores não aceitaram a substituição formal da Ricardo Eletro Divinópolis Ltda. pela RN Comércio Varejista S/A como locatária, enquanto outros contratos possuíam ações renovatórias em curso ou já tinham transcorrido mais de 70% (setenta por cento) do tempo a permitir tal medida, o que inviabilizava a mudança do locatário. Assim, seja por recusa do locador em realizar a substituição, seja pelo risco de tal operação, a Ricardo Eletro Divinópolis Ltda. permaneceu constando como locatária no contrato que foram alvos de sublocação para o Impugnante, de modo que em algumas oportunidades o Impugnante transferia à Ricardo Eletro Divinópolis Ltda. os valores inerentes aos aluguéis e demais encargos e esta efetuava o pagamento ao real locador e em outras oportunidades o próprio Impugnante realizava o pagamento dos valores de aluguéis e demais encargos ao real locador; - Quando o imóvel é locado, há determinação no contrato de locação, ante a uma imposição mercadológica, de que a responsabilidade pelo pagamento do IPTU e taxas de condomínio passam a ser do locatário, sendo estes adicionados ao valor do aluguel. Neste contexto, os valores de IPTU e taxas de condomínio, equiparam-se ao aluguel, passando a ter natureza de receita para o locador; - Se no passado, a revogação da possibilidade de utilização da despesa financeira como crédito dedutível da base de cálculo de PIS e da COFINS teve a redução a zero da alíquota destes tributos sobre receita financeira como consequência, o que neutralizou a violação do princípio da não cumulatividade, o restabelecimento da alíquota de PIS e COFINS sobre receita financeira neste momento deveria ter tido a

possibilidade da base de cálculo destes tributos ser deduzida pela despesa financeira como consequência; - Impedir a dedução da despesa financeira da base de cálculo do PIS e da COFINS constitui-se em uma violação ao princípio da não cumulatividade e a técnica legislativa prevista na Lei Federal nº 10.865/2004, de modo que deverá ser restabelecido os créditos decorrentes de tal despesa que foram glosados da apuração de PIS e COFINS; - quando o interessado é substituído tributário, o valor do ICMS/ST acaba sendo a ele repassado e integra o preço da mercadoria, enquadrando-se, de tal modo, no entendimento que restou consagrado pelo Excelso Supremo Tribunal Federal no Recurso Extraordinário nº 574.706 no sentido do ICMS não compor a base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS; - o §14 do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003, introduzido pela Lei nº 10.865/2004, previu a possibilidade de se calcular crédito em até quatro anos, porquanto a depreciação constitui um fator natural sem prazo certo para ocorrer; - ante a presença de erros de cálculo na planilha que subsidiou o auto de infração, requer seja retificado os lançamentos que nele constam; - pleiteia a realização de diligência e perícia, além da juntada de documentos. 4. É o relatório.

A 6<sup>a</sup> Turma da DRJ/SPO, em 12 de setembro de 2019, mediante Acórdão nº 16-89.565, julgou improcedente a impugnação, sob os termos da seguinte ementa:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS** Período de apuração: 01/01/2014 a 31/01/2014 VERBAS DE PROPAGANDA COOPERADA. As verbas de propaganda cooperada têm natureza de receita e devem ser oferecidas à tributação. CRÉDITOS. INSUMOS. O insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade e relevância **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP** Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2014 VERBAS DE PROPAGANDA COOPERADA. As verbas de propaganda cooperada têm natureza de receita e devem ser oferecidas à tributação. CRÉDITOS. INSUMOS. O insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade e relevância Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido

O contribuinte interpôs, tempestivamente, Recurso Voluntário, alegando em síntese: i) a impossibilidade de se considerar a verba de propaganda e publicidade cooperada (VPC) como receita e/ou faturamento – recuperação de gastos com publicidade restituídos pelo fabricante; ii) possibilidade de dedução dos insumos caracterizados como despesas essenciais e relevantes à atividade empresarial da base de cálculo do pis e da cofins; iii) despesas com publicidade e propaganda como essenciais ao comércio varejista – insumo – possibilidade de creditamento; iv) manutenção da caracterização da vpc como receita – receita operacional decorrente da prestação de serviços de publicidade e propaganda para a indústria – despesas com publicidade e propaganda – insumo – possibilidade de creditamento; v) comissões de administração relacionadas às vendas de cartão de crédito – valores descontados antes do repasse – necessário creditamento; vi) despesas com aluguéis, taxas de condomínio e IPTU; vii) despesas financeiras – princípio da não cumulatividade e insumo ao comércio varejista; viii) necessária exclusão do ICMS/ST da base de cálculo do PIS e da Cofins – entendimento consagrado pelo STF no RE 574.706; ix) aproveitamento de créditos sobre encargos com depreciação e amortização de bens adquiridos para o ativo imobilizado.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Mariel Orsi Gameiro, Relatora.

O recurso é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo integral conhecimento.

A controvérsia deste processo administrativo fiscal reside nos seguintes pilares argumentativos:

#### RN COMÉRCIO VAREJISTA SA

No caso da RN COMÉRCIO VAREJISTA, o grupo de despesas com propaganda e vendas e os valores sobre retornos de mercadoria foram glosados, assim sendo, de todos os valores que compuseram o grupo de “outras operações com direito a crédito” tão somente remanesceu, para a apuração pela fiscalização da base de cálculo do PIS/COFINS, o valor de R\$ 307.179,29 relativo, conforme explicado pelo contribuinte, à diferença de compras de janeiro/2014:

#### ELETRO SHOPPING CASA AMARELA

No caso da ELETRO SHOPPING CASA AMARELA, o grupo de despesas com estabelecimento (condomínio e IPTU), propaganda, taxa administração de cartão, financeiras e valores sobre ICMS-ST foram glosados, remanescendo os valores abaixo indicados: verbas e propaganda cooperada...

Pois bem, tratará o voto em partes, como de costume, para abordar no primeiro momento a omissão de receita relativa às verbas de propaganda cooperada, e no segundo momento, as glosas oriundas da não-cumulatividade das contribuições.

#### ***Verbas de Propaganda Cooperada (VPC)***

Afirma a fiscalização que o contribuinte deduziu, indevidamente, da base de cálculo da contribuição devida no período, a título de "descontos incondicionais", valores que não consistem deste tipo de desconto, mas se referem a "descontos ou bonificações condicionadas a atingimento de metas ou relativos a rateio de despesas de publicidade".

O tema não é novo nesse Tribunal, e, conforme já posicionado em outros processos administrativos de minha relatoria, entendo que as deduções em casos de bonificações, verbas de propaganda cooperada e outras figuras inerentes às relações comerciais de mesma natureza, são indevidas, devidas as contribuições correspondentes ao período aqui discutido.

Peço vênia para me utilizar das razões de decidir do Acórdão nº 3302-013.529, que trata do mesmo tema e explicita de forma cristalina a negativa supramencionada:

Cinge-se a controvérsia sobre tema que não é novo neste Tribunal Administrativo: o conceito de Receita, quanto às verbas de propaganda cooperada, verbas de acordo comercial e recebimentos bonificados.

A verba de propaganda cooperada corresponde ao recebimento, pelas empresas varejistas ou atacadistas, benefícios econômicos originados das indústrias, sobre os produtos adquiridos, de modo pecuniário ou por meio de bonificações, como contraprestação à realização de ações de marketing e propaganda. Configura-se, para a jurisprudência pacífica, essa parcela dada em contraprestação a essas ações promocionais, como prestação de serviços, e, portanto, componente da receita da pessoa jurídica e passível da incidência tributária das contribuições PIS/Cofins. Nesse sentido, entende a Câmara Superior de Recursos Fiscais:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS) Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2010 COFINS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. DESPESAS COM VERBA DE PROPAGANDA COOPERADA. DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. INADMISSIBILIDADE. No regime de incidência não cumulativa do PIS/Pasep e da COFINS não há previsão legal para a dedução da base de cálculo da contribuição em face de despesas com verba de propaganda cooperada. ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2010 PIS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. DESPESAS COM VERBA DE PROPAGANDA COOPERADA. DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. INADMISSIBILIDADE. No regime de incidência não cumulativa do PIS/Pasep e da COFINS não há previsão legal para a dedução da base de cálculo da contribuição em face de despesas com verba de propaganda cooperada.

(Acórdão nº 9303-012.997, Câmara Superior de Recursos Fiscais, CSRF – 3<sup>a</sup> Turma, publicado em 06 de maio de 2022, rel. Valcir Gassen)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2009 PIS E COFINS. RECEITA. CONCEITO. DESPESAS COM PROPAGANDA. REQUISITOS. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO. IMPOSSIBILIDADE Receita é todo o ingresso bruto de benefícios econômicos durante o período observado no curso das atividades ordinárias da entidade, decorrentes do seu objeto social, e que resultam no aumento do seu patrimônio líquido, exceto os aumentos de patrimônio líquido relacionados às contribuições dos proprietários. Neste conceito enquadram-se os valores recebidos a título de recuperações com despesas com propaganda, por haver interesse contraprestacional no recebimento desse valor e, portanto, não haver previsão legal para sua exclusão da base de cálculo.

(Acórdão nº 9303-012.688, Câmara Superior de Recursos Fiscais, CSRF – 3<sup>a</sup> Turma, publicado em 19 de janeiro de 2021)

Entendo que, como feito nos autos, se há relação da concessão de bonificação dessa verba cooperada e a verba de publicidade despendida, trata-se de receita tributável, porque carrega natureza contraprestacional de serviço. E, conforme demonstrado nos autos, há conexão causal direta entre bonificação e publicidade despendida, sendo, portanto, receita passível da incidência das contribuições.

Peco licença para me utilizar das razões de decidir esposadas no Acórdão nº 3402-005.553:

Exclusão indevida na base de cálculo de despesas com propagandas compartilhadas Segundo a Fiscalização, as verbas de propaganda cooperada assumem a forma de valores pagos à contribuinte por seus fornecedores, ou de abatimentos dos valores devidos pela contribuinte a estes fornecedores, pela divulgação dos produtos em seu material publicitário encartes, anúncios, material promocional ou a de designar espaço de venda e promotores de venda pela Recorrente para os produtos do fornecedor. Tais valores se subsumiriam ao conceito de receita auferida pelo Contribuinte, tributável pelo PIS e pela COFINS.

Nessa mesma direção, concluiu também a Autoridade Fiscal que não há previsão legal para a dedução das despesas de propaganda e publicidade na apuração das bases de cálculo de PIS/COFINS não-cumulativo.

Os valores lançados como receita foram obtidos das contas contábeis da empresa: 51150003 Recuperação Propaganda Cadastro e 51150007 Propaganda Cartas. O ramo de atividade desenvolvido pela Recorrente de comércio varejista exige a utilização freqüente dos mais diversos veículos de comunicação para divulgar os seus produtos postos à venda nas prateleiras, visando incrementar as suas vendas e divulgar as marcas com as quais opera. Nessa sistemática, aqueles fornecedore

s que são beneficiados pela divulgação das suas marcas nas propagandas veiculares retribuem a Recorrente por meio de abatimentos dos valores devidos pela contribuinte a estes fornecedores. Inicialmente, a Recorrente sustenta que os valores recebidos dos fornecedores por pagamentos ou por meio de abatimentos de valores devidos por ela têm natureza jurídica de recuperação de custos. Argumenta que não está recebendo quantia nova, mas sim, deixando de pagar, parcialmente, suas obrigações, em virtude das situações registradas nas contas contábeis

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

Embora tenha argumentado que a natureza jurídica desses recebimentos seja de recuperação de custos ou despesas, a Recorrente admite que considerou como Receita e ofereceu a

tributação das contribuições em comento a diferença positiva entre as citadas contas de Receita e

aqueles que registraram os custos e despesas envolvidos com propaganda e marketing, conforme o seu demonstrativo abaixo reproduzido:

RECEITAS

51150003 Recuperação Propaganda – Cadastro ..... R\$ 19.203.656,49

51150007 Propaganda – Cartas ..... R\$ 58.855.952,55

DESPESAS

51070011 Anúncios e Publicações ..... (R\$ 470.744,53)

51150001 Propaganda Custo ..... (R\$ 59.332.678,71)

---

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

Ainda aduz que o procedimento adotado pela Fiscalização de considerar para efeitos de tributação das contribuições os valores integrais das contas 51150003 Recuperação Propaganda – Cadastro e 51150007 Propaganda – Cartas não se encontra correto, pois não

considerou o valor líquido, deduzido das despesas envolvidas nos anúncios e propagandas por tratarem tais valores efetivamente de recuperação de custos e despesas, não possuindo, esses

valores, portanto, natureza de receitas tributáveis para o PIS e COFINS. Nesse sentido, solicita

diligência para que sejam apurados e excluídos do lançamento os valores já declarados e pagos sobre a diferença positiva que foram tributados duplamente.

A Fiscalização, por sua vez, deixa claro no Termo de Verificação Fiscal que a controvérsia quanto a esse ponto se centra nos valores das contas de custos e despesas que

foram excluídas indevidamente das Receitas apuradas, conforme a seguir reproduzido:

A fiscalizada explicou a movimentação das contas relacionadas a propaganda/publicidade da seguinte forma:

51150003 RECUPERAÇÃO

PROPAGANDA CADASTRO – Descrita como conta de natureza credora, para registro das chamadas “verbas de cadastro”. As verbas de cadastro seriam percentuais fixos negociados com fornecedores. Estes percentuais seriam deduzidos dos valores devidos pela

fiscalizada a seus fornecedores. Os valores deduzidos serviriam ao custeio da propaganda dos produtos daqueles fornecedores,

nos meios de comunicação e nas lojas da fiscalizada.

51150007 PROPAGANDA -

CARTAS – Descrita como conta de natureza credora, para registro da recuperação de gastos com propaganda em campanhas especiais, como Natal, Páscoa, etc..

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

A contribuinte também informa que os valores acima (receitas

e despesas de publicidade e propaganda) compuseram as bases de cálculo mensais de PIS/COFINS, o que é confirmado pelas bases de cálculo apresentadas à Fiscalização. Ocorre que a empresa computou, nas bases de cálculo, tanto as receitas como as despesas. Vale dizer, a fiscalizada abateu as despesas com propaganda e publicidade, na apuração das bases de PIS/COFINS. Voltaremos a este ponto mais adiante. () 5.1. REDUÇÃO INDEVIDA DA BASE DE CÁLCULO, PELO CÔMPUTO DE DESPESAS DE PROPAGANDA E PUBLICIDADE Como visto, a empresa computou, nas bases mensais de PIS/COFINS, o chamado “resultado de propaganda e publicidade”, isto é, a diferença positiva entre as verbas de propaganda compartilhada, recebidas de seus fornecedores, e as despesas de propaganda efetuadas no período. Contudo, não há previsão legal para a dedução das despesas de propaganda e publicidade, na apuração das bases de cálculo de PIS/COFINS não-cumulativo. As verbas de propaganda cooperada assumem a forma de valores pagos à contribuinte por seus fornecedores, ou de abatimentos dos valores devidos pela contribuinte a estes fornecedores. Como contrapartida, a contribuinte assume uma obrigação de fazer, qual seja, a de divulgar os produtos do fornecedor em seu material publicitário – encartes, anúncios, material promocional – ou a de designar espaço de venda e promotores de venda para os produtos do fornecedor. O fornecedor é beneficiado, e paga por isso – este pagamento é receita auferida pela contribuinte, tributável pelo PIS e pela COFINS. Já as despesas de publicidade e propaganda porventura efetuadas pela fiscalizada não podem ser deduzidas das bases de cálculo de PIS/COFINS, por falta de previsão legal.

Por esta razão, efetuamos o correspondente ajuste, nas bases de cálculo de PIS/COFINS de Janeiro/2010 a Dezembro/2010. (negritos nossos) Pelo trecho transscrito, percebe-se que, ao contrário do que afirma a Recorrente, a Fiscalização tributou apenas os valores equivalentes às deduções a base de cálculo das contribuições referentes a custos e despesas efetuadas pela empresa que não possuem amparo legal. Aqui, de plano, já se mostra desnecessária a realização da diligência solicitada, pois resta claro, consignado no TVF, que o resultado positivo apurado pela Recorrente, na forma anteriormente indicada, não foi objeto da autuação. Assim, a questão posta a ser decidida por este Colegiado diz respeito a possibilidade da empresa de deduzir os custos e despesas envolvidas na propaganda e marketing daquelas receitas obtidas de seus fornecedores relacionadas com a divulgação da suas marcas pela Recorrente.

Com efeito, é incontrovertido nos autos que a empresa recebe valores de seus fornecedores destinados a promoção com propagandas de seus produtos, fato detalhado no Termo de Verificação e admitido pela Recorrente em seu Recurso. Tem-se pela leitura dos autos que a Recorrente é sujeita ao regime não-cumulativo das contribuições e aos comandos do artigo 1º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, cujas redações, à época de ocorrência dos fatos, eram as abaixo transcritas:

Lei nº 10.637/2002:

Art. 1º

A contribuição para o PIS/Pasep tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. Produção de efeito § 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica. § 2º A base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep é o valor do faturamento, conforme definido no caput. § 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo, as receitas: I - decorrentes de saídas isentas da contribuição ou sujeitas à alíquota zero; II (VETADO) III - auferidas pela pessoa jurídica revendedora, na revenda de mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora, na condição de substituta tributária; V referentes a: a) vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos; b) reversões de provisões

e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita. VI – não operacionais, decorrentes da venda de ativo imobilizado. (Incluído pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003) (a Lei nº 10.833/2003 ampliou a exclusão para "não operacionais, decorrentes da venda do ativo permanente", aplicandose ao PIS/Pasep, de acordo com o artigo 15 da referida lei) Lei nº 10.833/2003:

Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência) § 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

§ 2º

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

§ 3º

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

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

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

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

V referentes a: a) vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos; b) reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição que tenham sido computados como receita.

VI -

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

Lei nº 11.945, de 2009). (Produção de efeito).

Constata-

se pela legislação transcrita que a base de cálculo das contribuições na sistemática não cumulativa é bem ampla, incluindo todas as receitas auferidas pela pessoa jurídica independentemente de sua denominação ou classificação contábil, restando evidente que as receitas contabilizadas nas contas 51150003

RECUPERAÇÃO

PROPAGANDA CADASTRO, 51150007 PROPAGANDA CARTAS se subsumem ao referido dispositivo legal. Além disso, a legislação também prevê as exclusões desta base de cálculo, dentre as quais se destacam as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos, as reversões

de provisões e recuperações de créditos baixados como perdas. No entanto, não se identifica no dispositivo legal transscrito qualquer previsão para a exclusão dos custos ou despesas com propaganda sobre as receitas na incidência do PIS e da COFINS não cumulativos. Esse mesmo entendimento foi adotado pelo Conselheiro Relator Francisco José

Barroso Rios no Acórdão nº 3301002.917, da 3<sup>a</sup> Câmara / 1<sup>a</sup> Turma Ordinária, cuja ementa transcrevo abaixo. Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2010 PIS/PASEP. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. DESPESAS COM VERBA DE PROPAGANDA COOPERADA. DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. INADMISSIBILIDADE. No regime de incidência não cumulativa do PIS/Pasep e da COFINS não há previsão legal para a dedução da base de cálculo da contribuição em face de despesas com verba de propaganda cooperada. Em sua defesa, a Empresa inicialmente pugna que os valores recebidos dos fornecedores, até o limite dos custos incorridos, objeto da autuação, sejam considerados redução de custo ou despesa, porque tais parcelas não implicam em ingresso financeiro, fator que seria determinante para a sua caracterização como receitas. Nesse diapasão, insistiu a Recorrente na tese da necessidade de ingresso positivo de recurso que implique repercussão patrimonial positiva para que o evento seja caracterizado como receita para quem aufera. Tal entendimento é equivocado, uma vez que não apenas o ingresso de recursos na entidade com aumento do seu ativo (sem contrapartida no passivo) representa receita, mas também aqueles benefícios econômicos decorrentes de diminuição de passivo (sem contrapartida no ativo) também têm efeito positivo patrimônio líquido da entidade, da mesma forma se caracterizando como receita. O Pronunciamento Técnico CPC 30 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis confirma esse entendimento na sua definição de receita: Objetivo A receita é definida no Pronunciamento Conceitual Básico Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis como aumento nos benefícios econômicos durante o período contábil sob a forma de entrada de recursos ou aumento de ativos ou diminuição de passivos que resultam em aumentos do patrimônio líquido da entidade e que não sejam provenientes de aporte de recursos dos proprietários da entidade. As receitas englobam tanto as receitas propriamente ditas como os ganhos. A receita surge no curso das atividades ordinárias da entidade e é designada por uma variedade de nomes, tais como vendas, honorários, juros, dividendos e royalties.

O objetivo deste Pronunciamento é estabelecer o tratamento contábil de receitas provenientes de certos tipos de transações e eventos. A questão primordial na contabilização da receita é determinar quando reconhecê-la. A receita é reconhecida quando for provável que benefícios econômicos futuros fluam para a entidade e esses benefícios possam ser confiavelmente mensurados. Este Pronunciamento identifica as circunstâncias em que esses critérios são satisfeitos e, por isso, a receita deve ser reconhecida. Ele também fornece orientação prática sobre a aplicação desses critérios.

Com efeito, receita é o ingresso econômico representado por um aumento de ativo ou diminuição de passivo que resultam em aumentos de patrimônio líquido e que não sejam provenientes de aporte de recursos dos proprietários da entidade. Os artigos 1º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 determinam que a incidência independe da denominação ou classificação contábil, dispondo em seu §3º sobre as receitas que não integram a base de cálculo, mencionando expressamente as reversões de provisões e as recuperações de crédito baixados como perda (que é uma recuperação de despesa), e indicando a abrangência da definição de receita e a necessidade de a lei definir expressamente as exclusões. Disso se conclui que, ainda tais ingressos se configurando como recuperações de custos ou despesas, estes são conceitualmente receitas e sua exclusão da base de cálculo deveria ser veiculada em lei. Confirmando esta natureza, transcrevese o artigo 44 da Lei nº 4.506/1964: Art. 44. Integram a receita bruta operacional:

I O produto da venda dos bens e serviços nas transações ou operações de conta própria;

II O resultado auferido nas operações de conta alheia;

III As recuperações ou devoluções de custos, deduções ou provisões;

IV As subvenções correntes, para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais. As reduções de custo da compra, portanto, impactam de modo positivo no resultado, tendo natureza de receita, conforme expressamente dispõe o dispositivo transcrito. Nesse mesmo sentido, há decisão deste colegiado caracterizando como receita a recuperção de despesas/custo, a teor do Acórdão nº 3302003.653, cuja ementa transcrevese a seguir:

**BASE DE CÁLCULO. RECUPERAÇÃO DE DESPESAS.**

As receitas decorrentes de recuperação de despesas não podem ser excluídas da base de cálculo das contribuições PIS/Cofins, por falta de previsão legal. (Acórdão nº 3302003.653 de 22 de fevereiro de 2017 da Terceira Câmara, Segunda Turma, da Terceira Seção) Dessa forma, as recuperações de custo/despesa possuem a natureza de receitas e devem ser tributados. Todavia, para aqueles que entendem, em tese, que recuperação de custos/despesas não têm natureza jurídica de receita, oportuno aqui esclarecer que nos autos não restou comprovada esta natureza dos valores ora discutidos.

O Contribuinte não demonstrou, por meio de documentos, a existência de correspondência direta entre os custos de

propaganda e os reembolsos recebidos pela Empresa. As argumentações teóricas sobre o tema

expostas pela Recorrente não vieram lastreadas por quaisquer documentos comprobatórios, tais

como contratos e planilhas de custos/despesas incorridos em correspondência com os valores recebidos.

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

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

receita financeira aquela remuneração pelo uso do capital financeiro, que pode derivar de uma aplicação de um fundo de investimento, um empréstimo (mútuo) ou de um pagamento antecipado (descontos financeiros), normalmente, aquele decorrente da antecipação do pagamento de duplicata, o que não é o caso da empresa, conforme já mostrado anteriormente. Portanto,

a rubrica aqui analisada não guarda qualquer correspondência com receita financeira. Também, de forma subsidiária, no caso de não acolhimento das suas teses anteriores, a Recorrente pleiteia o direito a se creditar das contribuições sobre as despesas/custos incorridos com propaganda e divulgação. Discorre longamente sobre

a evolução do entendimento sobre o conceito de insumo no regime da não cumulatividade e, por fim, conclui que este deve ser entendido como qualquer custo ou despesa necessário à atividade da empresa. Afirma ainda que no seu ramo de atividade ligado ao comércio varejista as

despesas com propaganda são indissociáveis ao seu objeto social, até porque trata-se de setor econômico em que a competição é acirrada, intensa e permanentemente. Daí a essencialidade de tais custos/despesas, caracterizados como insumos e com consequente direito ao creditamento das contribuições em comento. Para a solução da lide, oportuno a delimitação breve do conceito de insumo aplicável às contribuições em comento (COFINS e PIS/PASEP), em consonância com os artigos 3º, inciso II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, principalmente para saber quais são os insumos que conferem, ou não, ao contribuinte o direito de apropriar créditos sobre suas respectivas aquisições.

Após intensos debates ocorridos nas turmas colegiadas do CARF, a maioria dos Conselheiros adotou uma posição intermediária quanto ao alcance do conceito de insumo, não tão restritivo quanto o presente na legislação de IPI e não excessivamente alargado como aquele presente na legislação de IRPJ. Nessa direção, os Conselheiros deste Colegiado têm aceitado os créditos relativos a bens e serviços utilizados como insumos que são pertinentes e essenciais ao processo produtivo ou à prestação de serviços, ainda que eles sejam empregados indiretamente. Transcrevo parcialmente as ementas de acórdãos deste Colegiado que referendam o entendimento a dotado quanto ao conceito de insumo, ao qual me filio:

**REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMOS. CONCEITO.** No regime não cumulativo das contribuições o conteúdo semântico de “insumo” é mais amplo do que aquele da legislação do IPI e mais restrito do que aquele da legislação do imposto de renda, abrangendo apenas os “bens e serviços” que integram o custo de produção. (Acórdão 3402003.169, Rel. Cons. Antônio Carlos Atulim, sessão de 20.jul.2016) **CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO.** O conceito de insumo na legislação referente à Contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS não guarda correspondência com o extraído da legislação do IPI (demasiadamente restritivo) ou do IR (excessivamente alargado). Em atendimento ao comando legal, o insumo deve ser necessário ao processo produtivo/fabril, e, consequentemente, à obtenção do produto final. (...). (Acórdão 3403003.166, Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, unânime em relação à matéria, sessão de 20.agosto.2014) No entanto, requer a interessada que o conceito de insumo seja aplicada também ao seu ramo de atividade (comércio varejista), mormente quanto as despesas incorridas com propaganda e divulgação.

Os dispositivos legais que definem os critérios para o direito de crédito são os artigos 3º, II das Leis no 10.637/2002 e no 10.833/2003, in verbis: II bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda ou à prestação de serviços, inclusive combustíveis (...)

Resta claro pelo texto do dispositivo transscrito que os gastos com propaganda e divulgação não se enquadram ao caso, uma vez que não se trata de atividade de industrialização e nem prestação de serviços. As despesas incorridas com propaganda, embora DF CARF MF Fl. 1232 20 possam ser essenciais à atividade comercial de revenda desenvolvida Recorrente, não podem dar direito a crédito por falta de previsão legal. Dessa forma, não se pode admitir esse alargamento do conceito de insumo visando a aplicação em sua atividade de comércio, por inexistir autorização legal para tanto.

Ante o exposto, nego provimento ao Recurso Voluntário.

Vale citar ainda a recente decisão do Superior Tribunal de Justiça, no Resp 1.836.082, com a seguinte ementa:

**PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. VIOLAÇÃO AO ART. 1.022 DO CPC/2015. INOCORRÊNCIA. ARTS. 1º, CAPUT, § 3º, V, A, DAS LEIS NS. 10.637/2002 E 10.883/2003. BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO**

AO PIS E DA COFINS. INGRESSO PATRIMONIAL NOVO. AQUISIÇÃO DE PRODUTOS POR VAREJISTA COM DESCONTO CONCEDIDO POR FORNECEDORES. PARCELA REDUTORA DO CUSTO QUE NÃO CARACTERIZA RECEITA DO COMPRADOR. CONTRAPARTIDA DO ADQUIRENTE PARA OBTENÇÃO DO ABATIMENTO NÃO CONSTITUI PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. RECURSO ESPECIAL PARCIALMENTE CONHECIDO E PROVIDO.

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. In casu, aplica-se o Código de Processo Civil de 2015.

II – O tribunal de origem apreciou todas as questões relevantes apresentadas com fundamentos suficientes, mediante apreciação da disciplina normativa e cotejo ao posicionamento jurisprudencial aplicável à hipótese. Não existência de omissão, contradição ou obscuridade.

III – Consoante previsto nos arts. 1º, § 3º, V, a, das Leis ns. 10.637/2002 e 10.883/2003, a base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS, no regime não cumulativo, consiste no total de receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil, razão pela qual o conceito jurídico de receita não se vincula àquele veiculado pela ciência das finanças. Precedente do STF.

**IV – Nas relações comerciais entre agentes econômicos, o adquirente de mercadorias para revenda despende valores com a compra de produtos para desempenho de sua atividade empresarial, sendo desinfluente a natureza jurídica dos descontos obtidos do fornecedor para a incidência das contribuições em exame quanto ao varejista, porquanto rubrica modificadora da receita de quem vende e redutora dos custos do comprador.**

V – A pactuação de contrapartida a cargo do revendedor para a redução da quantia paga ao fornecedor constitui forma de composição do preço acordado na transação mercantil, motivo pelo qual não pode ser dissociada desse contexto para figurar, autonomamente, como a contraprestação por um serviço.

VI – Os descontos concedidos pelo fornecedor ao varejista, mesmo quando condicionados a contraprestações vinculadas à operação de compra e venda, não constituem parcelas aptas a possibilitar a incidência da contribuição ao PIS e da COFINS a cargo do adquirente.

VII – Recurso Especial parcialmente conhecido e, nessa extensão, provido.

Destaco que discordo do posicionamento esposado, que não foi decidido em sede de Recurso Repetitivo. Isso porque o acórdão afirma que não se trata de receita na perspectiva de quem está “sofrendo” o suposto desconto, face ao cumprimento das ações de marketing e propaganda que foram dadas “em troca”, contudo, equivoca-se a análise quando não considera que tais descontos implicam baixa no passivo, além de implicar, no decorrer da decisão, institutos que se confundem entre descontos condicionais e incondicionais.

Por todo exposto, e por entender que as bonificações, nos termos técnicos supramencionados, compõem a base de cálculo das contribuições, neste item, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário.

### **Dos créditos glosas – não-cumulatividade**

**Despesas com propaganda e publicidade e taxas e comissões das vendas com cartões de crédito e débito**

A fiscalização glosou o aproveitamento de créditos relativos às despesas com publicidade e propaganda, e taxas e comissões das vendas com cartões de crédito e débito, em razão da impossibilidade de se aplicar a não-cumulatividade às empresas que se dedicam às atividades empresariais varejista e atacadista, posto que não se utilizam de insumos na revenda de bens.

Com o devido respeito às posições contrárias existentes neste Tribunal Administrativo, no mesmo caminho percorrido pela fiscalização, entendo pela impossibilidade das empresas que exploram atividade varejista ou atacadista aproveitarem créditos de PIS e Cofins considerados insumos.

A interpretação que se dá, inclusive em decisões da Câmara Superior de Recursos Fiscais, extrapola não só os termos contidos no inciso II, artigo 3º, das Leis 10.637 e 10.833, como também o entendimento esposado pelo Superior Tribunal de Justiça, no Resp 1.221.170, que fincou o conceito de insumo sob a guarda das características de essencialidade e relevância.

Para as atividades comerciais varejistas e atacadistas, reserva-se a aplicabilidade do inciso I, do artigo 3º, das normas supramencionadas:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos:

(...)

No mesmo sentido, o parecer COSIT nº 05/2018, como bem citado pela decisão de primeira instância:

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).

Ainda, vale citar o entendimento majoritário das câmaras baixas:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS) Período de apuração: 01/10/2009 a 31/12/2009 NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO ART. 3º, II, DA LEI Nº 10.833/2003. INSUMOS. ATIVIDADE COMERCIAL/VAREJISTA. IMPOSSIBILIDADE.** 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 10.637/2003, 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.** CRÉDITOS. RESSARCIMENTO. INCIDÊNCIA DE SELIC. IMPOSSIBILIDADE. Aplicação da Súmula CARF nº 125: “No ressarcimento da COFINS e da Contribuição para o PIS não cumulativas não incide correção monetária ou juros, nos termos dos artigos 13 e 15, VI, da Lei nº 10.833, de 2003”. PROVA. ESCRITURAÇÃO FISCAL. NOTAS FISCAIS. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do sujeito passivo dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais (art. 26, Decreto n.º 7.574/2011) PER/DCOMP. DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA. LIQUIDEZ E CERTEZA. Os valores recolhidos a maior ou indevidamente somente são passíveis de restituição/compensação caso os indébitos reúnam as características de liquidez e certeza. Em se tratando de pedido de compensação, o contribuinte possui o ônus de prova do seu direito aos créditos pleiteados.

(Acórdão nº 3401-010.746, julgado em 28 de setembro de 2022, relatoria do Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araujo Branco)

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO** Período de apuração: 01/01/2016 a 31/12/2016 **NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO ART. 3º, II, DA LEI N° 10.833/2003. INSUMOS. ATIVIDADE COMERCIAL/VAREJISTA. IMPOSSIBILIDADE.** 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 10.637/2003, 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. INSUMO. INEXISTÊNCIA. ATIVIDADE COMERCIAL. O conceito de insumo, definido pelo STJ no julgamento do RE 1.221.170/PR está vinculado à atividade de prestação de serviço e à fabricação ou produção de bens. Inexiste insumo na atividade comercial. CRÉDITO. DESPESAS COM PUBLICIDADE E PROPAGANDA. ATIVIDADE COMERCIAL. INEXISTÊNCIA. Inexiste direito a desconto de créditos do PIS/Pasep e da Cofins, na modalidade insumo, em relação à atividade comercial. CRÉDITO. ATIVIDADE COMERCIAL. Os gastos com combustíveis e lubrificantes, manutenção de equipamentos, material de limpeza, seguros e materiais de consumo não geram créditos nas atividades comerciais. NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO ATIVO IMOBILIZADO. BENS UTILIZADOS NA ATIVIDADE COMERCIAL. ART. 3º, VI, DA LEI N° 10.833/2003. IMPOSSIBILIDADE. A hipótese normativa do art. 3º, VI da Lei nº 10.833/2003 não atinge os bens utilizados na atividade comercial, se referindo às máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. CRÉDITOS. CONSTRUÇÃO E BENFEITORIAS EM IMÓVEIS PRÓPRIOS OU DE TERCEIROS. Os dispêndios com construção e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros devem ser levados ao ativo imobilizado somente gerando créditos não cumulativos calculados sobre os valores de depreciação mensal dos bens utilizados nas atividades da empresa. INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. CRÉDITOS. TAXAS PAGAS A ADMINISTRADORAS DE CARTÕES. IMPOSSIBILIDADE. As despesas relativas a serviços prestados por administradoras ou operadoras de cartões de crédito e/ou débito, incorridas por pessoa jurídica no exercício de atividade comercial, não geram direito a crédito, no regime não-cumulativo do PIS e da Cofins, por falta de previsão legal. CRÉDITO. REVENDA DE MERCADORIAS. FRETE ENTRE ESTABELECIMENTOS DA PESSOA JURÍDICA. POSSIBILIDADE. Tratando-se de pessoa jurídica que tem como atividade principal a revenda de mercadorias, valendo-se de uma estrutura ampla e diversificada de estabelecimentos, as despesas incorridas nas operações de transferência de mercadorias entre eles se inserem no contexto mais amplo

de operações de venda, uma vez se destinarem exatamente à viabilização da comercialização final, devendo os fretes se encontrarem devidamente comprovados, observados os demais requisitos da lei. NÃO-CUMULATIVIDADE. “ENCARGOS FINANCEIROS” SUPORTADOS PELO LOCATÁRIO. IMPOSSIBILIDADE As despesas periféricas relacionadas aos contratos de aluguel, tal como o IPTU, TAXA DE CONDOMÍNIO, FUNDO DE RESERVA contratualmente estabelecidas, NÃO integram o custo de locação nos termos do art. 22 da Lei nº 8.245/1991, portanto NÃO devem ser consideradas para fins de apropriação de créditos da sistemática da não-cumulatividade das Contribuições para o PIS e da COFINS. TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES NÃO DECLARADOS. MULTA APLICÁVEL Tributo não declarado e não pago é constituído de ofício, com o acréscimo da multa de 75% do valor da contribuição não recolhida. Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

(Acórdão nº 3201-011.541, julgado em 28 de fevereiro de 2024, relatoria do Conselheiro Márcio Robson Costa)

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP** Ano-calendário: 2015, 2016, 2017, 2018 **INSUMOS. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS. ATIVIDADE COMERCIAL/VAREJISTA. IMPOSSIBILIDADE. LEIS nº 10.637/2002 e 10.833/2003.** 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 10.637/2003, 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. PIS/COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. BASE DE CÁLCULO. BONIFICAÇÕES CONDICIONAIS. A base de cálculo das contribuições não cumulativas é composta pela totalidade das receitas auferidas pela empresa, independentemente da sua natureza, deduzida de algumas exclusões expressamente relacionadas em lei, entre as quais não se incluem as bonificações. FRETE. OPERAÇÃO DE VENDA. CREDITAMENTO. Entende-se por “operação de venda”, para fins de interpretação do inciso IX do artigo 3º e inciso II do artigo 15 da Lei nº 10.833/2003, apenas a venda em si, última etapa da produção, quando há a efetiva entrega da mercadoria ao adquirente/comprador.

(Acórdão nº 3301-014.003, julgado em 16 de abril de 2024, relatoria da Conselheira Jucileia de Souza Lima)

E, enfim, destaco posicionamento recente da Câmara Superior:

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL** Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2015 **RECURSO ESPECIAL. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DE DIVERGÊNCIA PARA CADA TEMA SUSCITADO. CONHECIMENTO PARCIAL.** Para que o recurso especial seja conhecido em sua totalidade, é necessário que o recorrente comprove divergência jurisprudencial, mediante a apresentação de acórdão paradigma que, enfrentando questão fática semelhante, aplique de forma diversa a legislação apontada. No caso, o recurso especial interposto pelo Contribuinte não comprova o dissenso jurisprudencial em relação a dispêndios com embalagens de acondicionamento, tendo em conta que apresenta paradigmas que não indicam situações fáticas semelhantes à apreciada no acórdão recorrido. **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)** Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2015 **CRÉDITO DE COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. EMPRESA REVENDEDORA DE MERCADORIAS. IMPOSSIBILIDADE.** As empresas dedicadas à atividade comercial de revenda de bens, por não possuírem processo produtivo nem prestarem serviços, não fazem jus a créditos sobre insumos. Não há lugar, no inciso II do art. 3º das leis de regência das contribuições não

cumulativas, para operações que não sejam de produção/fabricação de bens ou prestação de serviços, sendo indevido o uso da terminologia “insumos” em operações nas quais não se demonstre o cumprimento de três condições: (a) a realização de processo produtivo ou prestação de serviços; (b) que o bem ou serviço é aplicado direta ou indiretamente no processo produtivo ou na prestação de serviços; e (c) que o bem ou serviço é essencial/relevante ao processo produtivo ou à prestação de serviço. CRÉDITOS. DESPESAS COM FRETES. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS. IMPOSSIBILIDADE. JURISPRUDÊNCIA ASSENTADA E PACÍFICA DO STJ. Conforme jurisprudência assentada, pacífica e unânime do STJ, e textos das leis de regência das contribuições não cumulativas (Leis no 10.637/2002 e no 10.833/2003), não há amparo normativo para a tomada de créditos em relação a fretes de transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa. DESPESAS. ALUGUEL DE VEÍCULOS. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL. Somente são admitidas as despesas com aluguéis de máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa, não estando contempladas na legislação (inciso IV do art. 3º da Lei no 10.833/2003) aquelas referentes a locação de veículos para transporte de mercadorias entre estabelecimentos da empresa. ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2015 CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. SITUAÇÃO FÁTICA IDÊNTICA. MESMAS RAZÕES DE DECIDIR UTILIZADAS PARA A COFINS. Aplicam-se ao lançamento da Contribuição para o PIS/PASEP as mesmas razões de decidir aplicáveis à COFINS, quando os lançamentos recaírem sobre idêntica situação fática.

(Acórdão nº 9303-014.666, julgado em 21 de fevereiro de 2024, relatoria do Conselheiro Rosaldo Trevisan)

Isto posto, entendo que a atividade exercida pelo contribuinte em questão não lhe permite a aplicação do inciso II, do artigo 3º, das Leis 10.637 e 10.833, de modo que, voto pela manutenção das glosas relativas às despesas com publicidade e propaganda e despesas com taxas e comissões das vendas com cartões de crédito e débito.

### **Despesas com aluguéis, taxas de condomínio e IPTU**

Neste ponto, a fiscalização glosou os créditos aproveitados porque não restou devidamente comprovado o vínculo entre locador e locatário.

Pois bem.

O Contribuinte junta, em sede de Recurso Voluntário, diversos contratos de locação e sublocação, que demandam análise pormenorizada para configuração de créditos de PIS e Cofins legítimos e passíveis de aproveitamento.

Para tanto, é necessário que respectivas provas sejam aceitas nesse momento processual.

E, aceito as provas no Recurso apresentado à presente segunda instância, com base nas seguintes considerações, que inicio no artigo 16, do Decreto 70.235/1972.

Afirma tal dispositivo:

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

- a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;
- b) refira-se a fato ou a direito superveniente;
- c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior.

§ 6º Caso já tenha sido proferida a decisão, os documentos apresentados permanecerão nos autos para, se for interposto recurso, serem apreciados pela autoridade julgadora de segunda instância.

O parágrafo 4º, do dispositivo acima, estabelece que as provas devem ser apresentadas juntamente com a impugnação, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento processual, exceto se a situação enquadrar-se em uma das exceções ali descritas.

A norma expressa carrega espaço para entendermos que, dentro das excepcionalidades, podemos aceitar as provas apresentadas pelo contribuinte em outro momento processual, pontualmente posterior, que não a manifestação de inconformidade, e acredito fazê-lo em atendimento ao princípio da verdade material.

E justamente nesse sentido entende a Câmara Superior de Recursos Fiscais, através de vários acórdãos, dos quais me limito a citar e transcrever as argumentações em um deles - Acórdão nº 9303-005.084:

Como já vimos, o acórdão recorrido considerou preclusa a apresentação destes novos documentos e negou provimento ao recurso.

O transcrito § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/72, estabelece que as provas devem ser apresentadas juntamente com a impugnação, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento processual. A regra é clara e bastante justificável à medida em que atende à necessidade de que o processo administrativo tenha sua marcha uniforme para frente e exigindo aos administrados o cumprimento de prazos, permitindo a solução de conflitos em consonância com a desejada celeridade processual. De fato, não é razoável que se permita a apresentação de elementos de prova em qualquer fase recursal a critério do administrado.

Mas comungo da ideia de que este critério não seja absoluto a ponto de colidir com outros princípios caros ao processo administrativo, a exemplo dos princípios da formalidade moderada, da ampla defesa e da verdade material.

No presente caso, além de estar cerceando o direito de defesa do contribuinte, à medida em que a descrição dos fatos no despacho decisório não é clara o suficiente, poderá estar havendo restrição à aplicação da verdade material à medida em que aqueles documentos apresentados poderem revestir-se de elementos suficientes para a confirmação da existência do direito de compensação do contribuinte.

Semelhante raciocínio foi apresentado em voto do ex-conselheiro Belchior Melo de Sousa no acórdão nº 3803-004.325, de 27/06/2013, o qual transcrevo parcialmente, por concordar inteiramente com suas conclusões (grifos meus).

O litígio decorrente da apreciação das compensações declaradas passou a ser submetido ao rito do Processo Administrativo Fiscal, regido pelo Decreto nº 70.235/72, a partir da data publicação da Medida Provisória nº 135, de 30 de outubro de 2003 (convertida na Lei nº 10.833/2003). Assim, a princípio deve o litigante submeter-se à observância do art. 16, § 4º, que trata do momento processual de apresentação das provas como sendo o da manifestação de inconformidade, ou, ainda, até a decisão de primeira instância, autorizado pelo órgão julgador.

É consabido que a norma legal do art.16, § 4º, citado, tem sua aplicação originária ao processo de determinação e exigência de crédito tributário, cujos fatos imputados ao fiscalizado devem ser respaldados pela provas levantadas e apresentadas pelo fisco no procedimento inquisitório do lançamento. É exigência, ainda, desse feito que os fatos de que é acusado o autuado estejam pontual e claramente descritos. Este modelo de ação tem por fim permitir o exercício da ampla defesa do contribuinte, sob amparo de garantia constitucional.

Vê-se que tal entendimento prima pelo princípio da verdade material, bem como ampla defesa e contraditório, de modo a proteger o aceite de conjunto probatório em outro momento processual, que não o da manifestação de inconformidade.

Entendo que o sentido esposado pela Câmara Alta do Tribunal, bem como pela norma expressa, deve ser aplicado com parcimônia a cada caso concreto, especialmente quanto à análise do conjunto probatório que foi juntado pelo contribuinte, bem como pela natureza das provas que compõem o respectivo conjunto.

E, no caso em comento, entendo plausível respectivo aceite, especialmente porque as robustas provas que foram juntadas são documentos hábeis a elidir a argumentação trazida em decisão de primeira instância, e especialmente, comprovar a afirmaçãoposta pelo contribuinte.

Superado o aceite da prova em sede de Recurso Voluntário – e o faço aqui, de forma expressa, em primazia ao princípio da verdade material e ao entendimento já esposado na CSRF, os documentos devem ser analisados.

## Despesas financeiras

### Exclusão do ICMS ST da base de cálculo do PIS e da Cofins

O tema era controverso até julgamento, em sede de Recurso Repetitivo, pelo Superior Tribunal de Justiça, do Recurso Especial nº 1.896.678, julgado em dezembro de 2023, que fincou entendimento pela possibilidade de exclusão do ICMS ST da base de cálculo das contribuições sob a seguinte ementa:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPETITIVO. ICMS-ST. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA. SUBSTITUÍDO. CONTRIBUIÇÃO AO PIS. COFINS. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO.

1. O Supremo Tribunal Federal decidiu, em caráter definitivo, por meio de precedente vinculante, que os conceitos de faturamento e receita, contidos no art. 195, I, "b", da Constituição Federal, para fins de incidência da Contribuição ao PIS e da COFINS, não albergam o ICMS (RE 574.706/PR, Rel. Ministra CARMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 15/03/2017, DJe 02/10/2017), firmando a seguinte tese da repercussão geral: "O ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS" (Tema 69).
2. No tocante ao ICMS-ST, contudo, a Suprema Corte, nos autos do RE 1.258.842/RS, reconheceu a ausência de repercussão geral: "É infraconstitucional, a ela se aplicando os efeitos da ausência de repercussão geral, a controvérsia relativa à inclusão do montante correspondente ao ICMS destacado nas notas fiscais ou recolhido antecipadamente pelo substituto em regime de substituição tributária progressiva na base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS" (Tema 1.098).
3. O regime de substituição tributária – que concentra, em regra, em um único contribuinte o dever de pagar pela integralidade do tributo devido pelos demais integrantes da cadeia produtiva – constitui mecanismo especial de arrecadação destinado a conferir, sobretudo, maior eficiência ao procedimento de fiscalização, não configurando incentivo ou benefício fiscal, tampouco implicando aumento ou diminuição da carga tributária.
4. O substituído é quem pratica o fato gerador do ICMS-ST, ao transmitir a titularidade da mercadoria, de forma onerosa, sendo que, por uma questão de praticidade contida na norma jurídica, a obrigação tributária recai sobre o substituto, que, na qualidade de responsável, antecipa o pagamento do tributo, adotando técnicas previamente estabelecidas na lei para presumir a base de cálculo.
5. Os contribuintes (substituídos ou não) ocupam posições jurídicas idênticas quanto à submissão à tributação pelo ICMS, sendo certo que a distinção entre eles encontra-se tão somente no mecanismo especial de recolhimento, de modo que é incabível qualquer entendimento que contemple majoração de carga tributária ao substituído tributário tão somente em razão dessa peculiaridade na forma de operacionalizar a cobrança do tributo.
6. A interpretação do disposto nos arts. 1º das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003 e 12 do Decreto-Lei n. 1.598/1977, realizada especialmente à luz dos princípios da igualdade tributária, da capacidade contributiva e da livre concorrência e da tese fixada em repercussão geral (Tema 69 do STF), conduz ao entendimento de que devem ser excluídos os valores correspondentes ao ICMS-ST destacado da base de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS devidas pelo substituído no regime de substituição progressiva.
7. Diante da circunstância de que a submissão ao regime de substituição depende de lei estadual, a indevida distinção entre ICMS regular e ICMS-ST na composição da base de cálculo das contribuições em tela concederia aos Estados e ao Distrito Federal a possibilidade de invadir a competência tributária da União, comprometendo o pacto federativo, ao tempo que representaria espécie de isenção heterônoma.
8. Para os fins previstos no art. 1.036 do CPC/2015, fixa-se a seguinte tese: "O ICMS-ST não compõe a base de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS, devidas pelo contribuinte substituído no regime de substituição tributária progressiva."
9. Recurso especial conhecido em parte e, nessa extensão, provido.

**A partir desse julgamento, firmou-se a tese no tema 1125: "O ICMS-ST não compõe a base de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS devidas pelo contribuinte substituído no regime de substituição tributária progressiva."**

**Pela primeira vez, o STJ modulou os efeitos da decisão:**

Afetação na sessão eletrônica iniciada em 1/12/2021 e finalizada em 7/12/2021 (PrimeiraSeção).

**Vide Controvérsia n. 358/STJ. MODULAÇÃO DE EFEITOS:** na linha da orientação do Supremo Tribunal Federal, firmada no julgamento da Tese 69 da repercussão geral, e considerando a inexistência de julgados no sentido aqui proposto, conforme o panorama jurisprudencial descrito neste voto, impõe-se modular os efeitos desta decisão, a fim de que sua produção ocorra a partir da publicação da ata do julgamento no veículo oficial de imprensa, ressalvadas as ações judiciais e os procedimentos administrativos em curso. (Acórdão publicado no DJe de 28/02/2024)

Pelo exposto, voto por conhecer parcialmente o Recurso Voluntário – não conhecendo da matéria relativa aos créditos decorrentes de encargos de depreciação de bens para o ativo imobilizado, por ser matéria estranha ao litígio, e da matéria relativa à alíquota zero do PIS e da COFINS em razão de concomitância, e, na parte conhecida, afastar as preliminares de nulidade do auto de infração, e, no mérito, dar provimento parcial, para reconhecer a exclusão do ICMS ST da base de cálculo do PIS e da Cofins.

(documento assinado digitalmente)

Mariel Orsi Gameiro