



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10580.728990/2016-90
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3402-007.201 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de dezembro de 2019
Recorrente RN COMERCIO VAREJISTA S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/04/2012 a 30/09/2013

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

As Verbas de Propaganda Cooperada, que são valores destinados a ações de marketing que promovam os produtos do fabricante comercializados nos estabelecimentos do varejista, caracterizam-se como receitas destes últimos e, como tais, estão sujeitos à incidências das contribuições para o PIS/Pasep e da Cofins, devendo compor suas bases de cálculo.

PIS/COFINS. STJ. CONCEITO ABSTRATO. INSUMO. ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. PROCESSO PRODUTIVO.

O Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, decidiu, pelo rito dos Recursos Repetitivos, no sentido de que o conceito de insumo para fins de creditamento das contribuições sociais não cumulativas (arts. 3º, II das Leis nºs 10.833/2003 e 10.637/2002), deve ser aferido segundo os critérios de essencialidade ou de relevância para o processo produtivo da contribuinte, os quais estão delimitados no Voto da Ministra Regina Helena Costa.

Vale dizer que, no referido julgado, foi estabelecido apenas um conceito abstrato de insumo para fins de interpretação do inciso II dos arts. 3º das Leis nºs 10.833/2003 e 10.637/2002, cabendo ao julgador avaliar, em cada caso concreto, se o insumo em questão enquadra-se ou não nesse conceito, além de não caracterizar hipótese de vedação legal ou de tratamento específico em outro dispositivo das Leis nºs 10.637/2002, 10.833/2003 e 10.865/2005 (Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF).

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.

Recurso voluntário negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário. As Conselheiras Maysa de Sá Pittondo Deligne e Thais De Laurentiis Galkowicz acompanharam a relatora pelas conclusões quanto ao tópico dos descontos, face a ausência de provas para demonstrar a natureza dos descontos. Os Conselheiros Maysa de Sá Pittondo Deligne, Cynthia Elena de Campos e Rodrigo Mineiro Fernandes acompanharam a relatora pelas conclusões quanto ao tópico do crédito sobre publicidade e propaganda, face a ausência de provas.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Mineiro Fernandes – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Maria Aparecida Martins de Paula – Relatora

Participaram do julgamento os Conselheiros: Silvio Rennan do Nascimento Almeida, Maria Aparecida Martins de Paula, Thais De Laurentiis Galkowicz, Pedro Sousa Bispo, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Rodrigo Mineiro Fernandes, Cynthia Elena de Campos e Marcio Robson Costa (Suplente Convocado).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário contra decisão da Delegacia de Julgamento em Belo Horizonte que julgou improcedente a impugnação da contribuinte.

Versa o processo sobre autos de infração, relativos aos períodos de apuração de 04/2012 a 09/2013, para a exigência das contribuições não cumulativas de PIS/Pasep e Cofins, nos valores totais de R\$ 20.761.493,98 e R\$ 95.399.795,60, respectivamente, com juros de mora calculados até dezembro de 2016, em face da apuração de omissão de rendimentos na apuração da base de cálculo dessas contribuições e de apropriação indevida de créditos, com base nos seguintes fatos e fundamentos:

I.1. Das receitas de VPC e Outras Congêneres

- Da análise da planilha de apuração do PIS e da Cofins e da escrituração contábil verificou-se a existência de verbas de propaganda e publicidade (VPC) dentre outras como a Equalização, o Rebate, o Bônus Performance, as Ações de Saldão, as Verbas Extras e Aniversários, os Mostruários, as Verbas para Ações Diversas, a Verba Trade e outras. Na sua totalidade é preestabelecida em uma percentagem do faturamento das vendas das referidas mercadorias adquiridas. Percebe-se que todas essas rubricas são referentes a ações de marketing e propaganda (com a exceção da Equalização).

- A RN estabelece como cláusulas comerciais previamente pactuadas com os fornecedores de mercadorias que serão vendidas nas instalações e sítios eletrônicos da fiscalizada. As verbas extras aos valores de fornecimento são vinculados a uma percentagem do total de vendas das mercadorias entregues, inferindo-se que, ao fornecer uma mercadoria, a equação comercial se faz pela soma do preço da mercadoria com certa porcentagem da venda total dessas mesmas mercadorias.

- Em nenhum momento a fiscalizada reconhece essa remuneração como uma receita, mas realiza a sua contabilização como recuperação de gastos com publicidade e propaganda, em uma conta retificadora.

- A RN realiza ações de marketing em seu nome destacando as mercadorias adquiridas nos veículos de comunicações e panfletos, cobra dos seus fornecedores uma remuneração pré-ajustada, sendo remunerada pelo serviço de marketing que realiza. Não se trata de uma recuperação de custos. Diante desse contexto, tem-se configurada a remuneração, devido ao serviço de publicidade e propaganda, da RN realizados por seus fornecedores.

- A fiscalizada, em vez de contabilizar essas receitas em função das vendas, realiza o artifício contábil de abater essas verbas das obrigações perante os seus fornecedores. Ao receber em dinheiro por esse serviço, contabiliza como retificadora de seus gastos. No entanto, trata-se de receita operacional por prestação de serviço, devendo, então, fazer parte da apuração do PIS/Cofins.

- Também não são descontos comerciais pois não são incondicionais. Mas previamente acordados em função direta como percentagem do resultado das vendas de cada mercadoria, sendo um "plus" no valor das obrigações do fornecedor perante a RN.

I.2. Dos Créditos tomados sobre despesas de propaganda e publicidade sem amparo legal

- Não é possível a geração de créditos oriundos de serviços contratados de terceiros, mesmo de pessoa jurídica, se destinem a atividade-meio do contratante. Assim, são excluídas do conceito de insumo as despesas de propaganda e publicidade, pois esses serviços não foram aplicados ou consumidos na produção de bens ou prestação de serviços da fiscalizada.

I.3. Dos Créditos de PIS e Cofins tomados sobre as despesas diretas com vendas - comissão de administradores de cartões

- Pela mesma razão, não assiste direito à fiscalizada de descontar créditos sobre as despesas de taxas de cartão de crédito, que não foram aplicadas ou consumidas na produção de bens ou prestação de serviços da RN.

I.4. Créditos com Transferência de Estoques

- A transferência de estoque de uma empresa/filial para outra do mesmo grupo não gera o direito a crédito sobre essa remessa, pois essa mercadoria já foi creditada no momento da entrega realizada pelos fornecedores no primeiro estabelecimento.

A interessada impugnou o lançamento, alegando, em síntese:

a) há erro de cálculo nas planilhas que subsidiaram o lançamento;

b) os valores relacionados à VPC constituem meros ingressos de numerários visando a restituição de gastos/despesas conjuntas e, não sendo incorporados ao patrimônio da Impugnante, não podem ser considerados receita ou faturamento;

c) a premissa utilizada pelos Auditores Fiscais de que a Impugnante teria prestado um serviço de publicidade e propaganda para o fornecedor/indústria leva a possibilidade de tal receita ser inteiramente deduzida da base de cálculo do PIS e da Cofins;

d) os descontos *a posteriori* também não são configuram receitas, eis que não são reveladores da medida de riqueza ou exprimem a capacidade econômica da Impugnante, tratando-se de descontos dados sem qualquer condicionante pré-determinada ou fórmula pré-definida e que visam recompor os custos;

e) não existindo dúvidas quanto à essencialidade da despesa de comissão da administradora do cartão de crédito para a atividade financeira da Impetrante, há direito ao crédito nos termos do que dispõe o inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003;

f) da mesma forma, cabível o creditamento sobre a despesa com publicidade e propaganda em face da sua essencialidade; e

g) se a operação de compra e venda das mercadorias do estoque da LIR Comércio Varejista de Eletrodomésticos Ltda. pela Impugnante constitui-se em hipótese de incidência tributária do PIS e da Cofins, o crédito dos tributos inerente às mercadorias que foram adquiridas para revenda pela última não pode ser vedado.

A Delegacia de Julgamento não acatou os argumentos da impugnante, sob os seguintes fundamentos principais:

Da Inclusão das Verbas de Propaganda Cooperada (VPC) na Base de Cálculo do PIS e da Cofins

- Na modalidade não cumulativa das contribuições, a base de cálculo é a totalidade dos ingressos, a receita em sentido amplo. De outra parte, as receitas decorrentes de Verbas de Propaganda Cooperada (VPC) não foram contempladas dentre as previstas como passíveis de exclusão/dedução da base de cálculo das contribuições para o PIS e da Cofins.

- Conforme contratos comerciais firmados, as Verbas de Propaganda Cooperada são pré-estabelecidas em uma porcentagem sobre o faturamento das vendas das mercadorias adquiridas junto ao fornecedor. Dessarte, não procede a alegação da Impugnante de que os valores relacionados à VPC constituem meros ingressos de numerários visando a restituição de gastos/despesas conjuntas.

- Conforme dispõe o inciso III do art. 44 da Lei nº 4.506/64, base legal do inciso II do art. 392 do Decreto nº 3.000/99 (RIR/1999), as recuperações de despesas são receitas e, como tal, inserem-se no campo de incidência do PIS e da Cofins.

- A Interessada, que atua no comércio varejista especializado de eletrodomésticos e equipamentos de áudio e vídeo, não é considerada como agência de publicidade e propaganda e, portanto, não faz jus à exclusão da base de cálculo, das contribuições para o PIS e da Cofins, nos termos do art. 13 da Lei nº 10.925/2004.

Dos Descontos para Equalização de Margem (Descontos a posteriori)

- Como o desconto é operacionalizado por meio de um lançamento contábil de crédito em conta de receita (e débito em conta de passivo), fica assim caracterizado o aumento patrimonial que, por seu turno, implica a ocorrência do fato gerador da receita.

- Resta evidente que tais “descontos” nada têm a ver com descontos incondicionais. Não obstante, certo é que, apenas na hipótese de que os descontos concedidos pelos fornecedores fosse considerado um desconto incondicional por eles concedidos – mas não o são –, é que poderia ser apartado, na contabilidade do fornecedor (e nunca da Contribuinte!), da apuração da base de cálculo das contribuições. A previsão da legislação é para a exclusão dos descontos incondicionais concedidos da base do vendedor, conforme art.1º, § 3º, inciso V, das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003.

Da Glosa de Créditos utilizados para Dedução das Bases de Cálculo do PIS e da Cofins

1. Das Comissões de Administração de Cartão de Crédito

- As despesas relativas ao pagamento dos serviços prestados pelas administradoras de cartões de crédito, ainda que necessárias ou usuais às atividades de comércio, não configuram insumos para fins de apuração de créditos das contribuições. Tais despesas também não estão listadas entre as hipóteses exaustivamente descritas na legislação de regência, passíveis de gerar crédito das referidas contribuições.

2. Das Despesas com Publicidade e Propaganda

- Da mesma forma, as despesas com publicidade e propaganda não guardam relação com o conceito de insumo, tendo, sim, a natureza de despesa operacional.

3. Dos Créditos inerentes a Transferência de Estoque

- A transferência de mercadoria de um estabelecimento de uma pessoa jurídica para outra do mesmo grupo não tem natureza de contraprestação em negócio jurídico que envolta a venda de mercadorias ou prestação de serviços, cessão onerosa e temporária de bens e direitos ou mesmo a remuneração de investimentos (aquelas hipóteses de aferição de renda tributável). Embora a Interessada alegue ter ocorrido uma operação de compra e venda de mercadorias para fins de revenda, não constam dos autos os documentos contábeis e fiscais que comprovariam sua alegação, de forma a refutar as informações prestadas pela própria Interessada em sua EFD-Contribuições.

Da Planilha de Cálculo do Auto de Infração

- Os demonstrativos apresentados na impugnação não comprovam erros de cálculo nas planilhas que subsidiaram o lançamento. A uma, porque os cálculos apresentados pela Impugnante não condizem com os valores contidos na Escrituração Fiscal Digital - Contribuições, transmitida originalmente. A duas, porque os cálculos efetuados pela Impugnante se basearam na procedência das exclusões da base de cálculo das contribuições e dos créditos ora sob julgamento. Ademais, a Impugnante não especificou quais os erros foram cometidos no cálculo efetuado pela Autoridade Fiscal.

Cientificada dessa decisão em 27/06/2017, a contribuinte apresentou recurso voluntário em 27/07/2017, em síntese, com as seguintes alegações e pedidos:

Ante ao exposto, a Recorrente pleiteia que o presente recurso seja conhecido para:

a) não sendo receita/faturamento, mas tão somente restituição dos valores gastos com publicidade e propaganda, reformar o acórdão prolatado pela 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte e julgar improcedente o lançamento que incidiu o PIS e a COFINS sobre a VPC;

a.1) se o entendimento dos Auditores Fiscais no sentido de ter sido prestado serviço de publicidade e propaganda para os fornecedores/indústrias persistir, deverá ser, ante a

expressa dicção do artigo 13 da Lei Federal nº 10.925/2004 e do artigo 53 da Lei Federal nº 7.450/1985, permitido que as despesas de publicidade sejam deduzidas da base de cálculo do PIS e da COFINS.

b) não configurando receita, mas tão somente um desconto incondicionado que visa recompor os custos, reformando o acórdão prolatado pela 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte e julgar improcedente o lançamento que incidiu o PIS e a COFINS sobre os descontos a posteriori;

c) sendo essencial a atividade, restabelecer o crédito das despesas com as comissões das administradoras decorrentes das vendas realizadas por meio de cartão de crédito e, reformando o acórdão prolatado pela 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte, julgar improcedente o lançamento decorrente da glosa de tal crédito realizado no auto de infração;

d) sendo essencial a atividade, restabelecer o crédito das despesas com publicidade e propaganda e, reformando o acórdão prolatado pela 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte, julgar improcedente o lançamento decorrente da glosa de tal crédito realizado no auto de infração;

e) não se configurando em uma mera transferência e sim uma operação de compra e venda de mercadorias da LIR Comércio Varejista de Eletrodomésticos Ltda. para revenda, tendo, portanto, gerado receita tributável pelo PIS e pela COFINS, restabelecer o crédito sobre tais mercadorias e, reformando o acórdão prolatado pela 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte, julgar improcedente o lançamento decorrente da glosa deste realizado no auto de infração.

Mediante a Resolução nº 3402-001.624 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, de 11 de dezembro de 2018, o Colegiado determinou a realização de diligência, nos seguintes termos:

Voto vencedor

Conselheiro Diego Diniz Ribeiro – Redator designado

1. Ouso divergir da douda Relatora do caso, o que passo a fazer nos seguintes termos.

2. Conforme se observa dos autos, em especial do recurso voluntário do contribuinte, percebe-se que um dos tópicos objeto da autuação é no sentido de que superado o tratamento jurídico dado pelo contribuinte aos valores recebidos a título de verbas de propaganda e publicidade (VPC) (redutor de custo) e, por conseguinte, mantida a premissa fiscal de que a receita auferida pelo contribuinte seria decorrente de prestação de serviço a título de publicidade e propaganda, deveria a fiscalização, ao apurar a base de cálculo da exação aqui tratada, levar em consideração os dispêndios necessários e essenciais utilizados na prestação deste serviço para fins de crédito e, consequentemente, reduzir o montante devido a título de tributo.

3. Acontece que, todavia, tal fato não foi considerado pela fiscalização no momento da apuração da presente exigência o que, na opinião deste colegiado, impede a devida análise do caso em comento.

4. Sendo assim, o motivo da presente diligência é no sentido de que:

(i) caso o este colegiado considere eventualmente válida a qualificação jurídica dos fatos aqui apurados (VCP), ou seja, o seu tratamento como receita de publicidade e propaganda, que a unidade preparadora (i.i) apure, analiticamente, quais seriam os dispêndios essenciais e necessários (nos termos do REsp repetitivo n. 1.221.270) empregados para a prestação de tal serviço; bem como (i.ii) qual o impacto da aquisição de tais insumos e os créditos daí decorrentes na apuração das exações aqui tratadas no presente tópico da discussão e, por conseguinte, o impacto que isto causaria no valor da exigência fiscal aqui tratada.

(...)

A fiscalização apresentou suas conclusões da diligência em Termo de Encerramento de Diligência nestes termos:

Conclusão

Necessário se faz delimitar o objeto dessa diligência para que tenhamos melhor compreensão do que será abordado mais à frente. Trata-se de verificar de forma

analítica o impacto da aquisição de insumos, ou seja, a aquisição pela Diligenciada de serviços de propaganda e publicidade para fazer face à prestação de serviços por meio da VPC.

Conforme consta do Termo de Verificação Fiscal acostado aos autos, “A contribuinte é uma rede de lojas que comercializa móveis, eletrodomésticos e afins, no varejo como no atacado.”. Exerce, portanto, de forma precípua a atividade comercial e como tal, sujeita-se às regras de apuração do PIS e da COFINS que lhes são próprias, cujos créditos, de maneira geral, são tomados em decorrência da aquisição de bens adquiridos para revenda (inciso I, do *caput* do artigo 3º da Lei nº 10.637/2002, e da Lei nº 10.833/2003). (...)

(...) Em síntese, para que a aquisição de um serviço possa gerar crédito para apuração do PIS e da COFINS é preciso que seja caracterizado como insumo, ou seja, deve ser aplicado ou consumido na produção de bens ou na prestação de serviços.

Os serviços de publicidade e propaganda contratados pela Diligenciada são, ao mesmo tempo, utilizados como atividade meio e insumo para a prestação de serviços decorrentes da VPC. Quando a publicidade e a propaganda são veiculadas, aproveitam tanto a Diligenciada (atividade meio) quanto aos fabricantes dos bens colocados à venda, portanto, a Diligenciada deveria ter adotado um critério justo para determinar o que seria despesa concernente à atividade meio e que seria despesa de serviços para prestação de serviços. Uma vez estabelecido esse critério, caberia à fiscalização examinar e avaliar os critérios adotados quanto à sua razoabilidade e adequação às normas. Especialmente quanto aos insumos, se esses atendem aos pré-requisitos legais, conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, se o insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade para o PIS e para Cofins foi aferido 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.

Poder-se-ia, a título exemplificativo, ter sido adotado o critério de rateio aplicado em casos de utilização mista, em que o mesmo bem ou serviço seja considerado insumo gerador de créditos para algumas atividades e não o seja para outras. Nessa hipótese, a Diligenciada poderia ter realizado o rateio com base em critérios racionais e devidamente demonstrado em sua contabilidade para determinar o montante de créditos da não cumulatividade do PIS e da COFINS apurável em relação a cada bem, serviço ou ativo, discriminando os créditos em função da natureza, origem e vinculação, observadas as normas específicas a exemplo do artigo 35 da Lei nº 12.058/2009, e as obrigações acessórias.

Foi o que tentou a fiscalização ao estabelecer o modelo de apresentação das informações no Termo de Intimação Fiscal nº 01, mas a Diligenciada resolveu elaborar as planilhas ao seu modo, descumprindo o modelo de apresentação das informações estabelecido pela fiscalização, sem qualquer explicação para isso. Conforme pode-se observar, tomou créditos de PIS e da COFINS sobre todos os dispêndios decorrentes de propaganda e publicidade que contratou. Obviamente que parcela desses dispêndios aproveita a ela própria com atividade meio e, por conseguinte, não gera créditos por não serem considerados como insumo.

Como não cabe à fiscalização estabelecer e aplicar critérios de rateio no lugar da Diligenciada e, considerando que os elementos apresentados não foram capazes de permitir a apuração dos créditos de PIS e da COFINS relativamente aos insumos para a prestação de serviços conforme a Resolução nº 3402-001.624 - 4ª Câmara/2ª Turma Ordinária, dou por encerrada a presente Diligência Fiscal, ficando o Sujeito Passivo acima identificado facultado a apresentar a manifestação referida no início desse Termo, **no prazo de 30 (trinta) dias**, contados a partir da ciência do presente Termo.

A recorrente apresentou sua manifestação em face da diligência, sob o seguinte pedido:

IV – PEDIDO

Ante ao exposto, a RN Comércio Varejista S.A. reitera, por oportuno, todos os argumentos constantes de seu recurso voluntário que enveredam para a caracterização

das despesas com publicidade e propaganda como essencial e relevante à atividade e, portanto, insumo para fins de creditamento na apuração de PIS e COFINS, seja pela própria atividade de comércio varejista, seja pela existência de uma receita (VPC) decorrente de um serviço prestado de publicidade e propaganda, seja pela equiparação da Companhia neste tocante a uma agência de publicidade e propaganda.

Pugna ainda que todo o material apresentado seja juntado aos autos do processo administrativo fiscal nº 10580.728990/2016-90, incluindo-se, tendo em vista a inércia do i. Auditor, a nova planilha demonstrando o impacto dos créditos de despesa com publicidade e propaganda sobre a integralidade dos débitos de PIS e COFINS que foram lançados no auto de infração.

É o relatório.

Voto

Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula, Relatora

O recurso já foi conhecido pelo Colegiado na Resolução nº 3402-001.624.

Da diligência efetuada

A diligência foi determinada pelo Colegiado para que, em decorrência do entendimento da fiscalização no sentido de que os valores de Verbas de Propaganda Cooperada (VPC) seriam receitas tributáveis da prestação de serviços, fossem também levados em consideração na base de cálculo das contribuições os créditos das contribuições relativos aos dispêndios necessários e essenciais à execução desses serviços.

Em análise dos documentos apresentados pela interessada na diligência, constatou a fiscalização que:

- A contribuinte desconsiderou integralmente a forma de apresentação informações e documentos estabelecidos no Termo de Intimação;

- Todas as despesas de publicidade e propaganda informadas pela diligenciada foram por ela consideradas como insumos para a prestação dos serviços geradores da Verba de Propaganda Compartilhada – VPC;

- Na planilha “Apuração Agência Publicidade”, os saldos anuais das contribuições (débito a pagar ou crédito) não se revestem de qualquer importância porque sistemática de apuração do PIS e da COFINS é mensal.

- A amostra enviada (grupos de documentos comprobatórios de pagamentos realizados a fornecedores de serviços de propaganda e publicidade, contrato com seus fornecedores de mercadorias no que se refere ao VPC e algumas mídias de vídeo veiculadas pela diligenciada) não seria capaz de comprovar a existência ou não de determinada receita ou despesa, tampouco se cada um deles estaria suportado por documento hábil e idôneo que possa emprestar legitimidade à matéria discutida. Trata-se de amostragem realizada pela Diligenciada, segundo seus próprios critérios, que não estaria apta a emprestar valor probante para o todo,

porque se o critério de amostragem fosse indicado para o caso, seria aquele estabelecido pela fiscalização.

Além disso, concluiu a fiscalização na diligência que, tendo em vista que os serviços de publicidade e propaganda contratados pela contribuinte aproveitariam tanto a ela própria na atividade de revenda de mercadorias (sem direito a crédito como insumo) como aos fornecedores dos produtos que comercializa (prestação de serviço aos fornecedores, conforme entendimento da fiscalização), a Diligenciada não adotou um critério justo para determinar o que seria despesa concernente à atividade meio e que seria despesa de serviços para prestação de serviços a terceiros.

A recorrente apresentou manifestação em face da diligência, insurgindo-se em face dessas constatações da fiscalização, mas sem suprir as dificuldades apontadas para a apuração de créditos determinada pelo Colegiado em relação especificamente à atividade de prestação de serviços aos fornecedores dos produtos considerada pelo autuante, que desclassificou a qualificação da contribuinte de que esses valores seriam redutores de custos.

Assim, além da ausência de provas cabais para a comprovação dos dispêndios apontados pela recorrente na diligência e da falta de critério de rateio para individualizar os dispêndios aplicados especificamente na atividade de prestação de serviço de VPC aos fornecedores (conforme entendimento do autuante), a fiscalização restou impossibilitada de efetuar a apuração determinada pelo Colegiado.

Não se trata de inovação na autuação, mas da análise de eventual elemento modificativo ou extintivo da autuação, contudo os elementos apresentados pela recorrente não foram suficientes para demonstrar a eventual necessidade de redução nos valores exigidos originalmente. Sendo ônus da contribuinte essa demonstração, no caso, eventual direito creditório existente em contraposição ao lançamento, o que não se efetivou no caso, entendendo superada tal questão.

Há que se salientar que, conforme restará mais adiante detalhado neste Voto (“2. Glosas de créditos”), ao contrário do que afirma a contribuinte em sua manifestação, no que diz respeito à atividade de comercialização de mercadorias que não foram produzidas ou fabricadas pela contribuinte, somente há o direito ao crédito sobre os próprios 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.

Diante do entendimento da recorrente em sentido contrário, de que haveria direito ao creditamento sobre todos os dispêndios aplicados na publicidade e propaganda cooperada, resta inócua a nova planilha apresentada com sua manifestação “demonstrando o impacto dos créditos de despesa com publicidade e propaganda sobre a integralidade dos débitos de PIS e COFINS que foram lançados no auto de infração”.

1. Insuficiência de recolhimento por omissão de receitas

1.a) Verba de Propaganda e Publicidade Cooperada (VPC)

Primeiramente há que se dizer que, sobre a VPC não há controvérsia nos autos sobre os fatos apurados pela fiscalização, mas tão somente sobre a qualificação jurídica dada pela fiscalização sobre eles.

Entendeu a fiscalização que, como a recorrente realiza ações de marketing em seu nome fazendo referência as mercadorias adquiridas em anúncios veiculados na mídia em benefício dos seus fornecedores, dos quais recebe uma remuneração; estaria caracterizada a prestação de serviços a estes, nos seguintes termos:

A RN - contribuinte realiza ações de marketing em seu nome destacando as mercadorias adquiridas nos veículos de comunicações e panfletos, cobra dos seus fornecedores uma remuneração pré-ajustada, sendo remunerada pelo serviço de marketing que realiza. E não uma recuperação de custos, pois o gerenciamento das ações de propaganda não são partilhados com os seus fornecedores; é uma ação exclusiva da RN que cobra um valor pelo serviço realizado. O fornecedor de mercadorias não tem gerência sobre qual o verdadeiro custo das ações realizadas pela RN. Ele paga, de forma vinculada, um percentual fixo previamente ajustado. Não há uma abertura das planilhas dos custos incorridos ao fornecedor pela fiscalizada.

Diante desse contexto, tem-se configurada a remuneração, devido ao serviço de publicidade e propaganda, da RN realizados por seus fornecedores. É uma prestação de serviços, que devem está contida na receita operacional da fiscalizada.

A recorrente sustenta que a Verba de Propaganda e Publicidade Cooperada (VPC) é uma verba recebida dos fornecedores/indústrias para restituir parte dos gastos que ela teve com a publicidade dos produtos fabricados por aqueles e revendidos por esta. No entanto, a recorrente não traz qualquer argumento relevante acerca da legitimidade do alegado reembolso, no sentido de que seriam valores que teria desembolsado, mas que, pela sua natureza, seriam de responsabilidade das empresas fornecedoras.

De outro lado, apurou a fiscalização que os valores recebidos pela recorrente dos fornecedores a título de propaganda e publicidade são pré-estabelecidos com uma percentagem do faturamento das vendas das referidas mercadorias adquiridas, o que não é compatível com a alegação da recorrente de reembolso de despesas, mas com a natureza de remuneração pelo serviço prestado. Como constatado, não se trata de ações de propaganda compartilhada entre a recorrente e seus fornecedores, eis que todas as ações são efetuadas sem a participação dos fornecedores das mercadorias, os quais desembolsam um valor fixo previamente ajustado e não têm acesso aos valores dos custos das ações realizadas pela recorrente, não havendo que se falar em reembolso de despesas da recorrente que seriam de responsabilidade dos fornecedores das mercadorias.

O fato de os anúncios veiculados na mídia pela recorrente não trazerem o nome do fabricante da mercadoria não descaracteriza a natureza do serviço prestado, pois, de toda a forma, o anúncio traz a marca do produto, que, aliás, é o que é relevante em termos de publicidade. A alegação da recorrente de que as publicidades e propagandas veiculadas não trazem a marca da mercadoria não seriam objeto de qualquer restituição por parte dos fornecedores/indústrias, vem, pelo contrário, corroborar a tese da fiscalização da natureza de prestação de um serviço. A obrigação de fazer da prestadora (recorrente) para com o tomador dos serviços (fornecedor) é justamente a veiculação, nos seus anúncios, da marca dos produtos, no intuito de promovê-la para aumentar o volume de vendas do tomador do serviço.

Alega também a recorrente que os valores da VPC não seriam incorporados ao seu patrimônio e, logo, não poderiam ser considerados receita e faturamento e muito menos reveladores da medida de riqueza ou de capacidade econômica daquela.

Para fins de incidência do PIS e da Cofins não cumulativos, conforme definido nos arts. 1º das Leis nºs 10.833/2003 e 10.637/2002, na redação vigente à época dos fatos, o fato gerador é o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, assim considerado 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. Dessa forma, ainda que o serviço prestado não esteja incluído no objeto social da recorrente, deve ser considerado como uma das demais receitas auferidas por ela, passível de incidência das contribuições sociais não cumulativas. Em se tratando de um serviço, o que se tributa relativamente às referidas contribuições é o seu próprio preço, equivalente à remuneração recebida pela recorrente do tomador do serviço, que é o fornecedor das mercadorias adquiridas pela recorrente.

Importante nesse ponto fazer a distinção entre *receita*, sujeita à incidência das contribuições de PIS/Cofins, e *renda*, tributável pelo IRPJ, conforme a doutrina do Professor Minatel¹:

Já afirmamos que receita pressupõe ingresso, no sentido de contraprestação em dinheiro recebida, por exemplo, pelo comerciante proveniente da venda de mercadorias, ou pela atividade desempenhada pelo prestador de serviços, assim como se qualificam no contexto de receita os juros que remuneram o capital transferido num contrato de mútuo. Nessa concepção, foram tomados sob o genérico rótulo de receita, por não ser demais repetir que tais eventos têm configuração instantânea de circulação de riqueza, aferível na contrapartida instantânea de cada negócio ou operação, portanto, prescindem de apuração de resultado mediante confronto com os custos correspondentes. O mesmo não acontece com a renda, conceito relacional, pois pressupõe avaliação técnica do efetivo resultado, num determinado período de tempo, segundo métodos e critérios predefinidos, para o que são relevantes todos os fatores inter-relacionados para exteriorizá-lo.

A distinção acima apontada é relevante ao presente caso, pois, em se tratando de valores recebidos dos tomadores dos serviços pela remuneração de serviços prestados pela recorrente, devem sofrer a incidência das contribuições sociais não cumulativas em seu valor bruto, eis que o que se tributa nas contribuições de PIS/Cofins é a receita advinda da prestação dos serviços e não a renda mensal.

Quanto ao pedido de dedução das despesas de publicidade da base de cálculo das contribuições, com fundamento no art. 53 da Lei nº 7.450/85 e no art. 13 da Lei nº 10.925/2004²,

¹ MINATEL, José Antonio. O Conteúdo do conceito de receita. São Paulo: MP Editora, 2005.

² LEI FEDERAL Nº 7.450/1985:

Art 53 - Sujeitam-se ao desconto do imposto de renda, à alíquota de 5% (cinco por cento), como antecipação do devido na declaração de rendimentos, as importâncias pagas ou creditadas por pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas:

I - a título de comissões, corretagens ou qualquer outra remuneração pela representação comercial ou pela mediação na realização de negócios civis e comerciais;

II - por serviços de propaganda e publicidade.

Parágrafo único - No caso do inciso II deste artigo, excluem-se da base de cálculo as importâncias pagas diretamente ou repassadas a empresas de rádio, televisão, jornais e revistas, atribuída à pessoa jurídica pagadora e à beneficiária responsabilidade solidária pela comprovação da efetiva realização dos serviços.

deve ser indeferido tendo em vista, no âmbito do PIS/Pasep e da Cofins, a exclusão da base de cálculo referida no parágrafo único do art. 53 da Lei nº 7.450/85 está delimitada subjetivamente pelo art. 13 da Lei nº 10.925/2004 às pessoas jurídicas caracterizadas como "agências de publicidade e propaganda", que não é o caso da ora recorrente.

Assim, entendo que os elementos de fato apurados pela fiscalização são suficientes para caracterizar a prestação de um serviço aos fornecedores das mercadorias, cuja remuneração deve ser tributada pelas contribuições não cumulativas, que é representativa da presença de incremento no patrimônio da recorrente, considerada como receita por ela auferida.

1.b) Descontos para equalização de margem ou descontos *a posteriori* concedidos pelo fornecedor

Sobre tais descontos assim decidiu a DRJ:

A impugnante defende a tese de que a linha de intelecção utilizada no tópico envolvendo a VPC também vale para os descontos a posteriori, na medida em que o mesmo não se transmuda em receita, ou seja, não são reveladores da medida de riqueza ou exprimem a capacidade econômica da Impugnante.

Porém note-se que essa tese não merece prosperar. Como o desconto é operacionalizado por meio de um lançamento contábil de crédito em conta de receita (e débito em conta de passivo), fica assim caracterizado o aumento patrimonial¹ que, por seu turno, implica na ocorrência do fato gerador da receita como situação jurídica definitivamente constituída (artigo 116, inciso II, do CTN).

O argumento da Impugnante de que se trata de descontos dados sem qualquer condicionante pré-determinada ou fórmula pré-definida e que visam recompor os custos não merece guarida, porque toda receita serve – de uma forma ou de outra – para fazer frente aos custos e, no caso da Cofins e do PIS, o simples incremento patrimonial é suficiente para a subsunção à hipótese de incidência (tendo em vista que o fato gerador dessas contribuições é a receita, e não o lucro). Dessa maneira, torna-se sem importância se o desconto reduz custos, sendo suficiente o fato de que tal rubrica aumenta o patrimônio da Impugnante.

A Impugnante, em suas alegações finais, alega também que os descontos a posteriori não configuram receita, mas tão somente um desconto incondicionado que visa recompor os custos.

Contudo, resta evidente que tais “descontos” nada têm a ver com descontos incondicionais. Não obstante, certo é que, apenas na hipótese de que os descontos concedidos pelos fornecedores **fosse considerado um desconto incondicional por eles concedidos – mas não o são –, é que poderia ser apartado, na contabilidade do fornecedor (e nunca da Contribuinte!)**, da apuração da base de cálculo das contribuições. A previsão da legislação é para a exclusão dos descontos incondicionais concedidos da base do vendedor, conforme art. 1º, § 3º, inciso V, das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003.

E o desconto para ser incondicional deve estar consignado nota a nota, não se admitindo seu cálculo a partir de análise caso a caso, baseado no giro das mercadorias, com o fim precípua de recompor a margem da Impugnante em determinada mercadoria pela redução do seu preço de venda ao consumidor final.

LEI FEDERAL Nº 10.925/2004:

Art. 13. O disposto no parágrafo único do art. 53 da Lei nº 7.450, de 23 de dezembro de 1985, aplica-se na determinação da base de cálculo da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS das agências de publicidade e propaganda, sendo vedado o aproveitamento do crédito em relação às parcelas excluídas.

O conceito de descontos incondicionais (comerciais) e a necessidade desses constarem na nota fiscal de venda vem de longa data, desde a Instrução Normativa nº 51, de 03/11/1978, no seu item 4.2:

4.2 – Descontos incondicionais são as parcelas redutoras do preço de venda, quando constarem da nota fiscal de venda dos bens ou da fatura de serviços e não dependerem de evento posterior à emissão desses documentos. (grifo nosso)

É de se citar também Acórdãos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS.

Data do fato gerador: 14/11/2000

PIS/COFINS. BASE DE CÁLCULO. DESCONTOS INCONDICIONAIS. EXCLUSÃO. Para efeito de incidência da contribuição para o PIS e Cofins, excluem-se da base de cálculo os descontos incondicionais concedidos, não devendo integrar o faturamento os descontos promocionais constantes das notas fiscais próprias, desde que relacionados às notas fiscais de venda. Recurso Provido. (Acórdão 3301-001.625; sessão de 26/09/2012; 1a. Turma, 3a Câmara, 3a Sessão do Carf, proc. 10865.900366/2008-20).

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS. (...) DESCONTOS INCONDICIONAIS. NATUREZA. PROVA. Descontos incondicionais são parcelas redutoras do preço de venda, quando constarem da nota fiscal de venda dos bens ou da fatura de serviços e não dependerem de evento posterior à emissão desses documentos. A prova de que se trata de fato de descontos incondicionais, conforme apurado pela Fiscalização com base na escrituração, deve ser apresentada pelo contribuinte na impugnação. (Acórdão 3302-001.160; sessão de 10/08/2011; 2a Turma, 3a Câmara, 3a Sessão do Carf, proc. 10909.001469/2005-17). (grifo nosso)

Em resumo, tais descontos não se confundem com descontos incondicionais, pois estes últimos são concedidos no momento da venda e constam dos documentos fiscais. Repise-se que, na sistemática não-cumulativa, as compras e respectivas notas fiscais servem de base para a apuração de créditos.

Concluindo, tem-se que os chamados "descontos a posteriori" encaixam-se, de fato, no conceito amplo de receita admitido no direito tributário, nos termos da Lei nº 10.637, de 2002, art 1º, §§ 1º e 2º, e Lei nº 10.833, de 2003, art 1º, §§ 1º e 2º.

No recurso voluntário, no entanto, a recorrente apenas repisou os argumentos já constantes na impugnação, não tendo apresentado qualquer defesa em face dos fundamentos utilizados pela DRJ para refutar a sua tese de que os denominados "descontos a posteriori" não seriam receita tributável pelas contribuições de PIS/Cofins.

Assim, a decisão recorrida há de ser mantida nesta parte pelos seus próprios fundamentos, com os quais concordo.

2. Glosas de créditos

Créditos de PIS e Cofins sobre insumos

O Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR (2010/02091150), pelo rito dos Recursos Repetitivos, decidiu no sentido de que o conceito de insumo deve ser aferido segundo os critérios de essencialidade ou relevância para o processo

produtivo da contribuinte, bem como que há ilegalidade no conceito de insumo previsto nas Instruções Normativas SRF nºs 247/2002 e 404/2004.

Não obstante o referido Acórdão do STJ não tenha transitado em julgado, de forma que, pelo Regimento Interno do CAREF, ainda não vincularia os membros do CAREF, a Procuradoria da Fazenda Nacional expediu a Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF³, com a aprovação da dispensa de contestação e recursos sobre o tema, com fulcro no art. 19, IV, da Lei nº 10.522, de 2002,⁴ c/c o art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, o que vincula a Receita Federal nos atos de sua competência.

³ Portaria Conjunta PGFN /RFB nº1, de 12 de fevereiro de 2014 (Publicado(a) no DOU de 17/02/2014, seção 1, página 20)

Art. 3º Na hipótese de decisão desfavorável à Fazenda Nacional, proferida na forma prevista nos arts. 543-B e 543-C do CPC, a PGFN informará à RFB, por meio de Nota Explicativa, sobre a inclusão ou não da matéria na lista de dispensa de contestar e recorrer, para fins de aplicação do disposto nos §§ 4º, 5º e 7º do art. 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, e nos Pareceres PGFN/CDA nº 2.025, de 27 de outubro de 2011, e PGFN/CDA/CRJ nº 396, de 11 de março de 2013.

§ 1º A Nota Explicativa a que se refere o caput conterá também orientações sobre eventual questionamento feito pela RFB nos termos do § 2º do art. 2º e delimitará as situações a serem abrangidas pela decisão, informando sobre a existência de pedido de modulação de efeitos.

§ 2º O prazo para o envio da Nota a que se refere o caput será de 30 (trinta) dias, contado do dia útil seguinte ao termo final do prazo estabelecido no § 2º do art. 2º, ou da data de recebimento de eventual questionamento feito pela RFB, se este ocorrer antes.

§ 3º A vinculação das atividades da RFB aos entendimentos desfavoráveis proferidos sob a sistemática dos arts. 543-B e 543-C do CPC ocorrerá a partir da ciência da manifestação a que se refere o caput.

§ 4º A Nota Explicativa a que se refere o caput será publicada no sítio da RFB na Internet.

§ 5º Havendo pedido de modulação de efeitos da decisão, a PGFN comunicará à RFB o seu resultado, detalhando o momento em que a nova interpretação jurídica prevaleceu e o tratamento a ser dado aos lançamentos já efetuados e aos pedidos de restituição, reembolso, ressarcimento e compensação.

(...)

⁴ LEI No 10.522, DE 19 DE JULHO DE 2002.

Art. 19. Fica a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional autorizada a não contestar, a não interpor recurso ou a desistir do que tenha sido interposto, desde que inexistir outro fundamento relevante, na hipótese de a decisão versar sobre:

(Redação dada pela Lei nº 11.033, de 2004)

(...)

II - matérias que, em virtude de jurisprudência pacífica do Supremo Tribunal Federal, do Superior Tribunal de Justiça, do Tribunal Superior do Trabalho e do Tribunal Superior Eleitoral, sejam objeto de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda; (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

III -(VETADO). (Incluído pela Lei nº 12.788, de 2013)

IV - matérias decididas de modo desfavorável à Fazenda Nacional pelo Supremo Tribunal Federal, em sede de julgamento realizado nos termos do art. 543-B da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - Código de Processo Civil; (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)

V - matérias decididas de modo desfavorável à Fazenda Nacional pelo Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - Código de Processo Civil, com exceção daquelas que ainda possam ser objeto de apreciação pelo Supremo Tribunal Federal. (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)

(...)

§ 4º A Secretaria da Receita Federal do Brasil não constituirá os créditos tributários relativos às matérias de que tratam os incisos II, IV e V do caput, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput. (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

§ 5º As unidades da Secretaria da Receita Federal do Brasil deverão reproduzir, em suas decisões sobre as matérias a que se refere o caput, o entendimento adotado nas decisões definitivas de mérito, que versem sobre essas matérias, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput. (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

No mais, o conceito de insumo delimitado no REsp nº 1.221.170/PR (2010/02091150) não diverge muito do entendimento que já vinha sendo adotado predominantemente neste CARF sobre a matéria, a qual reclamava há muito tempo uniformização na jurisprudência em homenagem à segurança jurídica, razões pelas quais este Colegiado tem se curvado ao entendimento do STJ veiculado no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR (2010/02091150), cuja ementa consta abaixo:

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.

Os critérios da essencialidade e relevância que serão adotados por esta Relatora no presente processo são aqueles delimitados no Voto da Ministra Regina Helena Costa, conforme observação que constou na Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF:

35. O STJ, seguindo o voto da Ministra Regina Helena Costa adotou a posição intermediária quanto ao conceito de insumo, ao adotar os critérios de relevância e essencialidade – também adotadas no CARF – e afastando o conceito de insumo da

§ 6o - (VETADO). (Incluído pela Lei nº 12.788, de 2013)

§ 7o Na hipótese de créditos tributários já constituídos, a autoridade lançadora deverá rever de ofício o lançamento, para efeito de alterar total ou parcialmente o crédito tributário, conforme o caso, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput. (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)

legislação do IPI e IRPJ. De acordo com o voto da Ministra Regina Helena estabeleceu-se o critério de relevância – mais abrangente que o de pertinência adotado pelo Ministro Mauro Campbell Marques. Os Ministros Mauro Campbell Marques e Napoleão Nunes Maia Filho realinharam os seus votos para acompanhar Ministra Regina Helena Costa.

(...)

Observação 1. Observa-se que o STJ adotou a interpretação intermediária acerca da definição de insumo, considerando que seu conceito deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância. 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. Vale destacar que os critérios de essencialidade e relevância estão esclarecidos no voto da Ministra Regina Helena Costa, de maneira que se entende como critério da essencialidade aquele que “diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou serviço”, a) “constituindo elemento essencial e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço” ou “b) quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”.

Por outro lado, o critério de relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja: a) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva” b) seja “por imposição legal.”

Vale aqui também fazer as ressalvas efetuadas pela Procuradoria da Fazenda Nacional na Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, transcritas abaixo, no sentido de que foi estabelecido no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR somente um conceito abstrato de insumo, cabendo ao julgador ou aplicador da norma avaliar, em cada caso concreto, se o insumo em questão enquadra-se ou não nesse conceito, ou mesmo, se não se trata de hipótese de vedação ao creditamento ou de outras previsões específicas constantes nas Leis nºs 10.637/2002, 10.833/2003 e 10.865/2005:

60. Por fim, é importante mencionar que, embora não esteja tão claro no Acórdão[4], constando apenas no Voto da Ministra Assusete Magalhães, não devem ser enquadradas como insumo as despesas cujo creditamento é, de forma expressa, vedado por lei. Ressalvam-se, pois, do entendimento firmado pelo STJ, as vedações e limitações de creditamento previstas em lei.

61. Destaca-se, nesse ponto, excerto do voto da Ministra Assusete Magalhães:

“Pela perspectiva da zona de certeza negativa, quanto ao que seguramente se deve excluir do conceito de ‘insumo’, para efeito de creditamento do PIS/COFINS, observa-se que as Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 trazem vedações e limitações ao desconto de créditos. Quanto às vedações, por exemplo, o art. 3º, §2º, de ambas as Leis impede o crédito em relação aos valores de mão de obra pagos a pessoa física e aos valores de aquisição de bens e serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições. Já como exemplos de limitações, o art. 3º, §3º, das referidas Leis estabelece que o desconto de créditos aplica-se, exclusivamente, em relação aos bens e serviços adquiridos de pessoas jurídicas domiciliadas no País e aos custos e despesas pagos ou creditados a pessoas jurídicas também domiciliadas no território nacional.”

62. Dessa forma, verifica-se que as despesas que possuem regras específicas contidas nas Leis nº 10.637/2002, 10.833/2003 e 10.865/2005, as quais impedem o creditamento de PIS/COFINS, não devem ser abrangidas pelo conceito de insumo, mesmo que, eventualmente, utilizando-se os critérios de essencialidade e relevância ao objeto social do contribuinte, pudesse ser defendida sua importância para o processo produtivo. Deve prevalecer o disposto na própria legislação, que impõe vedação e limite ao creditamento.

63. Imperioso salientar que a leitura açodada do Acórdão não pode levar à conclusão de que tais vedações poderiam ser ignoradas, ampliando-se, além dos limites legais, o conceito de insumo, a pretexto de serem adotados os critérios aludidos no precedente do STJ. Tal pretensão, além de contrariar frontalmente a legislação, não estaria abarcada pela extensão do julgado.

(...)

67. Por fim, cumpre esclarecer que o precedente do STJ apenas definiu abstratamente o conceito de insumos para fins da não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS. Destarte, tanto a dispensa de contestar e recorrer, no âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, como a vinculação da Secretaria da Receita Federal do Brasil estão adstritas ao conceito de insumos que foi fixado pelo STJ, o qual afasta a definição anteriormente adotada pelos órgãos, que era decorrente das Instruções Normativas da SRF nº 247/2002 e 404/2004.

68. Ressalte-se, portanto, que o precedente do STJ não afasta a análise acerca da subsunção de cada item ao conceito fixado pelo STJ. Desse modo, tanto o Procurador da Fazenda Nacional como o Auditor-Fiscal que atuam nos processos nos quais se questiona o enquadramento de determinado item como insumo ou não para fins da não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS estão obrigados a adotar o conceito de insumos definido pelo STJ e as balizas contidas no RESP nº 1.221.170/PR, mas não estão obrigados a, necessariamente, aceitar o enquadramento do item questionado como insumo. Deve-se, portanto, diante de questionamento de tal ordem, verificar se o item discutido se amolda ou não na nova conceituação decorrente do Recurso Repetitivo ora examinado.

(...)

2.a) Comissões de administração relacionadas às vendas através de cartão de crédito

Ao que se observa da leitura dos incisos I e II dos arts. 3º das Leis nºs 10.833/2003 e 10.637/2002⁵, em relação à "**revenda**" de mercadorias, só há o direito ao desconto de créditos

⁵ Lei nº 10.833/2003:

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: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...)

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; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...)

Lei nº 10.637/2002:

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: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...)

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; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

(...)

das contribuições sociais não cumulativas sobre os **"bens adquiridos"** para revenda (inciso I), enquanto que **"na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados a venda"**, há direito ao aproveitamento de créditos sobre todos os **"bens e serviços, utilizados como insumo"** nessas atividades (inciso II), sendo que aqui o conceito de insumo deve ser buscado no REsp nº 1.221.170/PR.

Como se denota da redação dos incisos II dos arts. 3º das Leis nºs 10.833/2003 e 10.637/2002, a preposição "na" que sucede a expressão "bens e serviços, utilizados como insumo" e que antecede os termos "prestação de serviços" e "produção ou fabricação" delinea o entendimento de que os bens e serviços que serão objeto de creditamento são aqueles utilizados como "insumo" para essas duas atividades, seja lá qual for o conceito de insumo a ser adotado pelo intérprete.

De outra parte, nesse dispositivo legal (incisos II), a referência a "bens ou produtos destinados a venda" na segunda atividade geradora de crédito ("produção ou fabricação") está a dizer que o creditamento diz respeito ao processo produtivo do bem ou produto "destinado a venda", ou seja, ao processo produtivo do qual resultarão os bens ou produtos a serem vendidos, e não à atividade posterior de vendas.

Contudo, considerando os critérios definidos pela Ministra Regina Helena Costa em seu voto no REsp nº 1.221.170/PR, em especial, o da relevância - mais abrangente do que o critério da pertinência -, não se pode descartar por completo a hipótese excepcional de uma despesa posterior ao processo produtivo vir a ser também considerada insumo. Ainda que caiba, dentro do conceito de insumos, a discussão casuística acerca de algumas despesas posteriores ao processo produtivo serem relevantes a ele; no caso, na mera comercialização de mercadorias que não foram produzidas ou fabricadas pela contribuinte, sua atividade preponderante, somente há o direito ao creditamento sobre os próprios 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 prestação de serviços ou de produção ou fabricação de bens requerido neste inciso.

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. Trata-se da prerrogativa do legislador ordinário de conferir tratamento privilegiado a determinados segmentos que seriam merecedores dentro do contexto econômico e social do País. Não se deve olvidar que cabe ao agente administrativo aplicar a lei tal como promulgada, sem estender seus efeitos para hipóteses nela não previstas.

Nesse sentido já decidiu este CARF em face da mesma contribuinte no Acórdão nº 3403-003.306, de 14 de outubro de 2014, mediante voto vencedor do Conselheiro Rosaldo Trevisan, proferido nos seguintes termos:

(...)

A divergência em relação ao voto do relator toma lugar quando, a partir do conceito de insumo adotado pela turma (mais estreito que o derivado da legislação do IRPJ, entretanto mais alargado que o previsto na legislação do IPI), conclui que:

A atividade econômica geradora de receitas, base de cálculo das Contribuições ao PIS e a COFINS no regime não cumulativo, não se resume à industrialização, como ocorre com o ultrapassado Imposto sobre Produtos Industrializados, de onde surgiu o conceito de insumo na legislação brasileira, mas sim a todo o tipo de exercício, que

compreende a venda de bens, seja no atacado ou no varejo, a prestação de toda a sorte de serviços e a realização de outras atividades (...)

Em face da Súmula CARF nº 2, não pode se distanciar o julgador dos comandos legais que disciplinam a matéria, os artigos 3º, II das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, que permitem créditos em relação a:

"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 (...)" (grifo nosso)

A mera leitura do dispositivo [artigos 3º, II das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003] torna inequívoco que só bens e serviços podem ser insumos, e que tais "bens e serviços" para serem considerados insumos, devem ser utilizados: (a) na prestação de serviços; ou (b) na fabricação ou produção de bens ou produtos destinados à venda ou à prestação de serviços. Trabalha, assim, o texto legal, indubitavelmente, com duas categorias: "produção/fabricação" e "prestação de serviços".

Assim, não se pode conceber o alargamento vislumbrado no excerto transcrito do voto do relator, que acrescenta a estas outras categorias, carentes de previsão legal.

E sustentar que a lei restringiu indevidamente a não-cumulatividade constitucionalmente assegurada no § 12 do artigo 195 é atentar contra o próprio teor de tal dispositivo constitucional, que remete a disciplina à "lei". Ademais, esbarra-se novamente no teor da já citada Súmula CARF nº 2, que impede seja um texto legal vigente considerado inconstitucional por este tribunal administrativo.

Acrescente-se que o fato de as mesmas Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 contemplarem a revenda em inciso diverso (art. 3º, I) não permite concluir que também no inciso II se estaria a tratar da atividade de revenda, considerando-a ao lado ou até dentro da "produção/fabricação" ou "prestação de serviços". Seria novamente um alargamento carente de fundamento legal.

Não se pode generalizar a conclusão de que as Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 permitem créditos apenas ao setor industrial ou de prestação de serviços (créditos estes que deveriam ser estendidos aos demais setores por isonomia ou analogia, independente da existência de lei que o autorizasse). Ambas as leis (nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003) tratam de créditos também a outros setores. Mas não o fazem especificamente nos incisos II dos arts. 3º, que, como aqui já detalhado, versam restritivamente sobre "produção/fabricação" e "prestação de serviços".

Deve-se destacar ainda, antes de analisar as rubricas em espécie com créditos rechaçados pelo fisco, que soaria absolutamente irrazoável que a lista de incisos com as hipóteses ensejadoras de crédito dos arts. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 fosse meramente exemplificativa (podendo haver créditos sobre hipóteses ali não arroladas, desde que ausentes também da lista proibitiva dos §§ 2º dos arts. 3º). Isso equivaleria, de plano, a afirmar que todas as alterações já efetuadas (sempre por Lei) nos incisos dos arts. 3º foram inúteis, e que uma das listas (a permissiva dos incisos ou a proibitiva dos parágrafos) seria totalmente dispensável.

(...)

O entendimento acima foi confirmado por este Colegiado no Acórdão nº 3402-006.026, de 12 de dezembro de 2018, sob a seguinte ementa:

(...)

PIS/COFINS. COMERCIALIZAÇÃO DE MERCADORIAS. 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 prestação de serviços ou de produção ou fabricação de bens requerido neste inciso.
(...)

Dessa forma, a atividade comercial varejista não foi contemplada pelo direito ao crédito das contribuições de PIS/Cofins como insumo com fundamento nos incisos II dos arts. 3º das Leis nºs 10.833/2003 e 10.637/2002.

Por argumentar, ainda que se pudesse ultrapassar esta primeira barreira, também o conceito de insumo adotado neste Voto, delimitado pela Ministra Regina Helena Costa em seu voto no REsp nº 1.221.170/PR, não abriga as despesas relativas às "Comissões de administração relacionadas às vendas através de cartão de crédito", vez que os critérios da essencialidade e da relevância devem ser aferidos em relação ao processo produtivo ou à execução do serviço, e não em relação à atividade de vendas, como pretende a recorrente.

Assim, no caso, em face dessas razões, o argumento da recorrente, no sentido de que as referidas comissões seriam despesas essenciais ao negócio ou a sua atividade financeira, vez que "grande parte de sua receita advém das vendas de produtos realizadas através de cartão de crédito"; não é hábil a afastar a glosa correspondente.

2.b) Propaganda e Publicidade

Da mesma forma, entende a recorrente que faria jus ao creditamento das contribuições relativamente à despesa com publicidade e propaganda, a qual seria essencial a sua atividade, mormente diante do seu segmento de atuação.

Aqui valem as mesmas razões expedidas no tópico anterior: além de a atividade comercial varejista não ter sido contemplada pelo direito ao creditamento como insumo com fundamento nos incisos II dos arts. 3º das Leis nºs 10.833/2003 e 10.637/2002; o conceito de insumo adotado neste Voto, delimitado no REsp nº 1.221.170/PR, não abrigaria como insumo as despesas relativas às "Propaganda e Publicidade", pois os critérios da essencialidade e da relevância devem ser aferidos em relação ao processo produtivo ou à execução do serviço, e não em relação à atividade de vendas.

Assim, devem ser mantidas também as glosas relativas à despesa de propaganda e publicidade.

2.c) Transferência de estoque

Sobre essa questão, decidiu a DRJ no seguinte sentido:

(...)

Em consulta aos Registros M105 - Detalhamento da Base de Cálculo do Crédito do PIS/Pasep e M505 - Detalhamento da Base de Cálculo do Crédito da Cofins, da Escrituração Fiscal Digital EFD-Contribuições, constata-se, conforme registrado pela Fiscalização, que a Interessada se aproveitou de crédito no valor de R\$ 304.514.238,85, descrito como "OUTROS CRÉDITOS - Transf Estoque da RE".

E segundo consta no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ) da Interessada (fl. 3993), seu Nome Fantasia é RICARDO ELETRO, correspondente a sigla "RE" da

descrição do crédito "OUTROS CRÉDITOS - Transf Estoque da RE". Com efeito, a transferência de mercadoria de um estabelecimento de uma pessoa jurídica para outra do mesmo grupo - transferência de estoque - não tem natureza de contraprestação em negócio jurídico que envolva a venda de mercadorias ou prestação de serviços, cessão onerosa e temporária de bens e direitos ou mesmo a remuneração de investimentos (aquelas hipóteses de aferição de renda tributável). Não se tem uma aquisição de direito novo, não se observa um acréscimo de numerário para o transmitente, e nem ainda temos uma transferência de domínio da coisa para outra pessoa jurídica. Tudo se opera dentro da esfera de domínio de um mesmo titular do direito sobre a coisa.

Assim, essa operação de transferência entre estabelecimentos de uma mesma pessoa jurídica não constitui fato gerador das contribuições para o PIS/Pasep e da Cofins, de vez que não há auferimento de receita, conforme previsão do art. 2º da precitada IN SRF nº 247, de 2002:

(...)

Desse modo, as operações decorrentes de "transferência de estoque" não podem ser consideradas para fins de apuração de créditos das contribuições não-cumulativas para o PIS e da Cofins, sob pena de se criarem créditos pela simples movimentação sequencial de bens – física e/ou documental – entre os diversos estabelecimentos da pessoa jurídica, sendo permitido o crédito somente na aquisição do bem, quando da entrega pelo fornecedor ao comprador em um de seus estabelecimentos.

Lado outro, embora a Interessada alegue ter ocorrido uma operação de compra e venda de mercadorias para fins de revenda, tendo, portanto, gerado receita tributável pelas contribuições para o PIS e da Cofins, não constam dos autos os documentos contábeis e fiscais que comprovariam sua alegação, de forma a refutar as informações prestadas pela própria Interessada em sua EFD-Contribuições, instrumento hábil para a consolidação e a apuração das contribuições em questão.

(...)

Portanto, à míngua de qualquer comprovação do alegado, não se pode acolher a tese intentada.

Pelo exposto, devem ser mantidas as glosas efetuadas pela Autoridade Fiscal em relação aos créditos inerentes a "transferência de estoque".

A decisão recorrida que manteve a glosa relativa à transferência de estoque, com a qual concordo, há de ser mantida, vez que, no recurso voluntário, a interessada apenas reiterou todos os argumentos já constantes na impugnação, não apresentando qualquer elemento modificativo ou extintivo da decisão recorrida nesta parte, nem tampouco apresentou as provas de sua alegações, cuja falta já tinha sido alertada pela DRJ.

Assim, pelo exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Maria Aparecida Martins de Paula

