



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

Processo nº 10805.724064/2015-82
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3401-004.379 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de fevereiro de 2018
Matéria PIS e COFINS - INSUMOS
Recorrente VIA VAREJO S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

Ementa:

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

A legislação do PIS e da COFINS não-cumulativos estabelecem critérios próprios para a conceituação de *insumos* para fins de tomada de créditos, não se adotando os critérios do IPI e do IRPJ.

Insumo para fins de creditamento do PIS e da COFINS não-cumulativos é todo o custo, despesa ou encargo comprovadamente incorrido na prestação de serviço ou na produção ou fabricação de bem ou produto que seja destinado à venda (critério da essencialidade), e que tenha relação e vínculo com as receitas tributadas (critério relacional), dependendo, para sua identificação, das especificidades de cada segmento econômico.

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

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

OMISSÃO DE RECEITAS. BONIFICAÇÕES. DESPESAS COM PROPAGANDA COOPERADA.

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

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

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

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

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

Ementa:

COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. COMÉRCIO VAREJISTA. INSUMOS. CRÉDITOS. CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE E NECESSIDADE.

A legislação do PIS e da COFINS não-cumulativos estabelecem critérios próprios para a conceituação de *insumos* para fins de tomada de créditos, não se adotando os critérios do IPI e do IRPJ.

Insumo para fins de creditamento do PIS e da COFINS não-cumulativos é todo o custo, despesa ou encargo comprovadamente incorrido na prestação de serviço ou na produção ou fabricação de bem ou produto que seja destinado à venda (critério da essencialidade), e que tenha relação e vínculo com as receitas tributadas (critério relacional), dependendo, para sua identificação, das especificidades de cada segmento econômico.

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

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

OMISSÃO DE RECEITAS. BONIFICAÇÕES. DESPESAS COM PROPAGANDA COOPERADA.

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

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

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

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

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

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

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em negar provimento ao recurso voluntário, da seguinte forma: (a) por **unanimidade** de votos, para manter o lançamento em relação (a1) à conta referente a manutenção e reparos, tendo os Conselheiros Robson José Bayerl, Mara Cristina Sifuentes, Cássio Schappo, Marcos Roberto da Silva, Renato Vieira de Ávila, Leonardo Ogassawara de Araújo Branco e Rosaldo Trevisan acompanhado pelas conclusões, por entenderem não aplicável o dispositivo legal referente a insumos a atividades comerciais, devendo o relator incluir tal observação em seu voto, conforme previsão regimental; (a2) à conta a "receita propaganda coop.", tendo os Conselheiros Robson José Bayerl, Mara Cristina Sifuentes, Cássio Schappo, Marcos Roberto da Silva, Leonardo Ogassawara de Araújo Branco e Rosaldo Trevisan acompanhado pelas conclusões, por entenderem que a negativa de crédito não se restringe ao aspecto probatório, devendo a rubrica ser incluída na base de cálculo, por constituir receita, cabendo ao relator agregar tais considerações a seu voto, na forma regimental; (a3) "prestação de serviços FINASA"; (b) por **maioria** de votos para manter o lançamento em relação a (b1) comissão de cartões de crédito e de débito, e a propaganda e provisão de despesas de propaganda, vencido o relator e o Conselheiro Cássio Schappo; (b2) créditos extemporâneos de ICMS-ST, vencido o Conselheiro Cássio Schappo; e (b3) bonificações, vencidos os Conselheiros Renato Vieira de Ávila e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, que propunham conversão em diligência, tendo os Conselheiros Robson José Bayerl, Mara Cristina Sifuentes, Cássio Schappo, Marcos Roberto da Silva, Rosaldo Trevisan acompanhado pelas conclusões, por entenderem que a negativa de crédito não se restringe ao aspecto probatório, devendo a rubrica ser incluída na base de cálculo, cabendo ao relator agregar tais considerações a seu voto, na forma regimental; e (c) por voto de **qualidade**, para manter a incidência de juros de mora sobre o valor da multa de ofício, vencidos os Conselheiros André Henrique Lemos, Cassio Schappo, Renato Vieira de Ávila e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco. Foi rejeitada, por maioria, em votação preliminar, a proposta de conversão em diligência, suscitada pelos Conselheiros Cássio Schappo, Renato Vieira de Ávila e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco em relação a "receita propaganda coop.". Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Rosaldo Trevisan.

ROSALDO TREVISAN – Presidente e Redator Designado.

ANDRÉ HENRIQUE LEMOS - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rosaldo Trevisan (presidente), Leonardo Ogassawara de Araújo Branco (vice-presidente), Robson José Bayerl, Mara Cristina Sifuentes, André Henrique Lemos, Renato Vieira de Ávila (suplente), Cássio Schappo (suplente) e Marcos Roberto da Silva (suplente).

Relatório

Versam os autos sobre lançamento de ofício (efls. 5.996/6.013), referente a créditos descontados indevidamente para o PIS e a COFINS, sob o regime da não-cumulatividade, relativo aos fatos geradores de 31/01/2011 a 31/12/2011, sobre os quais foram acrescidos a multa de 75% e juros de mora.

Importante consignar que os fatos geradores de 2011 são referentes a sociedade empresária Nova Casa Bahia S/A - formalizada sob a forma de sociedades por ações e enquadrada no regime tributário do lucro real -, a qual fora incorporada em 24/01/2013 pela Recorrente, conforme informado no TVF de efl. 5.958.

Baseando-se nos artigos 3º, II da Lei 10.637/02 e 10.833/03 c/c artigo 8º da IN/SRF 404/04, a fiscalização entendeu que o direito ao crédito de PIS/COFINS somente seria possível para os serviços utilizados como insumos **(1)** aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto ou **(2)** aplicados ou consumidos na prestação de serviço (efls. 5.961/5.962), sendo inadmissível no caso concreto, pois, de acordo com a Classificação Nacional de Atividades Econômicas - CNAE da Recorrente, esta desenvolveu até 22/01/2011 o ramo de Lojas de Departamentos ou Magazines, e após, o Comércio Varejista especializado em eletrodomésticos e equipamentos de áudio e vídeo, e ainda, como atividade secundária, Lojas de Variedades.

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

No item IV, do TVF (efls. 5.959 e seguintes), as autoridades fiscais informam os FATOS RELATIVOS À CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO, informando:

1. DOS SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS DECLARADOS EM DAÇON:

- (1.1) Manutenção e Reparo, conta contábil 3213001 (efl. 5.964);
- (1.2) Comissão Cartão de Crédito (taxa de administração cobradas pelas operações de cartão de crédito e débito, conta contábil 3511001 (efl. 5.965);
- (1.3) Propaganda (efl. 5.968), serviços de propaganda e publicidade tomados por prestadoras de serviços contratadas pela Recorrente, contas contábeis 3501001 e 2109002;
- (1.4) Crédito extemporâneo ICMS-ST, contas contábeis 1201011 e 3405002;

2. DO CONFRONTO DOS VALORES DAS RECEITAS DE BONIFICAÇÃO CONSTANTES NO DEMONSTRATIVO APRESENTADO PELO CONTRIBUINTE (DAÇON) E NA CONTABILIDADE (efl. 5.978 e seguintes), considerados como sendo omissões de receita (planilhas contidas à efl. 5.991 para o PIS e 5.993 para a COFINS).

3. DA RECEITA DE PROPAGANDA COOP NÃO INCLUÍDA NA BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES (efl. 5.983 e seguintes), registrada na conta contábil 4303003 - "RECEITA PROPAGANDA COOP", entendido como sendo omissão de receitas..

4. DO CONFRONTO DAS RECEITA (SIC) PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS FINASA CONSTANTES NO DEMONSTRATIVO APRESENTADO PELO CONTRIBUINTE (DACON) E NA CONTABILIDADE (efl. 5.987), conta contábil 4104008, também considerada como omissão de receitas.

A interessada apresentou impugnação (efls. 6.023/6.068), defendendo em síntese que :

- houve constrição do conceito de “insumos” pelas autoridades fiscais, diante da utilização do conceito inerente ao Imposto sobre Produtos Industrializados.

- as glosas abrangem dispêndios “indiscutivelmente imprescindíveis ao desenvolvimento do seu objeto social”, e que sem estas “jamais seriam produzidas as receitas auferidas pela contribuinte.”

- ser injusto o tratamento desigual entre comércio e indústria, pois nestas o “espectro de dispêndios sobre os quais podem tomar créditos da não cumulatividade é significativamente maior do que aquele deferido às empresas meramente comerciais.”

- a própria legislação (arts. 518 e 519 do RIR/99) reconhece que tanto a atividade comercial quanto industrial têm margens de lucro análogas, inexistindo justificativas que determinem tratamento diferenciado para fins de aproveitamento de créditos para o PIS e a COFINS.

- no tocante a interpretação e aplicação do inc. II do art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, os insumos devem ser conceituados como “*quaisquer dispêndios necessários e imprescindíveis à geração das receitas, que são gravadas pelas contribuições.*”

Os *insumos* “representa (sic) cada um dos elementos, diretos e indiretos, necessários à produção de produtos e serviços, como, por exemplo, matérias-primas, máquinas, equipamentos, capital, mão-de-obra, energia elétrica, marketing, serviços-meio, etc.”, motivo pelo qual possui direito ao crédito do PIS e da COFINS sobre os valores pagos a esse título. Complementando, junta julgado do CARF, objetivando a alteração do conceito de *insumos* utilizado pelas autoridades fiscais.

- tem direito ao crédito relacionado aos dispêndios com manutenção e reparo, uma vez que possui diversas lojas espalhadas pelo País, resultando em muitos gastos com manutenção de espaços físicos e reparos estruturais, sendo estes dispêndios necessários para o desenvolvimento do objeto social (item 3.1).

- “da glosa dos créditos sobre Taxa de Administração de cartão de crédito, cartão de débito e congêneres”, sustenta que por serem seus clientes consumidores finais, parte das vendas se materializam por meio de cartão de crédito, fazendo com que a interessada pague taxas às administradoras dos cartões. Assim, “não há como se afastar a consideração no sentido

de que a disponibilização do meio de pagamento controvertido é absolutamente imprescindível a atividade desenvolvida pela impugnante” (item 3.2).

- sobre a “glosa com despesas de propaganda”, argumenta a “indissociabilidade desses dispêndios com o desenvolvimento do objeto social”, uma vez que está inserida em mercado competitivo, sendo de extrema relevância a divulgação de suas lojas para obtenção de resultados. Deste modo, aduz que tal serviço deve ser considerado *insumo* (item 3.3).

- no que tange a glosa sobre os créditos extemporâneos de ICMS - item 3.4, diz que é incontestável que o “ICMS-ST – que vem enxertado nas Notas Fiscais emitidas por certos fornecedores do contribuinte e que, por óbvio, é vertido aos vendedores pela Impugnante – integra, sim, o custo de aquisição das mercadorias adquiridas.”

Acrescenta, que tal glosa foi realizada seguindo preceitos infralegais, produzidos pela própria Receita Federal, e que tais preceitos não impõem obrigações aos administrados.

Para reforçar sua defesa, cita ementa da Solução de Consulta nº 60, de 2007 da SRRF 4ª Região Fiscal e conclui que “se, como reconhece a Receita Federal, o ICMS-ST integra o custo de aquisição da mercadoria adquirida para revenda, e se os créditos PIS/COFINS são calculados sobre o custo de aquisição da mercadoria (art. 3º, I, das Leis 10.637 e 10.833), é certo que devem ser admitidos os créditos de PIS e COFINS sobre o custo de aquisição, que também é composto pelo ICMS – ST.” Cita também ementa da Solução de Consulta nº 60, de 2012, da SRRF da 4ª RF.

- os créditos extemporâneos devem ser aproveitados, pois está previsto no § 4º da Lei 10.637/02 e 3º da Lei 10.833/03. Também, que a falta de retificação do DACT, DCTF e da DIPJ, conforme mencionado pela autoridade fiscal, não tem qualquer lastro legal para obstar o direito. Cita jurisprudência do CARF sobre o caso, bem como requer o cancelamento da glosa.

- quanto as “Receitas de Bonificações constantes da DACT e da Contabilidade” – item 3.5, advoga possuem natureza jurídica de desconto.

Cita o item 11 do pronunciamento técnico nº 16 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, aprovado pela CVM em 05/06/2009, o qual aduz que os “[...] descontos comerciais e abatimentos e outros itens semelhantes são deduzidos na determinação do custo de aquisição” dos estoques, deste modo, “as bonificações e os acordos comerciais, para os efeitos contábeis do adquirente, importam em redução do custo do estoque.”

Defende que “as bonificações ou os descontos comerciais não devem ser considerados como receitas pela sociedade, mas antes, deverão ser deduzidas quando de seu registro contábil”, em conformidade com o item 10 do pronunciamento técnico nº 30 do CPC, também aprovado pela CVM em 15/09/2009.

Informa ainda que a bonificação se dá mediante a entrega da mercadoria, se dá em moeda para redução do preço, ou por meio de desconto em duplicata à vencer, tratando-se, na essência, “de redução de custos de aquisição de produtos, que não revelam ingresso de

recursos novos no caixa da entidade, e, como tal, nos termos da lei comercial, não preenchem o conceito de receita, mas antes servem à reduzir o custo de aquisição de seus estoques.”

- “Das Receitas de Propaganda Coop”, argumenta que as Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 não estabelecem em seu texto que os reembolsos não integram a base de cálculo do PIS e da Cofins, porém, tal fato, “ não significa que se possa incluir os reembolsos na base de cálculo destas contribuições, visto que não se constituem em receita da pessoa jurídica.” (item 3.6).

- sobre o lançamento referente a receita de prestação de serviços FINASA, entende que o entendimento dos fiscais não conduz com a realidade, uma vez que os valores lançados são receitas, estas tributadas à alíquota zero de PIS e COFINS (item 3.7).

- caso haja condenação, seja afastada a incidência dos juros de mora, calculados com base na taxa Selic, sob o argumento de que o legislador não previu a possibilidade de incidência destes sobre tal penalidade.

- também, ao menos, a taxa Selic não recaia sobre as multas de ofício lançadas.

- Juntou documentos, e dentre outros, parecer do Prof. Paulo de Barros Carvalho (efls. 6.149/6.211), e depois, mais um adendo ao parecer (efls. 6.212/6.219), o qual analisou e concluiu pela possibilidade do aproveitamento de créditos do PIS e da COFINS, referente a despesas de publicidade e propaganda; juntou também parecer do Prof. José Antonio Minatel sobre as bonificações, entendidas pelo parecerista como parcelas redutoras do custo de aquisição das respectivas compras (efls. 7.314/7.356).

Ao apreciar os fatos trazidos à baila pela autoridade fiscal, bem como pela interessada, decidiu a DRJ de Curitiba pela procedência dos lançamentos de PIS e Cofins não-cumulativos, bem como a incidência da multa de ofício e juros de mora (efls. 7.371/7.402), cuja ementa possui o seguinte teor:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

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

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. ATIVIDADE COMERCIAL. INSUMOS.

Na atividade de comércio não é possível a apuração de créditos da não cumulatividade do PIS ou da Cofins, com base no inciso II do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, pois a hipótese prevista em tais dispositivos é destinada unicamente a pessoas jurídicas industriais ou prestadoras de serviços.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. TAXA DE ADMINISTRAÇÃO DE CARTÃO DE CRÉDITO, DÉBITO E CONGÊNERES. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL.

O pagamento de taxas de administração para pessoas jurídicas administradoras de cartões de crédito ou débito não gera direito à apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), por ausência de previsão legal.

CRÉDITO. DESPESAS COM PUBLICIDADE, PROPAGANDA, MARKETING E REPRESENTANTES COMERCIAIS.

Despesas com representantes comerciais, publicidade, propaganda e marketing, não geram direito à apuração de créditos a serem descontados do PIS e da Cofins, calculados no regime não cumulativo, por não se caracterizarem como insumo.

ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. CRÉDITOS. NÃO CUMULATIVIDADE.

O ICMS substituição tributária (ICMS-ST) não constitui custo de aquisição, mas uma antecipação do imposto devido pelo contribuinte substituído na operação de saída da mercadoria, assim, sobre a respectiva parcela não há previsão de apuração de créditos de PIS ou de Cofins para fins de desconto da contribuição devida calculada no regime da não cumulatividade.

BONIFICAÇÃO. RECEITA INTEGRANTE DO FATURAMENTO.

As bonificações recebidas não configuram descontos incondicionais e, portanto, devem ser consideradas como receitas integrantes do faturamento da empresa, constituindo, assim, base de cálculo do PIS e da Cofins, calculados no regime da não cumulatividade.

PROPAGANDAS. REEMBOLSOS. RECEITAS.

Os valores reembolsados por terceiros em razão de propagandas efetuadas pela empresa correspondem a receitas recebidas e, portanto, integram o seu faturamento, o qual, no regime da não cumulatividade, constitui base de cálculo do PIS e da Cofins.

FINASA. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. RECEITAS.

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

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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

JUNTADA DE PROVAS DOCUMENTAIS.

As provas documentais devem ser apresentadas juntamente com a peça impugnatória, sob pena de preclusão, salvo exceções taxativamente previstas.

Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido

Cientificada da decisão colegiada em 23/05/2016 (efl. 7.408), interpôs Recurso Voluntário em 20/06/2016 (efls. 7.409/7.458), basicamente repisando os argumentos expendidos em sua impugnação; ascendendo os autos a este Tribunal.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro André Henrique Lemos, relator

Como se viu acima, o recurso voluntário é tempestivo, por conseguinte, preenchidos os requisitos formais de admissibilidade, dele tomo conhecimento.

O caso concreto, pelo que também se viu alhures, versa sobre (I) a glosa sobre o aproveitamento de créditos - os chamados *insumos* - de PIS e da COFINS não-cumulativos, não permitidos pela legislação, assim resumidos:

- 1) Manutenção e reparos, conta contábil 3213001;
- 2) Comissão de cartões de crédito/débito, conta contábil 3511001;
- 3) Propaganda e provisão de despesas de propaganda, contas contábeis 3501001 e 2109002;
- 4) Créditos extemporâneos de ICMS-ST, contas contábeis 1201011 e 3405002;

E (II) omissão de receitas:

- 1) Receita de bonificação;
- 2) Receita de cooperação de propaganda;
- 3) Receita de prestação de serviço referente ao FINASA.

Antes de se adentrar nas rubricas lançadas pelas autoridades fiscais, importante fazer algumas considerações acerca das contribuições para o PIS e COFINS; o conceito de *insumos* e o direito ou não aos créditos para empresas comerciantes, *in casu*, a Recorrente.

I. Do PIS e a da COFINS não-cumulativos e o conceito de insumos

O PIS fora criado pela Lei Complementar - LC 7/70, tendo como base de cálculo, o faturamento, assim entendido como sendo a receita de venda de bens e serviços.

Já a COFINS fora instituída pela LC 70/91, tendo como base de cálculo, receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e serviços de qualquer natureza.

A Constituição da República, por seu turno, até o dia 15 de dezembro de 1998 estabelecia:

- 01) Hipótese de incidência, o ato de faturar;
- 02) Base de cálculo, o valor faturado;
- 03) Contribuinte, o empregador.

A partir da Emenda Constitucional - EC 20/98, o art. 195 da CF, ficou da seguinte forma:

- 01) Hipótese de incidência, auferir receita ou faturamento;
- 02) Base de cálculo, receita ou faturamento;
- 03) Contribuinte, o empregador, a empresa e a entidade a ela equiparada.

Já EC 42/2003, introduziu o § 12, no art. 195, da CF:

*A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do caput, serão **não-cumulativas**. (negrito nosso).*

Por meio deste dispositivo, visou o legislador a desoneração do faturamento dos contribuintes, pelo chamado método de "base contra base" ou "subtrativo indireto", na medida em que o crédito deve ser calculado sobre uma base determinada pela legislação (art. 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03), descontando-se do tributo calculado sobre uma base de débito, também disposta pela lei (o faturamento).

Neste ponto cabe um parêntese, fazendo um corte diferenciador quanto à não-cumulatividade do IPI e do ICMS.

No que tange ao IPI, diz o artigo 153, § 3º, II, CF:

*“será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação **com o montante cobrado nas anteriores**.” (negrito nosso).*

O texto constitucional visou a desoneração da industrialização e circulação de produtos, sob o método “imposto contra imposto”, ou seja, o contribuinte que receber insumos lança essa entrada no Livro de Registro de Entradas - LRE, bem como o IPI destacado na nota fiscal de aquisição como um crédito escritural. Em seguida, havendo saída tributável, deverá ser registrada no Livro de Registro de Saídas - LRS, debitando-se o IPI devido na operação.

Por meio do Livro de Apuração do IPI, confrontar-se-á créditos (LRE) com os débitos (LRS), e em havendo saldo credor, este será transportado para o mês seguinte; do contrário, existindo débito, deverá o contribuinte efetuar o pagamento do Imposto.

Tocante ao ICMS, dispõe o artigo 155, § 2º, I, CF:

*“será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços **com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;**” (negrito nosso)*

Neste particular, objetivou-se a desoneração da circulação de mercadorias, pelo denominado método “imposto contra imposto”.

Por seu turno, o direito ao crédito para os casos do IPI e do ICMS está relacionado ao bem ou serviço que integre o produto final, objeto da industrialização ou comercialização.

Fechando este parêntese, percebe-se, já de início que há diferença entre os dois impostos em relação às duas contribuições. Como se viu, o crédito do IPI advém do valor do imposto destacado na nota fiscal de aquisição, ao passo que o direito ao crédito das contribuições será calculado pela soma de suas alíquotas (9,25%), não importando o montante do PIS e da COFINS incidente na etapa anterior.

Vê-se que a materialidade do IPI é a industrialização e circulação do produto e que a materialidade do PIS e da COFINS é a universalidade das receitas auferidas.

Volvendo às duas contribuições, os traços principais da não-cumulatividade encontram-se nos artigos 1º ao 4º, da Lei 10.637/02 (para o PIS), e os artigos 1º ao 5º, da Lei 10.833/03 (para a COFINS), da seguinte forma:

- Fato Gerador - FG, como sendo o faturamento mensal, entendido como o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.
- Base de Cálculo - BC, o valor do faturamento.
- Alíquota do PIS = 1,65%
- Alíquota da COFINS = 7,6%
- Créditos autorizados: bens de revenda, insumos e despesas relacionados.
- Créditos vedados: mão-de-obra, bens e insumos não submetidos às contribuições, como regra geral.

Já no que se refere à apuração de crédito de *insumos* no regime da não-cumulatividade do PIS e da COFINS, dispõem os artigos 3º, II e § 3º, III, das Leis 10.637/02 (PIS) e 10.833/03 (COFINS):

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados 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, 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).

§ 3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:

(...)

III - aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País;

Regulamentando as aludidas Leis - as quais, diga-se de passagem, não trouxeram o conceito de *insumos* -, sobrevieram as Instruções Normativas 247/02 (art. 66, § 5º, para a apuração do PIS) e 404/04 (art. 8º, § 4º, para a apuração da COFINS), dispondo que somente dará direito ao crédito quando o *insumo* seja utilizado na fabricação ou produção de bens destinados à venda; matérias primas, produtos intermediários, material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, desgaste, dano ou perda de propriedades físicas ou químicas; os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, desde que aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto.

Diante deste cenário, formou-se praticamente 3 (três) correntes sobre o assunto, em longos e acalorados debates, como dito alhures, pedindo vênias para se repetir, a fim de se dar ordem às ideias.

A primeira, tida como mais restritiva na utilização dos créditos, conceituando *insumos* que estivesse ligados diretamente à industrialização dos produtos, aproximando-se, portanto, da conceituação dada pelo IPI, dentre outras, Solução de Divergência 12/07, COSIT; Solução de Divergência 14/07, COSIT; Solução de Consulta 7/2008, 10ª Região Fiscal; Solução de Consulta 136/09, 8ª Região Fiscal; Solução de Consulta 39/2010, 7ª Região Fiscal; Solução de Divergência 10/2011, DOU 10/05/2011; Solução de Divergência 9/2011, DOU 10/05/2011.

A segunda, mais ampliativa, conceituando *insumos*, advindos da legislação do IRPJ (artigos 289 a 291 e 299, todos do Decreto 3.000/99), assim entendido como todo e qualquer custo da pessoa jurídica com o consumo de bens ou serviços integrantes do processo de fabricação ou da prestação de serviços.

A terceira, conhecida como intermediária, entende que há de se ter uma relação entre o bem ou serviço, a fim de nascer o direito à tomada de crédito. Noutras palavras, construiu-se um critério próprio, nem advindo do IPI, tampouco do IRPJ, mas sim da "essencialidade"¹, "necessidade", "pertinência", "inerência" deste bem, serviço ou despesa para a atividade-fim do contribuinte, ou seja, que tais bens, serviços ou despesas sejam úteis e

¹ GRECO, Marco Aurélio. Conceito de insumo à legislação de PIS/COFINS. Revista Fórum de Direito Tributário. Edidora Fórum. N. 34.

necessárias, enfim, que contribuam para a atividade empresarial e que participem da universalidade das receitas tributáveis (geração, realização de receitas).

Este tem sido o entendimento da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS Período de apuração: 01/10/2004 a 31/12/2004 COFINS. INDUMENTÁRIA. INSUMOS. DIREITO DE CRÉDITO. ART. 3º LEI 10.833/03.

Os dispêndios, denominados insumos, dedutíveis da Cofins não cumulativa, são todos aqueles relacionados diretamente com a produção do contribuinte e que participem, afetem, o universo das receitas tributáveis pela referida contribuição social. A indumentária imposta pelo próprio Poder Público na indústria de processamento de alimentos exigência sanitária que deve ser obrigatoriamente cumprida é insumo inerente à produção da indústria avícola, e, portanto, pode ser abatida no cálculo de referido tributo. (Acórdão nº 930301.740, m.v., para negar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional).

CONCEITO DE INSUMO. PIS E COFINS NÃO CUMULATIVOS. CREDITAMENTO. CRITÉRIOS PRÓPRIOS E NÃO DA LEGISLAÇÃO DO IPI OU DO IRPJ.

A legislação do PIS e da COFINS não cumulativas estabelece critérios próprios para a conceituação de “insumos” para fins de creditamento. É um critério que se afasta da simples vinculação ao conceito do IPI, presente na IN SRF nº 247/2002, e que também não se aproxima do conceito de despesa necessária prevista na legislação do IRPJ. CONCEITO DE INSUMO. INTERPRETAÇÃO HISTÓRICA, SISTEMÁTICA E TELEOLÓGICA. LEIS Nº 10.637/2002 E 10.833/2003. CRITÉRIO RELACIONAL.

Insumo” para fins de creditamento do PIS e da COFINS não cumulativas, partindo de uma interpretação histórica, sistemática e teleológica das próprias normas instituidoras de tais tributos (Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003), deve ser entendido como todo custo, despesa ou encargo comprovadamente incorrido na prestação de serviço ou na produção ou fabricação de bem ou produto que seja destinado à venda, e que tenha relação e vínculo com as receitas tributadas (critério relacional), dependendo, para sua identificação, das especificidades de cada processo produtivo.

COFINS. CRÉDITO. RESSARCIMENTO. CUSTOS, DESPESAS E ENCARGOS VINCULADOS À RECEITA DE EXPORTAÇÃO. EMPRESA DE CELULOSE.

São passíveis de ressarcimento os créditos de COFINS apurados em relação a custos, despesas e encargos vinculados à receita de exportação, inclusive os relativos à produção de matéria-prima usada na fabricação do produto exportado. No caso da

recorrente, as despesas com a implantação, manutenção e exploração de florestas (ou produção de madeira) estão vinculadas ao produto exportado (celulose). A produção e a exportação de celulose somente é possível com a utilização de madeira na sua fabricação, sua principal matéria-prima. As despesas incorridas na obtenção de madeira empregada no processo produtivo (produção própria ou aquisição de terceiros) são custos ou despesas de produção e estão, inexoravelmente, vinculados à receita de exportação. (Acórdão nº 9303-003.069, m.v., para negar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional).

Neste norte também navega a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ART.535, DO CPC. VIOLAÇÃO AO ART. 538, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CPC. INCIDÊNCIA DA SÚMULA N. 98/STJ. CONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP E COFINS NÃO CUMULATIVAS. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. ART. 3º, II, DA LEI N. 10.637/2002 E ART. 3º, II, DA LEI N. 10.833/2003. ILEGALIDADE DAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF N. 247/2002 E 404/2004.

1. (...)

2. (...)

3. São ilegais o art. 66, §5º, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 247/2002 Pis/ Pasep (alterada pela Instrução Normativa SRF n. 358/2003) e o art. 8º, §4º, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 404/2004 Cofins, que restringiram indevidamente o conceito de "insumos" previsto no art. 3º, II, das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003, respectivamente, para efeitos de creditamento na sistemática de não-cumulatividade das ditas contribuições.

4. Conforme interpretação teleológica e sistemática do ordenamento jurídico em vigor, a conceituação de "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, não se identifica com a conceituação adotada na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados IPI, posto que excessivamente restritiva. Do mesmo modo, não corresponde exatamente aos conceitos de "Custos e Despesas Operacionais" utilizados na legislação do Imposto de Renda IR, por que demasiadamente elásticos.

5. São "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.

6. Hipótese em que a recorrente é empresa fabricante de gêneros alimentícios sujeita, portanto, a rígidas normas de higiene e limpeza. No ramo a que pertence, as exigências de condições sanitárias das instalações se não atendidas implicam na própria impossibilidade da produção e em substancial perda de qualidade do produto resultante. A assepsia é essencial e imprescindível ao desenvolvimento de suas atividades. Não houvessem os efeitos desinfetantes, haveria a proliferação de microorganismos na maquinaria e no ambiente produtivo que agiriam sobre os alimentos, tornando-os impróprios para o consumo. Assim, impõe-se considerar a abrangência do termo "insumo" para contemplar, no creditamento, os materiais de limpeza e desinfecção, bem como os serviços de dedetização quando aplicados no ambiente produtivo de empresa fabricante de gêneros alimentícios.

7. Recurso especial provido. (REsp 1.246.317/MG, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 19/05/2015, DJe 29/06/2015). (grifou-se).

Há ainda no E. STJ, Recurso Especial 1.221.170/PR, afetado à sistemática dos "recursos repetitivos", sob o tema 779 (22/04/2104) à competência da 1ª Seção, no qual se discute o conceito de *insumo*, disposto nas Leis 10.637/02 e 10.833/03. Ao que se veiculou na mídia, dia 22/02/2018, houve julgamento do feito, sendo vencedora a tese defendida pelo contribuinte, por 5 votos a 3 (<http://www.migalhas.com.br/Quentes/17,MI274961,61044-STJ+define+conceito+de+insumo+para+creditamento+de+PIS+e+Cofins> e <https://www.conjur.com.br/2018-fev-22/insumo-credito-piscofins-tudo-for-essencial-stj>), prevalecendo, bom se diga, a corrente dita "intermediária", cabendo frisar, leva em consideração os critérios de essencialidade, relevância e inerência.

Ao que se vê, a interpretação dada às Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 é de que a "lista" de créditos nelas contidas é apenas exemplificativa.

Este parece ser o conceito mais adequado e que vai ao encontro do disposto nas referidas Leis, e mais, alinha-se à materialidade e a universalidade das receitas destas duas contribuições² que, diferentemente da materialidade do IPI - a qual afeta os produtos industrializados, "algo fisicamente apreensível"³ -, aqui, alcança todo o universo de receitas auferidas pela pessoa jurídica que tenha grau de relevância ("*em que medida um é efetivamente importante para o outro, ou*

² "Não se pode olvidar que estamos perante contribuições cujo pressuposto de fato é a "receita", portanto, a não-cumulatividade em questão existe e deve ser vista como técnica voltada a viabilizar a determinação do montante a recolher em função da receita.

Esta afirmação, até certo ponto óbvia, traz em si o reconhecimento de que o referencial das regras legais que disciplinam a não-cumulatividade de PIS e COFINS são eventos que dizem respeito ao processo formativo que culmina com a receita, e não apenas eventos que digam respeito ao processo formativo de um determinado produto.

Realmente, enquanto o processo formativo de um produto aponta no sentido de eventos de caráter físico a ele relativos, o processo formativo de um receita aponta na direção de todos os elementos (físicos e funcionais) relevantes para a sua obtenção. Vale dizer, o universo de elementos captáveis pela não-cumulatividade de PIS e COFINS é mais amplo do que aquele, por exemplo, do IPI (...)." GRECO, Marco Aurélio. Não-cumulatividade no PIS e na COFINS. In: PAULSEN, Leandro (coord.). Não-cumulatividade de PIS/PASEP e da COFINS. São Paulo : IOB Thompson. Porto Alegre : Instituto de Estudos Tributários. 2004, p. 101-122.

³ GRECO, Marco Aurélio. Conceito de insumo à luz da legislação do PIS/COFINS. Revista Fórum de Direito Tributário - RFDT. Belo Horizonte, ano 6, n. 34, jul/ago. 2008. Biblioteca Digital Fórum de Direito Público - cópia da versão digital.

se é apenas um vínculo fugaz sem maiores consequências"), inerência ("um tem a ver com o outro"⁴), pertinência, enfim, relação de vínculo de elementos.

II. Dos créditos de insumos do PIS e COFINS para o segmento do comércio varejista no caso concreto

Partindo do entendimento exposto acima, adotando-se a terceira corrente - "intermediária" -, ou seja, da essencialidade, necessidade e relevância dos serviços contratados - taxa de administração de cartões de crédito e débito; despesas com publicidade e propaganda; financiamento FINASA); ICMS/ST e bonificações -, passa-se a analisar o caso dos autos.

À época das autuações, a Recorrente tinha por objeto social (efls. 6.092/6.093), o comércio varejista:

Artigo 2º. A Companhia tem por objeto:

- (a) importação, exportação, comércio e indústria de utilidades eletrodomésticas e de produtos manufaturados, semimanufaturados, matérias primas, materiais secundários e material de construção, destinados a atender no campo de utilidades básicas e complementares, a todas necessidades vitais, úteis ou meramente voluptuárias na órbita pessoal, doméstica, comercial ou industrial;
- (b) compra, venda, importação, fabricação e aprimoramento de produtos alimentícios, de matérias primas e produtos químicos, vegetais e minerais, de produtos eletrônicos em geral, de produtos de informática e de comunicação de dados, assim como a exploração de serviços de informática e de comunicação de dados;
- (c) compra, venda, importação, exportação e fabricação de roupas, adornos, enfeites, jóia e complementos de uso masculino ou feminino;
- (d) compra, venda, importação, fabricação, instalação e montagem de móveis próprios e de terceiros, utilidades mecânicas, elétricas e demais complementos e acessórios de uso doméstico, comercial ou industrial, inclusive os destinados a recreação infantil;
- (e) distribuição, propaganda e promoção de vendas de artigos de fabricação própria ou de terceiros;

⁴ GRECO, Marco Aurélio. Ibidem.

- (f) organização, desenvolvimento e estudos de racionalização de trabalho em centros comerciais, bazares, mercados privados ou outros estabelecimentos destinados a atender toda e qualquer necessidade do consumidor e ainda a prestação de serviços na área de computação;
- (g) criação, constituição e desenvolvimento de sociedades comerciais, compra e venda de estabelecimentos industriais;
- (h) prestação de serviços de transporte de carga;
- (i) prestação de serviços de assistência técnica, bem como compra, venda e importação das peças necessárias para tanto;
- (j) comércio, indústria, importação e exportação de artigos de ótica, fotografia e filmes fotográficos e cinematográficos, assim como os serviços atinentes a sua revelação;
- (k) distribuição e comercialização de livros eletrônicos e conteúdos educacionais multimídia, através de intermediação de *downloads* (cópias) não gratuitas;
- (l) intermediar e operacionalizar negócios no país e no exterior;
- (m) prestar consultoria e assessoria de negócios, inclusive para importação e exportação de bens e serviços; e
- (n) participar em outras sociedades, nacionais ou estrangeiras, como acionista, quotista ou, ainda, consorciada, podendo promover fusões, incorporações, cisões ou outras formas de associação de empresas.

Diz a Recorrente que, para atingir estes desideratos e auferir receitas, incorreu em diversas despesas necessárias e essenciais, e por conseguinte, apurou créditos para fins de abatimento do PIS e da COFINS, no regime da não-cumulatividade.

Por outro lado, a autoridade fiscal entendeu que as atividades desempenhadas pelo sujeito passivo - sociedade empresária do comércio varejistas, repita-se -, não tem direito aos créditos das referidas contribuições, por ausência de previsão nas Leis 10.637/02 e 10.833/03, reafirmado pela DRJ.

De início, percebe-se que, tanto a autoridade fiscal, quanto o Órgão julgador de 1o piso, adotaram a primeira corrente - a mais restritiva -, àquela afeita ao creditamento advindo do IPI, razão pela qual, de plano, a afasto, ao menos em tese, até que se analise as glosas, caso a caso.

O artigo 3º, II, §§1º ao 3º e §§7º e 8º, das Leis 10.637/02 e 10.833/03, os quais possuem a mesma redação, dispõem:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados 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, 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)

*§ 1º O **crédito** será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*I - dos itens mencionados nos incisos I e **II do caput**, adquiridos no mês;*

§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

I - de mão-de-obra paga a pessoa física; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

§ 3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:

I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;

II - aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País;

III - aos bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas incorridos a partir do mês em que se iniciar a aplicação do disposto nesta Lei.

*§ 7º Na hipótese de a pessoa jurídica sujeitar-se à incidência não-cumulativa da contribuição para o PIS/Pasep, em relação apenas a parte de suas receitas, o crédito será apurado, exclusivamente, em relação aos **custos, despesas e encargos vinculados a essas receitas**. (Vide Lei nº 10.865, de 2004)*

*§ 8º Observadas as normas a serem editadas pela Secretaria da Receita Federal, no caso de **custos, despesas e encargos vinculados às receitas referidas no § 7º** e àquelas submetidas ao*

regime de incidência cumulativa dessa contribuição, o crédito será determinado, a critério da pessoa jurídica, pelo método de:

*I – apropriação direta, inclusive em relação aos **custos**, por meio de sistema de contabilidade de custos integrada e coordenada com a escrituração; ou*

*II – rateio proporcional, aplicando-se aos **custos, despesas e encargos comuns** a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não-cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês.*

Dos dispositivos acima elencados percebe-se que a finalidade é de conceder créditos à parcela referente aos custos, despesas e encargos vinculados à obtenção de receitas, não cabendo ao intérprete - mormente pelo que dispõe o § 12, do artigo 195 da CF, ou seja, a não-cumulatividade do PIS e da COFINS, tendo sua matriz constitucional -, impor limitações inexistentes nas Leis de regência. Noutro falar, sejam essenciais, necessários e guardem uma relação para que o contribuinte atinja seus objetivos sociais, enfim, sua atividade-fim.

II. 1. Dos insumos no caso concreto. Do lançamento fiscal sobre manutenção e reparos

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

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

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

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

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

3213001 - MANUTENÇÃO E REPARAÇÃO			
Data	Valor	Histórico	Lançamento
01/01/2011	R\$ 80,00	FECHADURA SOBRE POR P/ SETOR CAIXA SEGURANCA/000897709	22 ISC 906388
01/01/2011	R\$ 28,00	MAO DE OBRA TROCA DE 02 REATORES P/LAMPADA FL/000897782	22 ISC 906395
01/01/2011	R\$ 15,00	PGTO DE MESTRAGEM DE 03 FECHADURAS DE VITRINE/000896885	22 ISC 906326
01/01/2011	R\$ 120,00	REF 3 FEC BALC - 1 FECH PORT E RACK CPD -/000896538	22 ISC 906313
01/01/2011	R\$ 50,00	REF A TROCA DO TAMBOR DA CHAVE DA MESA DA GER/000897159	22 ISC 906337
01/01/2011	R\$ 20,00	REF.MONTAGEM DE BICICLETAS(MAO DE OBRA)/000896018	22 ISC 906294
01/01/2011	R\$ 140,00	TROCA CANOS E DESENTUPIMENTO E UMA CAIXA ESGO/000896759	22 ISC 906320
04/01/2011	R\$ 15,00	DESPESAS COM BORRACHEIRO - MOTO/000897238	22 ISC 920198
04/01/2011	R\$ 28,80	REF COMPRA DE 18MTS DE CABO DE NYLON PARA AMA/000898447	22 ISC 920457
05/01/2011	R\$ 105,00	LAVAGEM DE 21 TAPETES CAPACHOS AUT.0306/2011/000898887	22 ISC 922046
05/01/2011	R\$ 25,00	MOTAGEM DE 5 BICICLETAS/000899120	22 ISC 922221
05/01/2011	R\$ 45,00	PROT.028/11 TROCA DE 1 VIDRO VITRINE SHOW CAS/000898480	22 ISC 921877
05/01/2011	R\$ 430,00	REF A MANUTENCAO PORTA DA LOJA E PINTURA DE 1/000897910	22 ISC 921829
05/01/2011	R\$ 220,00	REF MANUTENCAO DE GRELHA DE CHUVA (CALCADA) N/000898414	22 ISC 921865
06/01/2011	R\$ 45,70	COMPRA DE MAT PINCEL/000898314	22 ISC 922453
06/01/2011	R\$ 13,30	PROT (02/M-57) REF COMPRA DE CORRENTE PARA T/000899481	22 ISC 922645
07/01/2011	R\$ 27,58	COMPRA DE TNT P/DECORACAO DE LOJA/000899235	22 ISC 923161
07/01/2011	R\$ 95,00	DESPEZA COM TROCA DE FECHADURA DA PORTA DE AC/000900077	22 ISC 923284
08/01/2011	R\$ 40,00	COMPRA DE CABO DE ACO P/ AMARRAR MERACDORIAS//000900142	22 ISC 923830
08/01/2011	R\$ 60,00	REF CONCERTO DA FECHADURA PORTA COM CHAVE/000901331	22 ISC 924352
15/10/2011	R\$ 70,00	MANUTENCAO PORTA DA LOJA (ENTRADA)/001072946	22 ISC 1222382
15/10/2011	R\$ 170,00	REF AO CONCERTO ROLAMENTO DA PORTA SANFONANDA/001073953	22 ISC 1222564
15/10/2011	R\$ 60,00	TROCA VIDRO BALCAO SHOWCASE ST.INFORMATICA/001073044	22 ISC 1222387
16/10/2011	R\$ 180,00	COMPRA DE CABO DE ACO E CLIPS PARA CABO P//001073562	22 ISC 1223127
16/10/2011	R\$ 89,70	REF COMPRA CABO ACO MOSTRUARIO/EXTENSAO NOTBO/001074710	22 ISC 1223252
16/10/2011	R\$ 50,00	TROCA SEGREDO CHAVE TETRA FL/RECIBO ANEXO/PRO/001075149	22 ISC 1223534

Também destacou a autoridade-fiscal, lançamentos referente a 5 (cinco) notas fiscais:

3213001 - MANUTENÇÃO E REPARAÇÃO			
Data	Valor	Histórico	Lançamento
28/01/2011	R\$ 120.000,00	PRESTACAO DE SERVICOS PRESTACAO DE SERVICOS/NFS 17/ ,CONSTRU	22 FCO 6258493
02/02/2011	R\$ 50.000,00	PRESTACAO DE SERVICOS PRESTACAO DE SERVICOS/NFS 84/ ,ENGEFOR	22 FCO 6272678
18/02/2011	R\$ 125.000,00	PRESTACAO DE SERVICOS PRESTACAO DE SERVICOS/NFS 36/ ,ALMARY	22 FCO 6323910
07/04/2011	R\$ 54.148,56	PRESTACAO DE SERVICOS PRESTACAO DE SERVICOS/NFS 150/A ,ATUAL	22 FCO 6459289
19/04/2011	R\$ 111.408,00	PRESTACAO DE SERVICOS PRESTACAO DE SERVICOS/NF 26334/1 ,REGIS	22 FCO 6471099

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

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

Em que pese o presente entendimento, acordou a maioria do colegiado (Conselheiros Robson José Bayerl, Mara Cristina Sifuentes, Cássio Schappo, Marcos Roberto da Silva, Renato Vieira de Ávila, Leonardo Ogassawara de Araújo Branco e Rosaldo Trevisan), no julgamento, apenas com as conclusões aqui externadas, por entenderem não aplicável o dispositivo legal referente a insumos a atividades comerciais, o que se agrega aqui em função de previsão regimental (art. 63, § 8º do RICARF).

“§ 8º Na hipótese em que a decisão por maioria dos conselheiros ou por voto de qualidade acolher apenas a conclusão do relator, caberá ao relator reproduzir, no voto e na ementa do acórdão, os fundamentos adotados pela maioria dos conselheiros.”

II. 2. Dos insumos no caso concreto. Do lançamento fiscal sobre a comissão de cartões de crédito e de débito

O referido lançamento fiscal verificou a conta contábil *comissão de cartões de crédito 3511001* e concluiu que os valores nela contidos se referiam às *taxas de administração* cobradas pelas operações de cartão de crédito e débito (TVF, efls. 5.965/5.966), assim discriminados:

3511001 - COMISSÕES CARTÕES DE CREDITO			
Data	Valor	Histórico	Lançamento
31/01/2011	R\$ 1.858.612,24	TX ADM S/CARTOES DE DEBITO JAN/11/	22 LCM 28031
31/01/2011	R\$ 14.639.572,17	TX ADM S/FATURAMENTO DE CARTOES DE CREDITO/	22 LCM 28031
31/03/2011	R\$ 13.405.341,04	TX ADM. S/CARTOES DE CREDITO - MAR11/	22 LCM 28718
31/03/2011	R\$ 1.574.631,09	TX ADM. S/CARTOES DE DEBITO - MAR11/	22 LCM 28718
30/06/2011	R\$ 12.177.336,39	TAXA ADM. S/CARTOES DE CREDITO - JUN/11/	22 LCM 29652
30/06/2011	R\$ 1.504.322,34	TAXA ADM. S/CARTOES DE DEBITO - JUN11/	22 LCM 29651
31/10/2011	R\$ 13.217.007,87	FATURAMENTO C/CARTAO DE CREDITO OUT11/	22 CXA 26384
31/10/2011	R\$ 1.737.910,06	FATURAMENTO C/CARTAO DE DEBITO OUT11/	22 CXA 26384
31/12/2011	R\$ 2.603.397,18	VALOR REF. TAXA C/CARTOES DE DEBITO 12/2011/	22 LCM 31516
31/12/2011	R\$ 17.575.139,99	VLR. TAXA DE ADM. CARTAO DE CREDITO - DEZ/11/	22 LCM 31515

Além disso, entendeu que tais taxas não se enquadram no conceito de *insumos*, posto que não são aplicadas ou consumidas na prestação desses serviços, de acordo com o artigo 8º, § 4º, I da INSRF 404/2004.

A matéria é conhecida deste Tribunal, o qual, em suma, entende que tal rubrica é voltada para uma atividade meramente comercial, distinta da produção e da prestação de serviços - acórdãos 3301-003.874 e 3403-003.306, este último de um sujeito passivo do ramo do comércio varejista, inclusive, sendo designado redator, o Conselheiro Rosaldo Trevisan.

De se registrar que o relator deste último acórdão citado acima, Conselheiro Luiz Rogério Sawaya Batista, restou vencido, mas consignou em seu voto que tais taxas *são despesas necessárias para a Recorrente, sem as quais ela certamente não auferiria as receitas que aufera, sobretudo nos dias atuais em que se utiliza cada vez menos o papel moeda e com todas as restrições comerciais dos cheques frente à possibilidade de recebimento eletrônico por meio de débito ou crédito.*

Por seu turno, o voto vencedor, entendeu que os artigos 3º, II das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 *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".*

Ponderando estes respeitáveis entendimentos, somados aos ensinamentos construídos pela doutrina, dentre as quais, a do Prof. Marco Aurélio Greco, em especial, os critérios da essencialidade, inerência e pertinência, entende-se que o uso de cartões de crédito e débito, atualmente, é essencial para a geração de receitas de quaisquer dos segmentos da economia.

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

Um tem a ver com o outro - empresas e cartões. A resposta é afirmativa (critério da inerência).

Respeitando as opiniões contrárias, bem assim, a importância deste Tribunal para a discussão, mutação e construção de sua jurisprudência, e mais, pelo que também se discutiu - a aceitação e aplicação dos critérios de essencialidade e relevância para fins de se tomar créditos de PIS e COFINS nos chamados *insumos* - e decidiu o E. STJ, no REsp. 1.221.170/PR (julgamento do dia 22/02/2018), afetado à sistemática dos "recursos repetitivos", entende-se que tais rubricas não de gerar o direito ao aproveitamento destes créditos, e por corolário, cancelando-se a autuação neste particular.

II. 3. Dos insumos no caso concreto. Do lançamento fiscal sobre propaganda e provisão de despesas de propaganda

De acordo com o TVF (efl. 5.969), a Recorrente se apropriou de créditos de publicidade e propaganda, pois tais despesas, pagas antecipadamente, contribuem com a formação do resultado de períodos futuros, enquadrando-se, no seu entender no conceito de *insumos*, sendo-lhes necessários e indispensáveis para o desenvolvimento de sua atividade.

O mesmo TVF (efl. 5.971), esclarece:

A fiscalização auditou as contas e verificou que a maior parte dos lançamentos dessas contas, principalmente em relação aos quais o contribuinte tomou créditos das contribuições sob fiscalização, apresentavam históricos genéricos, do tipo: "PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS/NFS....". A título de exemplo seguem alguns dos lançamentos dessas contas:

3501001 - PROPAGANDA			
Data	Valor	Histórico	Lançamento
03/02/2011	R\$ 82.960,00	PRESTACAO DE SERVICOS PRESTACAO DE SERVICOS/NFS 43/ ,SERGIO RIC	22 FCO 6273644
15/04/2011	R\$ 192.500,00	PRESTACAO DE SERVICOS PRESTACAO DE SERVICOS/NFS 2855/ ,A VOZ DO	22 FCO 6468630
18/04/2011	R\$ 68.000,00	PRESTACAO DE SERVICOS PRESTACAO DE SERVICOS/NFS 20/ ,GANG COME	22 FCO 6469423
30/04/2011	R\$ 8.933.333,33	AMORTIZACAO DO MES PATROCINIO FUTEBOL DA Y&R/	22 LCM 28812
09/05/2011	R\$ 612.500,00	PAGO RECIBO 1289/JOAO DANIEL FILMES LTDA.	22 MCO 64634
31/07/2011	R\$ 8.933.333,33	AMORTIZACAO DO MES PATROCINIO FUTEBOL Y&R/	22 LCM 29775

2109002 - PROVISAO DESPESAS PROPAGANDA			
Data	Valor	Historico	Lançamento
18/10/2011	R\$ 212.500,00	PRESTACAO DE SERVICOS PRESTACAO DE SERVICOS/NFS 3106/ ,A VOZ DO BR	22 FCO 7565179
25/10/2011	R\$ 138.219,00	PRESTACAO DE SERVICOS PRESTACAO DE SERVICOS/NFS 20/ ,RADAN LOGISTI	22 FCO 7639461
27/10/2011	R\$ 612.500,00	PRESTACAO DE SERVICOS PRESTACAO DE SERVICOS/NFF 1472/ ,JOAO DANIEL	22 FCO 7673923
31/10/2011	R\$ 68.000,00	PRESTACAO DE SERVICOS PRESTACAO DE SERVICOS/NFS 26/ ,GANG COMERCI	22 FCO 7711387

Assim, a autoridade fiscal lavrou o lançamento, entendendo que despesas com propaganda e publicidade não são insumos na prestação de serviços da Recorrente, vez que não são aplicadas ou consumidas na prestação de serviços, nos termos do artigo 8º, § 4º, I da IN/SRF 404/2004.

Entendeu ainda a autoridade lançadora que os artigos 3º, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 estabeleceram de modo exaustivo as hipóteses de crédito e citou Soluções de Consulta 181/2012 e 137/2013.

Cabe informar que a DRJ ratificou o lançamento, entendendo que tais rubricas são receitas para fins de tributação do PIS e da COFINS.

Pois bem, cabe saber se as despesas com *propaganda* e *publicidade* estão ou não inseridas no conceito de *insumos*.

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

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

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

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

Bem sabe-se que os negócios mudaram, a concorrência também. Anuncia-se em vários veículos e mídias; muitos dos compradores quando chegam nas lojas já sabem dos

produtos que querem comprar, ou seja, as vendas são mais aceleradas, afuniladas. E assim o são por quê? Por conta da divulgação dos produtos.

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

Impende fazer referência ao parecer do Prof. Paulo de Barros Carvalho (efls. 6.205 e seguintes), em especial ao responder 3 (três) quesitos formulados pela Consulente/Recorrente:

1. As despesas relativas à publicidade e propaganda, considerando o ramo de atuação da Consulente, podem ser enquadradas como despesas necessárias ao desenvolvimento de suas atividades? No caso, seriam todas e quaisquer despesas?

Resposta: Sim. Os serviços de publicidade e propaganda contratados pela Consulente são imprescindíveis à divulgação das marcas, produtos e promoções de suas empresas, estimulando as vendas, e, como consequência, a produção das receitas.

Em um contexto competitivo como o que vivenciamos, tais dispêndios, quaisquer que sejam eles, mostram-se essenciais à atividade comercial, pois interferem no volume de vendas, e, por conseguinte, na obtenção de receitas.

2. Essas despesas necessárias se enquadram no conceito de insumo para os fins do regime não-cumulativo da contribuição ao PIS e da COFINS, previsto nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 e suas alterações?

Resposta: Perfeitamente. No que diz respeito à contribuição para o PIS e à COFINS, o vocábulo “insumo” deve ser entendido como *todos os custos incorridos para a produção, comercialização de mercadorias ou prestação de serviços*. Os “insumos”, compreendidos no contexto da apuração desses tributos, consistem no conjunto de fatores necessários ao desempenho da atividade empresarial. Toda aquisição de bens ou serviços, portanto, faz nascer o direito de crédito, independentemente do ramo comercial praticado pela pessoa jurídica. Tanto é assim que as Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03, em seu art. 3º, § 3º, II, alude ao aproveitamento de créditos relativos a *todos os custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País*, deixando evidente a amplitude do direito decorrente da não-cumulatividade.

3. *Em caso afirmativo, as despesas de publicidade e propaganda poderiam ser consideradas aptas à geração de créditos da contribuição ao PIS e da COFINS?*

Resposta: Os serviços de publicidade e propaganda, exatamente por serem necessários à consecução das atividades de empresas comerciais, como é o caso daquelas exercidas pela Consultante, concorrem efetivamente para a obtenção de receitas. Em vista disso, as despesas assim incorridas geram créditos da contribuição ao PIS e da COFINS.

Se a finalidade precípua do constituinte derivado, ao acrescentar o § 12 ao art. 195 do Texto Maior, volta-se a aplicar a sistemática não-cumulativa às contribuições incidentes sobre a receita, inexistente razão para que determinados insumos sejam excluídos do creditamento, quer por não integrarem o produto final, quer por terem aplicação em empresa de natureza mercantil. Considerando que a materialidade da contribuição ao PIS

e da COFINS consiste no fato de *auferir receitas*, é descabida qualquer pretensão de vincular, fisicamente, os bens e serviços que entram na empresa àqueles que dela têm de sair. A ausência de cumulação desses tributos exige que as receitas já tributadas não o sejam novamente, motivo pelo qual a totalidade das despesas do adquirente ou tomador do serviço – que se identificam com as receitas do vendedor ou prestador – são susceptíveis de abatimento.

A despeito da autorização constitucional para que o legislador ordinário especifique os setores da economia submetidos ao regime não-cumulativo, a legislação em vigor não encampa distinção dessa espécie.

Em consequência, tendo havido opção pela aplicabilidade dessa sistemática a todos os seguimentos empresariais, a estes deve ser conferido tratamento igualitário, não se verificando justificativa para a concessão de crédito amplo a industriais e limitado a comerciantes.

Diante da configuração do ordenamento tributário brasileiro, exposta no decorrer deste trabalho, é perfeitamente possível, à Consulente, o aproveitamento de créditos decorrentes das diversas despesas por ela incorridas. O fato de caracterizar-se como comerciante, realizando operações de circulação de mercadorias, não é empecilho ao creditamento das contribuições relativas aos insumos adquiridos, necessários, direta ou indiretamente, ao exercício da sua atividade empresarial. As Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03 permitem que do valor devido a título de contribuição ao PIS e de COFINS sejam deduzidos créditos, calculados (i)

com base no custo das aquisições de bens e serviços, bem como (ii) das despesas incorridas para o desempenho das atividades da pessoa jurídica, não deixando dúvidas de que todos os custos ou despesas relacionados à consecução de seu objetivo social acarretam créditos dessas contribuições.

As citadas Leis, ao relacionarem as hipóteses que fazem nascer direito ao crédito de PIS e COFINS, indicam os *bens adquiridos para revenda* e os *bens e serviços utilizados como insumo na fabricação de produtos destinados à venda ou na prestação de serviços*. E, como visto, as despesas com publicidade e propaganda caracterizam verdadeiros insumos, fazendo nascer direito ao crédito de PIS e COFINS. Interpretação em sentido contrário acarretaria os indesejáveis efeitos da cumulatividade dessas contribuições, pois referidos dispêndios, embora sejam contabilizados como custos para quem adquire, apresentam-se como receitas dos fornecedores, os quais se submetem à exigência tributária.

Feito mais esse esclarecimento, tenho firme convicção sobre a juridicidade e constitucionalidade do aproveitamento, pela Consulente, dos créditos oriundos de investimentos em sua atividade empresarial, como é o caso das despesas com propagandas veiculadas nas diversas mídias.

Deve-se registrar, por outro lado, este E. Tribunal, por maioria de votos, no acórdão 3403-003.306 já citado, tendo como relator o Conselheiro Luiz Rogério Sawaya Batista (vencido) e o como redator designado o Conselheiro Rosaldo Trevisan, entendeu que as despesas com propaganda/*marketing* não são exemplos de insumo para uma empresa comercial varejista.

Há também Solução de Consulta DISIT/SRRF 07/2016, entendendo que as previsões previstas das Leis de regências são exaustivas e que por falta de previsão legal, tais despesas não podem ser tomadas como crédito para fins de PIS e da COFINS não-cumulativas.

Com vênia as opiniões em contrário, comunga-se do entendimento da doutrina do Prof. Marco Aurélio Greco, a fim de se interpretar, de modo sistemático, tais dispositivos sob os critérios da essencialidade e relevância, por exemplo, o que aliás, já afasta

rol taxativo e exaustivo de tomada de créditos, defendido por muitos, dentre outros, os já citados; reforçado pela jurisprudência também citada, em especial a da 1ª Seção do STJ, nos autos do Recurso Especial 1.221.170/PR, afetado à sistemática dos "recursos repetitivos", julgado dia 22/02/2018, obtendo-se 5 (cinco) votos a 3 (três), favoráveis a tese do contribuinte.

Intensifica, agora de forma específica, o parecer do Prof. Paulo de Barros Carvalho.

Por tais razões, voto no sentido de cancelar a autuação neste ponto.

II. 4. Dos insumos no caso concreto. Do lançamento fiscal sobre créditos extemporâneos de ICMS-ST

A autoridade fazendária, por meio do TVF (efl. 5.976), considerou que *o ICMS-ST é um tributo, imposto, e não serviço, e segundo constatação e resposta do contribuinte, este é decorrente de aquisição de bens para revenda e não da aquisição de serviços, razão pela qual não poderia ter sido declarado nas linhas 3 das fichas 06a/16a dos DACON que tratam de base de cálculo de créditos de serviços utilizados como insumos.*

Além disso, também concluiu que o ICMS-ST não integra o custo de aquisição, nos termos do artigo 8º, da IN/RFB 404/2004 que, no seu entender somente seria possível nos casos do ICMS e não para o ICMS-ST, por falta de base legal e complementa (efl. 5.977):

Ou seja, o ICMS-ST corresponde ao imposto que seria devido pelo fiscalizado quando da venda (circulação) das mercadorias adquiridas, mas que por opção legislativa, teve o pagamento antecipado.

Pelo exposto, conclui-se que o ICMS-ST não constitui base de cálculo para apropriação de créditos das contribuições aqui fiscalizadas.

Entendeu a Recorrente que poderia se creditar do ICMS-ST (Substituição Tributária) sobre aquisições de fogões, refrigeradores, *freezers*, depuradores, etc., vez que tal parcela integra o custo de aquisição das mercadorias para revenda, a teor do artigo 289 do RIR/99 e em razão da impossibilidade de recuperação do valor deste Imposto.

Citou Soluções de Consulta nº 60/2007, SRRF 4ª Região Fiscal e 60/2012, SRRF da 4ª RF.

Por outro viés, diz a Solução de Consulta DISIT/SRRF04, 4011/2016:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins O ICMS cobrado por substituição tributária (ICMS-ST), pago pelo adquirente na condição de substituto, não integra o valor das aquisições de mercadorias para revenda, por não constituir custo de aquisição, mas sim uma antecipação do imposto devido pelo contribuinte substituído na operação de saída da mercadoria. Sobre a parcela do ICMS-ST, não poderá a

pessoa jurídica descontar créditos de Cofins, no regime de apuração não cumulativa dessa contribuição. VINCULAÇÃO À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 106, DE 11 DE ABRIL DE 2014. Dispositivos Legais: Constituição Federal, art. 150; Lei Complementar nº 87, de 1996, arts. 9º, 10 e 13; Lei nº 10.637, de 2002, arts. 3º e 66; Instrução Normativa SRF nº 404, de 2004, art. 8º; Instrução Normativa SRF nº 594, de 2005; Parecer Normativo CST nº 70, de 1972; Parecer Normativo CST nº 77, de 1986.

Sobre este assunto, por unanimidade de votos, em 19/05/2016, decidiu a 1ª Turma Ordinária, da 3ª Câmara, da 3ª Seção deste CARF:

COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. ICMS-ST. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

O ICMS-ST não dá direito a crédito para o adquirente por não constituir custo de aquisição, mas uma antecipação do imposto devido pelo substituído na saída.

No mesmo sentido, ac. 3401-002855, de 27/01/2015.

Embora entenda que o ICMS-ST de alguma forma integra o preço da mercadoria a ser vendida ao consumidor final - e mais ainda, de modo notório quando a venda se dá de forma plena (física, jurídica e financeiramente) -, por outro lado, quanto à questão específica do conceito de *insumo* para fins de aproveitamento do PIS e da COFINS, seu espectro no tocante à universalidade das receitas auferidas e geração de receitas, tem-se que esta forma de tributação não alcança a tomada de créditos referente a créditos no caso concreto.

Assim, vota-se para ser negado o recurso voluntário neste aspecto.

III. Das omissões de receitas

III. 1. Bonificações

A fiscalização confrontou os valores das receitas de bonificação constantes no demonstrativo apresentado pelo contribuinte (DACON) e na contabilidade (efl. 5.978 e seguintes) e os considerou como sendo omissões de receita (planilhas contidas à efl. 5.991 para o PIS e 5.993 para a COFINS), vez que tais receitas não se encontram nesse rol exaustivo dos artigos 3º, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, compondo, portanto, a base de cálculo da contribuição para o PIS e da COFINS (efl. 5.982).

A Recorrente entende que tais receitas de bonificações têm natureza jurídica de desconto, alicerçando-se no item 11 do pronunciamento técnico nº 16 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, aprovado pela CVM em 05/06/2009 que diz:

[...] descontos comerciais e abatimentos e outros itens semelhantes são deduzidos na determinação do custo de aquisição” dos estoques, deste modo, “as bonificações e os

acordos comerciais, para os efeitos contábeis do adquirente, importam em redução do custo do estoque.”

Defende que “as bonificações ou os descontos comerciais não devem ser considerados como receitas pela sociedade, mas antes, deverão ser deduzidas quando de seu registro contábil”, em conformidade com o item 10 do pronunciamento técnico nº 30 do CPC, também aprovado pela CVM em 15/09/2009.

Disse ainda que a bonificação se dá mediante a entrega da mercadoria, em moeda para redução do preço, ou por meio de desconto em duplicata à vencer, tratando-se, na essência, “de redução de custos de aquisição de produtos, que não revelam ingresso de recursos novos no caixa da entidade, e, como tal, nos termos da lei comercial, não preenchem o conceito de receita, mas antes servem à reduzir o custo de aquisição de seus estoques.”

Mencionou que o tratamento fiscal dado às *bonificações* em relação ao IRPJ, segue o Parecer CST/SIPR 1.386/82 é de que *é a concessão que o faz ao comprador, diminuindo o preço da coisa vendida ou entregando quantidade maior que a estipulada e que a diminuição do preço da coisa vendida pode ser entendido também como parcelas redutoras do preço de venda.*

Citou também o item 4.2, da IN 51/78, o qual dispõe:

"4.2 - Descontos incondicionais são parcelas redutoras do preço de venda, quando constarem da nota fiscal dos bens ou da fatura de serviços e não dependerem de evento posterior à emissão desses documentos."

Às efls. 7.314/7.356 juntou parecer do Prof. José Antonio Minatel sobre as bonificações de uma consulente do comércio varejista, entendidas pelo parecerista como parcelas redutoras do custo de aquisição das respectivas compras.

Bonificações são rubricas já analisadas por este E. Tribunal, o qual possui os seguintes entendimentos:

BONIFICAÇÕES. PAGAS PELOS FORNECEDORES. NÃO CONSTANTES DAS NOTAS FISCAIS. CONTRATADAS COMO DESCONTOS. NATUREZA DE RECEITA. NÃO EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO.

Tais verbas têm natureza de receita, posto que: a) é valor que lhe é pago pelo fornecedor; portanto ingresso, recebimento; e não de desconto; b) a base de cálculo, tal como estabelecido pelo legislador é universal: "a totalidade das receitas auferidas pela empresa"; e c) é elemento novo e positivo que aumenta o patrimônio da empresa. (Ac. 3301.003.874, julgamento 28/06/2017, por maioria de votos).

CONTAS CREDORAS. BONIFICAÇÕES. DESCONTOS. CARÁTER CONTRAPRESTACIONAL. COFINS. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO. AUSÊNCIA DE FUNDAMENTO.

As contas credoras que indicam ingresso de valores relacionados a bonificações e descontos, que não figuram em notas fiscais, e revelam caráter contraprestacional, não encontram guarida legal para exclusão da base de cálculo da COFINS. (Ac. 3401.003.443, relator Augusto Fiel Jorge D'Oliveira, julgamento 28/03/2017, por voto de qualidade, manteve-se o lançamento, sendo redator designado, Rosaldo Trevisan; registra-se que votaram com o relator, André Henrique Lemos, Rodolfo Tsuboi e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, e com o redator, Eloy Eros da Silva Nogueira e Orlando Rutigliani Berri).

Neste último acórdão, o ilustre Conselheiro Augusto Fiel Jorge D'Oliveira, faz uma pesquisa comparativa da jurisprudência deste CARF, informando o posicionamento da 3ª Turma da CSRF, de relatorias dos Conselheiros Valcir Gassen (Ac. 9303003.486) e Rodrigo da Costa Pôssas, (Ac. 9303003.548), julgados em 25/02/2016 e 17/03/2016, respectivamente.

Basicamente a discussão gira em torno do que vem a ser as ditas *bonificações*, de um lado, se são *descontos incondicionais* ou mera redução no preço pago aos fornecedores, ou se tais valores teriam natureza de receita, tributando-se o PIS/COFINS.

No caso do primeiro acórdão (9303003.486), o voto vencedor do conselheiro Walber José da Silva, entendeu os descontos incondicionais têm o efeito de anular o crédito indevidamente apurado. De se ver:

“No caso específico do PIS e da Cofins não cumulativos, a base de cálculo é o valor da receita de venda da mercadoria, ou seja, aquele lançado na nota fiscal de venda, representativo da obrigação contraída pelo adquirente, que irá compor seu passivo.

Sobre o valor da mercadoria constante da nota fiscal, o adquirente apura créditos do PIS e da Cofins não cumulativos. Evidentemente, desse valor já foi excluído os descontos incondicionais, não ocorrendo nem a incidência e nem o direito ao crédito sobre os descontos incondicionais.

Apenas para argumentar (não há que se falar em mudança de fundamentação do lançamento), se os descontos objeto da autuação fossem, como defende a recorrente, descontos incondicionais propriamente ditos, sobre eles não incidiria o PIS e a Cofins (art. 1º, § 3º, inciso V, alínea “a”, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03) e, consequentemente, sobre eles a recorrente não apuraria crédito. Ora, se recorrente eventualmente creditouse do valor dos “descontos incondicionais”, que não sofrem a incidência do PIS e da Cofins, tal crédito é absolutamente ilegal. Nesta hipótese, a inclusão do valor desses “descontos incondicionais” na base de cálculo das exações só tem o efeito de anular o crédito indevidamente apropriado. Nada mais”.

No segundo acórdão (9303003.548) , baseando-se no acórdão 9303-002.017, entendeu:

“É que se trata aqui de valores que a empresa registrara em sua contabilidade como uma obrigação a saldar junto a fornecedores, mas que efetivamente saldou por um valor menor do que estava contabilmente registrado.

Para essa hipótese, a ciência contábil também não diverge: dado que o valor desembolsado não corresponderá à obrigação – dívida foi mesmo integralmente quitada – determinam os princípios contábeis seja feito um lançamento a débito daquela conta de Passivo cuja contrapartida será a crédito de uma segunda conta, normalmente intitulada de “descontos obtidos”.

Por representar um aumento do Patrimônio Líquido (redução do Passivo sem correspondente redução do Ativo) esse lançamento tem a natureza de uma receita (receita financeira), ainda que seja forçoso reconhecer que nenhum ingresso novo ocorreu.

Exatamente este último aspecto – ausência de ingresso de direito novo – fez o dr. Jorge votar pela sua não inclusão na base de cálculo.

Ocorre que diante do comando legal taxativo do § 1º do art. 3º da Lei 9.718, repetido,ipsis literis, na Lei 10.637/2002 e na Lei 10.833/2003, não vejo como possa essa receita deixar de compor a base de cálculo da contribuição senão considerando ditos comandos inconstitucionais. Desnecessário dizer que, como regra, não o podemos fazer, além do que, no caso concreto, há decisão judicial afirmando que até mesmo o primeiro deles é constitucional, embora já haja inúmeras decisões que afirmam exatamente o contrário.

Para finalizar, vale repetir aqui o que já disse alhures: em se tratando de desconto obtido, é totalmente irrelevante a investigação de se ele foi concedido incondicionalmente ou não.

É que a Lei 9.718, ao tratar dos descontos incondicionais, estava a beneficiar o concedente do desconto, isto é, aquele que está vendendo o produto ou prestando o serviço. (...)

No caso de que nos ocupamos, a tributação está sendo discutida no comprador. Não há que se aplicar ao caso, pois, a figura tratada no artigo acima.

Notese que no caso de desconto incondicional, isto é, aquele que já é concedido no momento da celebração do contrato de venda ou prestação de serviço, nada obriga ou recomenda que o adquirente registre a sua obrigação por um valor maior do que, já sabe, irá desembolsar em seu vencimento.

Tudo ao contrário, deve fazê-lo pelo valor efetivo, o que leva a que não surja a figura aqui discutida.

Ela, ao contrário, surge quando o vendedor somente concede o desconto em razão de o comprador quitar, antes do prazo, a dívida. Nesse caso, ela estará corretamente registrada em sua contabilidade pelo valor inicialmente pactuado. E por isso de incondicional nada tem: ele é um desconto condicionado à antecipação do pagamento.

Esse é, aliás, o motivo para que sua contrapartida tenha a natureza de receita financeira”. (grifos nossos)

Em suma, tais precedentes entenderam que os *descontos incondicionais* têm natureza de receita.

Tratando de *desconto condicional e incondicional*, disse o conselheiro Augusto Fiel Jorge D’Oliveira, no aludido acórdão:

O desconto condicional, que depende de evento futuro e incerto não pode ser excluído, pois a condição superveniente à realização da compra e venda ou prestação de serviços não é capaz de alterar o valor da operação ou preço do serviço já ajustado pelas partes para o negócio jurídico já ocorrido. Exemplo disso é a venda de determinada mercadoria por 100 (cem) unidades monetárias para pagamento em 90 (noventa) dias, com um desconto de 10%, caso o pagamento seja realizado em até 30 (trinta) dias. O valor da operação é 100 (cem).

Se o pagamento ocorre antes, as 10 (unidades) de desconto representam um desconto financeiro, despesa financeira para o vendedor e receita financeira para o comprador.

Já o desconto incondicional, aquele que é concedido e ajustado pelas partes antes da realização da compra e venda, por não depender de condição superveniente nenhuma, incorpora-se desde já ao preço da mercadoria. Como a base de cálculo é fixada no momento de ocorrência do fato gerador, o valor da operação é aquele que foi ajustado por último (preço inicial menos descontos concedidos) que corresponde ao valor da operação no momento da ocorrência do fato gerador.

Assim, para a inclusão ou não na base de cálculo das contribuições, revela-se importante a aferição do momento de concessão do desconto, pois não poderá ser excluído da base de cálculo um desconto denominado incondicional, sem qualquer condição superveniente, se já realizado o negócio jurídico de compra e venda, pois já incidiu a norma de tributação, estabelecendo a relação entre o sujeito passivo e o Estado credor.

Diante disso, importante citar o que mencionou a Recorrente em sua impugnação (efls. 6.057/6.058):

De todo modo, especificamente em relação às bonificações tratadas no presente processo, importante mencionar que tais acordos comerciais foram entabulados para garantir a reposição de produtos obsoletos adquiridos pela ora Impugnante. Cita-se como exemplo a seguinte situação: a Impugnante adquiriu um lote de celulares do modelo “Y”, da marca “X”, sendo que tal modelo Y foi substituído, 6 meses após a aquisição pelo modelo YZ.

Neste caso, a Impugnante, em virtude do acordo comercial, tem direito à troca do modelo “Y” pelo “novo modelo (YZ)” por meio de bonificação.

Cumprе destacar que a fiscalização, em nenhum momento, pediu maiores informações sobre a natureza das bonificações. Referido trabalho fiscalizador se ateve, apenas a indicar valores encontrados na contabilidade da Impugnante e realizar o lançamento sem maior investigação, o que revela precariedade do trabalho realizado.

Diga-se que por regra as bonificações não tributadas pela Impugnante e objeto da presente autuação referem-se basicamente a prática comercial denominada *Price Protection*. Trata-se de bonificação recebida do fornecedor, posteriormente à aquisição da mercadoria, nas seguintes hipóteses: (i) produto foi adquirido por valor superior ao praticado pela concorrência; (ii) valor de custo médio de estoque superior ao praticado atualmente pelo fornecedor; ou (iii) trata-se de um item de estoque que será vendido com valor inferior ao praticado anteriormente, por descontinuidade ou obsolescência comercial do produto.

Referidas bonificações, como expressado, são feitas em dinheiro, posto que posteriores a aquisição do produto, mas tal fato não desnatura a natureza da bonificação, visto tratar-se de mera equalização do custo de compra, ou seja, trata-se de ajuste que nada mais retrata a realidade do preço do produto no momento de sua aquisição.

Junta-se a presente notas de débitos emitidas pela Impugnante contra seus fornecedores também tabuladas em planilha acessória (DOC 5) por meio das quais resta absolutamente claro que os valores recebidos nada mais são do que uma recomposição de seu custo de aquisição de produtos para revenda. Perceba-se que invariavelmente as notas fazem referências aos produtos sobre os quais está sendo gerada a bonificação.

No DOC 5 (efls. 6.232/7.311), acima referido, vê-se que se tratam de um elevado número de mercadorias (celulares, eletrodomésticos, por exemplo), para as quais há *proteção de preço* (ou *price protection* mencionada pela Recorrente); notas de débito emitidas pela Recorrente aos seus fornecedores.

Já a DRJ/Curitiba, assim entendeu (efl. 7.394):

Analisando-se as bonificações mencionadas, resta claro que representam a entrada de recursos que não se sujeitam a reservas ou condições futuras e não são provenientes de aporte dos proprietários. Evidente, portanto, que devem ser consideradas receitas (apesar de não mencionado, é importante esclarecer que tais receitas não se confundem com receitas financeiras, sendo passíveis, portanto, de tributação), mas não receitas decorrentes da venda de produtos.

Ao que se vê, tais descontos foram dados em momento posterior às vendas, por substituição de bens por outros (danificados, obsoletos), por exemplo.

Resta saber se nesta hipótese há uma redução de preço, e por conseguinte, uma redução de custos, a qual não se transformaria em receita.

Momentos futuros à venda que influenciem esta, devem ser retificados a título do valor do custo da operação (efls. 7.334/7.335, do parecer do Prof. José Antonio Minatel, citando os prof. Paulo Viceconti e Silvério das Neves).

O referido parecer também elucida que tais retificações hão de ser feitas tanto nas hipóteses de ajuste positivo de custo em momento posterior à venda (tradição), ou seja, nos casos de sobrepreço, como também nas situações de ajuste negativo que corresponde à redução do custo inicial (efl. 7.333/7.334), ao que se denota lógica, diga-se, traduzindo-se em um lançamento contábil de "recuperação de custo/despesa", CPC 16/2009, item 34 (efl. 7.336).

De ajuste negativo, ao que se viu é o caso dos autos.

A este respeito, este E. Tribunal também já se manifestou:

PIS E COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. BONIFICAÇÕES E DESCONTOS COMERCIAIS. NATUREZA JURÍDICA DE REDUÇÃO DE CUSTOS.

Por força dos arts. 109 e 110, do CTN e segundo a definição, o conteúdo e o alcance dos institutos, conceitos e formas de direito privado (Direito Societário), nos termos do art. 177, da Lei nº 6.404/76, e conforme as Deliberações CVM nº 575, de 05 de junho e nº 597, de 15 de Setembro de 2009, e CPC nºs. 16 e 30, de 2009, tem-se que as bonificações e descontos comerciais não possuem natureza jurídica de receita, devendo ser tratados como redutores de custos, e como tal devem ser reconhecidos à conta de resultado ao final do período, se o desconto corresponder a produtos já efetivamente comercializados, ou à conta redutora de estoques, se o desconto referir-se a mercadorias ainda não comercializadas pela entidade. (AC. 3402-002.092, maioria de votos, sessão de julgamento 23/07/2013).

Por outro lado, não vieram aos autos documentos que entrelaçasse a relação entre as partes, como por exemplo, os contratos que possivelmente a Recorrente celebrou com seus fornecedores, a fim de saber se tais ocorrências (de perdas) já constavam no início da relação jurídica entre as partes - repita-se, Recorrente e seus fornecedores -, o que, somados aos

documentos juntados pela Recorrente, auxiliariam sobremaneira a atividade julgadora deste E. Tribunal.

Tal prova é necessária para se estabelecer a natureza do desconto, e a partir de então, saber a sua repercussão tributária para o fim desejado pela Recorrente. as provas trazidas pela Recorrente, em especial, as contidos no DOC. 5 são insuficientes para comprovar o seu suposto direito, razão pela qual, mantém-se o lançamento neste particular.

Em que pese o presente entendimento, acordou a maioria do colegiado (Conselheiros Robson José Bayerl, Mara Cristina Sifuentes, Cássio Schappo, Marcos Roberto da Silva e Rosaldo Trevisan), no julgamento, apenas com as conclusões aqui externadas, por entenderem que a negativa de crédito não se restringe ao aspecto probatório, o que se agrega aqui em função de previsão regimental (art. 63, § 8º do RICARF).

“§ 8º Na hipótese em que a decisão por maioria dos conselheiros ou por voto de qualidade acolher apenas a conclusão do relator, caberá ao relator reproduzir, no voto e na ementa do acórdão, os fundamentos adotados pela maioria dos conselheiros.”

III. 2. Receita propaganda coop

À efl. 5.982, o TVF informou que a Recorrente não ofereceu à tributação do PIS/COFINS receitas registradas na conta contábil 4303003 - "RECEITA PROPAGANDA COOP".

Concluiu que os parágrafos 1º, dos artigos 1º das Leis 10.637/02 e 10.833/03 estabelecem que todas as receitas são tributadas pelo PIS e COFINS, com exceção do rol exaustivo elencado nos artigos 1º, parágrafos 3º, das mencionadas Leis e que tais receitas não se encontram neste rol, logo, devem compor a base de cálculo das contribuições.

Por outro lado, entendeu a Recorrente que tal conta não possui natureza jurídica de receitas tributáveis, e por tal motivo, não a computou nas bases de cálculo das referidas contribuições, posto que contrata serviços de propaganda e publicidade, com a finalidade de divulgar seus produtos, incrementando suas receitas e de seus fornecedores, fazendo com que estes reembolsem tais parcelas.

No seu entender, tais movimentos consistem em meros reembolsos de despesas perante seus fornecedores, sem qualquer finalidade de lucro, logo, não representam ingressos de receitas novas.

Já a DRJ/Curitiba decidiu que os valores reembolsados por terceiros em razão de propagandas corresponde a receitas recebidas, e assim, integram o seu faturamento, constituindo base de cálculo do PIS/COFINS (efls. 7.372).

Em que pese opiniões e decisões em contrário, entende-se que tais reembolsos não acrescem o patrimônio da Recorrente, não se enquadrando no conceito de receita para fins de tributação do PIS e COFINS, comungando-se, a propósito, da doutrina do

Prof. Solon Sehn⁵, ex-conselheiro desta Casa, todavia, no tocante ao reembolso ser ou não uma receita tributável de PIS/COFINS, mantém-se alinhado com o que se disse no tópico anterior, no que se refere a prova que, no caso concreto, tem-se insuficiente.

Haveria de se ter, dentre outros documentos, o contrato firmado entre as partes - Recorrente e seus fornecedores -, tratando da questão da propaganda cooperada, dando-se seus contornos principais, dentre outros, partes, objeto, forma de rateio, cláusula penal em caso de inexecução, foro de eleição, etc, enfim, algum documento que evidenciasse o liame entre as partes, porém, como se viu, no caso dos autos, há notas de débito (DOC. 5), insuficientes para o fim almejado.

A propósito, já decidiu este CARF:

COFINS. RECEITA. DESPESAS COM PROPAGANDA. REQUISITOS.

Os valores recebidos a título de reembolso por despesas com propaganda constituem receita, e não ressarcimento das despesas, se não restar comprovada a correspondência entre as despesas com propaganda e tais reembolsos. (Ac. 3403-002.520, de 24/10/2013, redator designado: Rosaldo Trevisan). No mesmo sentido: Ac. 9303-004.608, de 26/01/2017, maioria de votos).

Com base nestes fundamentos, mantém-se o lançamento neste aspecto.

Em que pese o presente entendimento, acordou a maioria do colegiado (Conselheiros Robson José Bayerl, Mara Cristina Sifuentes, Cássio Schappo, Marcos Roberto da Silva, Leonardo Ogassawara de Araújo Branco e Rosaldo Trevisan), no julgamento, apenas com as conclusões aqui externadas, por entenderem que a negativa de crédito não se restringe ao aspecto probatório, o que se agrega aqui em função de previsão regimental (art. 63, § 8º do RICARF).

“§ 8º Na hipótese em que a decisão por maioria dos conselheiros ou por voto de qualidade acolher apenas a conclusão do relator, caberá ao relator reproduzir, no voto e na ementa do acórdão, os fundamentos adotados pela maioria dos conselheiros.”

III. 3. Prestação de serviços FINASA

À efl. 7.396, o TVF diz que a Recorrente relacionou, dentre as receitas tributáveis, a "Receita Prestação de Serviço FINASA", conta contábil 4104008 e abaixo dessa linha, uma parcela redutora da conta com a descrição "Receita Financeira - FINASA".

A Recorrente disse que pactuou com esta instituição financeira as operações de financiamentos de suas vendas a prazo - financiamento direto ao consumidor -, e que as diferenças positivas das taxas de juros (*spread*), eram registrados como receitas de natureza financeira.

⁵ SEHN, Solon. PIS-COFINS - não cumulatividade e regime de incidência. São Paulo : Quartier Latin, 2011, p. 170.

Entende-se que a operação de financiamento, feito por uma contratada da Recorrente, ou seja, uma terceira pessoa que empresta numerário aos consumidores das mercadorias da Recorrente, por óbvio tem natureza financeira, porém, esta é uma relação estabelecida diretamente com pessoas diferentes da Recorrente, a qual, recebe uma diferença (*spread*) da Instituição Financeira por ela contratada.

Esta diferença positiva (*spread*), configuram-se receitas e integram o faturamento da empresa, vez que afeita à atividade-fim da Recorrente (vender mercadorias).

Diante disso, mantém-se o lançamento fiscal neste ponto.

IV. Dos juros sobre a multa de ofício

Sustenta a recorrente a impossibilidade de incidência de juros de mora sobre os valores referentes a multa, no lançamento de ofício.

Sobre o assunto, já decidiu este Tribunal (3403-002.367) e também diz Súmula nº 4 do CARF:

“Súmula CARF nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais” (grifo nosso)

Há discussão se a expressão “débitos tributários” abrange as penalidades, ou apenas os tributos. Pela leitura dos acórdãos que fundamentaram a edição da Súmula, não se tem resposta sobre a questão, vez que tais julgados se concentram na possibilidade de utilização da Taxa SELIC.

Já o art. 161 do Código Tributário Nacional dispõe:

“Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito.”(grifo nosso)

As multas são inequivocamente penalidades e restaria ilógica a leitura de que a expressão "créditos" no início do *caput* contemplaria as penalidades. Tal interpretação equivaleria a sustentar que: “os tributos e multas cabíveis não integralmente pagos no vencimento serão acrescidos de juros, sem prejuízos da aplicação das multas cabíveis”.

A Lei nº 9.430/1996, por sua vez, determina, em seu art. 61, que:

“Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Aqui, também ilógica interpretação de a expressão “débitos” ao início do *caput* abrangeria as multas de ofício. Se assim o fizesse, sobre elas deveria incidir a multa de mora, conforme o final do comando do *caput*.

Mais recentemente tratou-se do tema nos arts. 29 e 30 da Lei nº 10.522/2002:

“Art. 29. Os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional e os decorrentes de contribuições arrecadadas pela União, constituídos ou não, cujos fatos geradores tenham ocorrido até 31 de dezembro de 1994, que não hajam sido objeto de parcelamento requerido até 31 de agosto de 1995, expressos em quantidade de Ufir, serão reconvertidos para real, com base no valor daquela fixado para 1º de janeiro de 1997.

§ 1º A partir de 1º de janeiro de 1997, os créditos apurados serão lançados em reais.

§ 2º Para fins de inscrição dos débitos referidos neste artigo em Dívida Ativa da União, deverá ser informado à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional o valor originário dos mesmos, na moeda vigente à época da ocorrência do fato gerador da obrigação.

§ 3º Observado o disposto neste artigo, bem assim a atualização efetuada para o ano de 2000, nos termos do art. 75 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, fica extinta a Unidade de Referência Fiscal – Ufir, instituída pelo art. 1º da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991.

Art. 30. Em relação aos débitos referidos no art. 29, bem como aos inscritos em Dívida Ativa da União, passam a incidir, a partir de 1º de janeiro de 1997, juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia – Selic para títulos federais, acumulada mensalmente,

até o último dia do mês anterior ao do pagamento, e de 1% (um por cento) no mês de pagamento.” (grifo nosso)

Veja-se que ainda não se aclara a questão, pois se trata da aplicação de juros sobre os “débitos” referidos no art. 29, e a expressão designada para a apuração posterior a 1997 é “créditos”.

Ao que parece o legislador confundiu os termos, e quis empregar débito por crédito (e vice-versa), mas tal raciocínio, ancorado em uma entre duas leituras possíveis do dispositivo, revela-se insuficiente para impor o ônus ao contribuinte.

Diante da carência de base legal, entende-se pelo não cabimento da aplicação de juros de mora sobre as multas aplicadas no lançamento de ofício.

Dispositivo

Com essas considerações, voto em conhecer do recurso voluntário e lhe dar parcial provimento, mantendo-se o lançamento quanto às glosas: (1) manutenção e reparos; (2) ICMS-ST; (3) bonificações; (4) reembolso de propaganda coop.; (5) prestação de serviços FINASA; cancelando-se o lançamento quanto às glosas: (1) comissão de cartão de crédito e débito (taxa de administração); (2) propaganda e publicidade; (3) juros de mora sobre a multa de ofício.

André Henrique Lemos

Voto Vencedor

Conselheiro Rosaldo Trevisan,

Externo no presente voto minhas divergências em relação ao entendimento esposado pelo relator no que se refere aos seguintes temas: (a) conta referente a manutenção e reparos; (b) conta a "receita propaganda coop."; (c) comissão de cartões de crédito e de débito, e a propaganda e provisão de despesas de propaganda; (d) bonificações; e (e) incidência de juros de mora sobre o valor da multa de ofício.

Em relação aos itens “a” e “b” a divergência não impediu que eu acompanhasse o voto do relator pelas conclusões, mas restou consignado em ata que o relator deveria fazer constar do resultado do julgamento a opinião da maioria dos conselheiros do colegiado sobre o tema, externada durante o julgamento.

Sobre o primeiro tema (“a” - manutenção e reparos), entendemos (sete dos oito conselheiros: Robson José Bayerl, Mara Cristina Sifuentes, Cássio Schappo, Marcos Roberto da Silva, Renato Vieira de Ávila, Leonardo Ogassawara de Araújo Branco e eu) que a negativa de provimento ao recurso voluntário não se deve à adequação das rubricas ao conceito de insumos adotado, mas ao simples fato de não se aplicar o dispositivo legal referente a insumos (inciso II do art. 3º das leis de regência das contribuições) a atividades comerciais, endossando a posição por mim externada (e que prevaleceu) no julgamento do Acórdão nº 3403-003.306, de 14/10/2014:

Em face da Súmula CARF nº 2⁶, 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 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 (...) voto do relator, que acrescenta a estas outras categorias, carentes de previsão legal.

⁶ Súmula CARF n. 2: "O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária".

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”.

E esse fundamento, de que os incisos II das leis de regência não tratam de atividades de revenda, ou comerciais, presta-se ainda a sustentar a negativa de provimento no que se refere a comissão de cartões de crédito e de débito, e a propaganda e provisão de despesas de propaganda (item “c”, destacado ao início deste voto). Em ambos os itens, calca-se o relator em voto vencido, no julgamento do citado Acórdão nº 3403-003.306, de 14/10/2014, com entendimento superado justamente pelo voto aqui transcrito.

Cabe ainda adicionar que a matéria não tem relação alguma com a abrangência do conceito de insumos já consagrado no CARF (que figura, como destacou o relator, entre os extremos das legislações do IRPJ e do IPI) ou o decidido pelo STJ recentemente, na sistemática dos recursos repetitivos. Nenhum desses entendimentos (do CARF ou do STJ) versa sobre empresas comerciais, limitando-se ambos ao já expresso na redação das leis de regência: “produção/fabricação” e “prestação de serviços”.

No que tange ao item “d” citado ao início deste voto, que trata de bonificações, o relator também foi acompanhado apenas pelas conclusões, por entender majoritariamente o colegiado (Conselheiros Robson José Bayerl, Mara Cristina Sifuentes, Cássio Schappo, Marcos Roberto da Silva e eu) que a negativa de crédito não se restringe ao aspecto probatório, devendo a rubrica ser incluída na base de cálculo, cabendo ao relator agregar tais considerações a seu voto, na forma regimental.

Veja-se, que também em tal item, afilia-se o relator a entendimento constante de voto vencido (no Acórdão nº 3401-003.443), superado pelo entendimento do colegiado no sentido de que de que as contas credoras que indicam ingresso de valores relacionados a bonificações devem ser incluídas na base de cálculo das contribuições. Na ocasião, fui também encarregado de redigir o voto vencedor, externando posicionamento que mantenho, aqui, no caso em análise.

Também no que se refere ao item “b” citado ao início deste voto, que trata da conta “receita propaganda coop.”, o relator foi acompanhado apenas pelas conclusões, por entender majoritariamente o colegiado (Conselheiros Robson José Bayerl, Mara Cristina Sifuentes, Cássio Schappo, Marcos Roberto da Silva, Leonardo Ogassawara de Araújo Branco e eu) que a negativa de crédito não se restringe ao aspecto probatório, devendo a rubrica ser incluída na base de cálculo, por constituir receita, cabendo ao relator agregar tais considerações a seu voto, na forma regimental.

De qualquer modo, a menção ao Acórdão nº 3403-002.520, no qual atuei também como redator designado, presta-se conceitualmente a externar uma posição comum, de inclusão das rubricas como receita, apesar de a rubrica específica em análise nestes autos ser distinta daquela que ensejou provimento da turma na ocasião (“reembolso de despesas com tabloides”).

Por fim, cabe a este voto externar a posição atual da turma no que se refere a a incidência de juros de mora sobre o valor da multa de ofício, e as razões de, recentemente, ter alterado meu posicionamento a respeito da matéria.

Sobre esse tema, sustentei, reiteradamente, neste colegiado, que não havia incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, em diversos acórdãos, como o de nº 3403-002.367, do qual se extraio a argumentação a seguir.

O assunto seria aparentemente resolvido pela Súmula nº 4 do CARF:

“Súmula CARF nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais” (grifo nosso)

Contudo, resta a dúvida se a expressão “débitos tributários” abarca as penalidades, ou apenas os tributos. Verificando os acórdãos que serviram de fundamento à edição da Súmula, não se responde a questão, pois tais julgados se concentram na possibilidade de utilização da Taxa SELIC.

Segue-se então, para o art. 161 do Código Tributário Nacional, que dispõe:

“Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito.”(grifo nosso)

As multas são inequivocamente penalidades. Assim, restaria ilógica a leitura de que a expressão créditos ao início do caput abarca as penalidades. Tal exegese equivaleria a sustentar que: “os tributos e multas cabíveis não integralmente pagos no vencimento serão acrescidos de juros, sem prejuízos da aplicação das multas cabíveis”.

A Lei nº 9.430/1996, por sua vez, dispõe, em seu art. 61, que:

“Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Novamente ilógico interpretar que a expressão “débitos” ao início do caput abarca as multas de ofício. Se abarcasse, sobre elas deveria incidir a multa de mora, conforme o final do comando do caput.

Mais recentemente tratou-se do tema nos arts. 29 e 30 da Lei nº 10.522/2002:

“Art. 29. Os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional e os decorrentes de contribuições arrecadadas pela União, constituídos ou não, cujos fatos geradores tenham ocorrido até 31 de dezembro de 1994, que não hajam sido objeto de parcelamento requerido até 31 de agosto de 1995, expressos em quantidade de Ufir, serão reconvertidos para real, com base no valor daquela fixado para 1º de janeiro de 1997.

§ 1º A partir de 1º de janeiro de 1997, os créditos apurados serão lançados em reais.

§ 2º Para fins de inscrição dos débitos referidos neste artigo em Dívida Ativa da União, deverá ser informado à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional o valor originário dos mesmos, na moeda vigente à época da ocorrência do fato gerador da obrigação.

§ 3º Observado o disposto neste artigo, bem assim a atualização efetuada para o ano de 2000, nos termos do art. 75 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, fica extinta a Unidade de Referência Fiscal – Ufir, instituída pelo art. 1º da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991.

Art. 30. Em relação aos débitos referidos no art. 29, bem como aos inscritos em Dívida Ativa da União, passam a incidir, a partir de 1º de janeiro de 1997, juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia – Selic para títulos federais, acumulada mensalmente, até o último dia do mês anterior ao do pagamento, e de 1% (um por cento) no mês de pagamento.” (grifo nosso)

Veja-se que ainda não se aclara a questão, pois se trata da aplicação de juros sobre os “débitos” referidos no art. 29, e a expressão designada para a apuração posterior a 1997 é “créditos”. Bem parece que o legislador confundiu os termos, e quis empregar débito por crédito (e vice-versa), mas tal raciocínio, ancorado em uma entre duas leituras possíveis do dispositivo, revela-se insuficiente para impor o ônus ao contribuinte.

Não se tem dúvidas que o valor das multas também deveria ser atualizado, sob o risco de a penalidade tornar-se pouco efetiva ou até inócua ao fim do processo. Mas o legislador não estabeleceu expressamente isso. Pela carência de base legal, então, entende-se pelo não cabimento da aplicação de juros de mora sobre as multas aplicadas no lançamento de ofício.

Tenho, no entanto, analisado com atenção tanto a jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais quanto do Poder Judiciário sobre o tema, não por simples subserviência ou acolhida cega a seus fundamentos, mas para verificar até que ponto é sustentável, jurídica e até logicamente cada um dos posicionamentos.

Ciente de que a Câmara Superior de Recursos Fiscais aprecia a matéria de forma diversa, fui buscar, inicialmente, os fundamentos que levaram à conclusão daquele colegiado, para examinar me demoviam do entendimento que vinha sustentando.

Verifiquei, para tanto, de início, acórdão recente da CSRF, que usou como fundamentos os artigos 113, 139 e 161 do CTN, e os artigos 43, 44 e 61 da Lei nº 9.430/1996:

“Esta matéria não é nova no âmbito deste colegiado e reitero as razões que venho utilizando a tempos nos processos de minha relatoria.

De acordo com o art. 161 do CTN, o crédito tributário não pago no vencimento deve ser acrescido de juros de mora, qualquer que seja o motivo da sua falta. Dispõe ainda em seu parágrafo primeiro que, se a lei não dispuser de modo diverso, os juros serão cobrados à taxa de 1% ao mês.

De forma que o art 61 da Lei nº 9.430/96 determinou que, a partir de janeiro/97, os débitos vencidos com a União serão

acrescidos de juros de mora calculados pela taxa Selic quando não pagos nos prazos previstos na legislação tributária, até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. Entendo que os débitos a que se refere o art. 61 da Lei nº 9.430/96 correspondem ao crédito tributário de que dispõe o art. 161 do CTN.

O art. 139 do CTN dispõe que o crédito tributário decorre da obrigação tributária e tem a mesma natureza desta. Já o art. 113, parágrafo primeiro, do mesmo diploma legal, define que a obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente. Assim, se o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta, necessariamente deve abranger o tributo e a penalidade pecuniária.

A multa de ofício aplicada ao presente lançamento está prevista no art. 44 da Lei nº 9.430/96 que prevê expressamente a sua exigência juntamente com o tributo devido. Ao constituir o crédito tributário pelo lançamento de ofício, ao tributo soma-se a multa de ofício, tendo ambos a natureza de obrigação tributária principal, devendo incidir os juros à taxa Selic sobre a sua totalidade.

Tanto é assim, que a própria Lei 9.430/96, em seu art. 43, prevê a incidência de juros Selic quando a multa de ofício é lançada de maneira isolada. Não faria sentido a incidência dos juros somente sobre a multa de ofício exigida isoladamente, pois ambas tem a mesma natureza tributária.

Nesse sentido é o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, no AgRg no Recurso Especial nº 1.335.688-PR, relator Ministro Benedito Gonçalves, em decisão de 04/12/2012, assim ementada:

"PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. JUROS DE MORA SOBRE MULTA. INCIDÊNCIA. PRECEDENTES DE AMBAS AS TURMAS QUE COMPÕEM A PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ. 1. Entendimento de ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ no sentido de que: "É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário." (REsp 1.129.990/PR, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 14/9/2009). De igual modo: REsp 834.681/MG, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 2/6/2010.

Para confirmar este entendimento é relevante apresentar algumas recentes decisões da CSRF, abaixo transcritas: (...)” (sic) (grifos nossos) (Acórdão nº 9303-005.042, maioria, vencidas as conselheiras Tatiana Midori Migiyama, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello, sessão de 12 abr. 2017)

Os ingredientes anexados à discussão no referido acórdão apontam para algo importante, a nosso ver, ainda que o argumento seja usado apenas por analogia: o artigo 43 da Lei nº 9.430/1996.

Não consideramos em nossa análise inicial o referido artigo 43, por entender que não se aplicava à multa de ofício. Recorde-se como é desmembrada a Seção V (“Normas sobre o Lançamento de Tributos e Contribuições”) do Capítulo IV (“Procedimentos de Fiscalização”) da lei: em “Auto de Infração sem Tributos” (art. 43); “Multas de Lançamento de Ofício” (arts. 44 a 46); e “Aplicação de Acréscimos de Procedimento Espontâneo” (art. 47).

No art. 43 (geograficamente fora das “Multas de Lançamento de Ofício”) dispõe-se que:

“Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.

Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.” (grifo nosso)

Desse artigo, concluo que a RFB não precisa mais realizar “imputações” de pagamento proporcionais para os pagamentos em atraso, desmembrando-os em principal, multa e juros de mora, pois cada uma dessas quantias pode ser objeto de exigência isolada.

Veja-se, por exemplo, um pagamento em atraso de R\$ 1.000.000,00 (aos quais, v.g., o fisco “imputaria”, à revelia do pagador – que poderia estar a discordar dos acréscimos moratórios –, R\$ 200.000,00 a título de multa e R\$ 100.000,00, a título de juros de mora, restando R\$ 700.000,00 a título de principal). A multa e os juros que deixaram de ser pagos em função do atraso poderiam, após o art. 43, ser exigidos com juros de mora, ainda que a integralidade dos R\$ 1.000.000,00 fosse considerada como pagamento do principal. Isso simplificaria a autuação, que não se referiria mais ao principal, mas apenas ao que deixou de ser pago em função do atraso.

Tal disposição é absolutamente incompatível com a multa de ofício de que trata o artigo seguinte da lei, e permite tão-somente a incidência de juros de mora sobre a multa de mora, e de juros de mora sobre os próprios juros de mora.

No item 23 da Mensagem nº 990/96, do Poder Executivo, que acompanha o Projeto de Lei (PL) nº 2.448/1996, do qual se origina a Lei nº 9.430/1996, encontram-se as razões para a redação do artigo:

“23 . O art. 43 possibilita a constituição de crédito tributário relativo apenas aos encargos de multa ou de juros, permitindo sua cobrança administrativa ou judicial e dando materialidade às normas contidas nos artigos subsequentes (arts. 44 a 46).”
(disponível em:
http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegrada?codteor=1132081&filename=Dossie+-PL+2448/1996*)*

Claro está, aí, que trata o artigo de encargos. Aliás, isso foi bem percebido pelo relator do projeto, na Câmara dos Deputados, Deputado Roberto Brant:

“8.7. O art. 43 cobre lacuna existente na legislação federal. Prevê a formalização da exigência de crédito tributário, através de auto de infração ou notificação de lançamento, exclusivamente para cobrança de multa e juros de mora, nos casos em que o tributo ou contribuição social sejam pagos após o vencimento do prazo previsto, mas sem o acréscimo de multa de mora. No caso será exigida multa de ofício, como consta do artigo seguinte do projeto. A proposta, além de incutir nos contribuintes maior respeito para com as normas tributárias, simplifica procedimentos operacionais da administração fiscal, já que a lacuna existente vem sendo contornada, administrativamente, por um complexo mecanismo de “imputação de pagamentos”. (sic) (idem)

Assim, não se tem dúvidas de que está o artigo 43 a tratar de lançamento de ofício de multa de mora e de juros de mora. E isso nos afastava de seu teor, na análise de juros incidentes sobre multa de ofício.

Entretanto, reconhecemos que ao se lançar valores correspondentes a multa de mora não paga e a juros de mora não pagos, está-se a exigir tais valores de ofício. E que sobre ditos encargos exigidos de ofício incidem indubitavelmente juros de mora.

Não se presta o artigo 43 da Lei nº 9.430/1996, assim, a afirmar que incidem juros de mora sobre qualquer exigência de multa de ofício, mas tão-somente daquela referida na lei, decorrente de recolhimento a destempo. Isso poupou um bom trabalho da RFB na complexa tarefa de imputação de pagamentos.

Também desse artigo se afastou o recente entendimento da COSIT sobre a matéria (Solução de Consulta nº 47, de 4/5/2016, que agregou ainda comando do Decreto-Lei nº 1.736/1979).

A análise sobre o que se abrangeria na expressão “crédito tributário”, no CTN (incluindo penalidades), encontra obstáculos lógicos de intelecção em diversos dispositivos do próprio Código (v.g., arts. 97, 161 e 164), como mencionamos em nosso recorrente entendimento:

“Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

(...) VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

(...)

Art. 157. A imposição de penalidade não ilide o pagamento integral do crédito tributário.

(...)

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e

da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

(...)

“Art. 164. A importância de crédito tributário pode ser consignada judicialmente pelo sujeito passivo, nos casos:

(...) § 2º Julgada procedente a consignação, o pagamento se reputa efetuado e a importância consignada é convertida em renda; julgada improcedente a consignação no todo ou em parte, cobra-se o crédito acrescido de juros de mora, sem prejuízo das penalidades cabíveis.

Entretanto, deve-se ler sistematicamente o CTN, não se entendendo que ao usar a mesma expressão “crédito tributário”, esteja às vezes o legislador a tratar de uma coisa e às vezes de outra. Eis um pressuposto básico da hermenêutica, bem contemplado na lei brasileira que dispõe sobre o processo de elaboração das leis (art. 11 da Lei Complementar nº 95/1998):

“Art. 11. As disposições normativas serão redigidas com clareza, precisão e ordem lógica, observadas, para esse propósito, as seguintes normas:

(...) II - para a obtenção de precisão:

(...) b) expressar a idéia, quando repetida no texto, por meio das mesmas palavras, evitando o emprego de sinonímia com propósito meramente estilístico;

c) evitar o emprego de expressão ou palavra que confira duplo sentido ao texto;”

Cabe ao exegeta corrigir as imperfeições terminológicas da lei, na interpretação dos dispositivos, buscando sua inserção lógica e coerente no sistema normativo. E, com esse escopo, passo aqui a realizar trabalho diametralmente oposto, no mesmo Código Tributário Nacional, buscando artigos nos quais não faça qualquer sentido que a expressão crédito tributário exclua as penalidades, tarefa que é, lamentavelmente (para a precisão do texto), igualmente executada com sucesso. Vejam-se, v.g., os artigos 113, 139, 142, 168, 173, 174 e 175:

“Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

(...)

Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.

(...)

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

(...)

Art. 168. O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados:

I - nas hipótese dos incisos I e II do artigo 165, da data da extinção do crédito tributário;

(...)

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

(...)

Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva.

(...)

Art. 175. Excluem o crédito tributário:

I - a isenção;

II - a anistia.

Parágrafo único. A exclusão do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído, ou dela consequente. (...) (grifo nosso)

O artigo 175 é a demonstração mais clara da utilização imperfeita da expressão “crédito tributário”, que deve ser sanada pelo exegeta. Por certo que se a exclusão do crédito tributário abrange a isenção (de tributos em sentido estrito, sem penalidades) e a anistia (abrangendo obviamente as penalidades), “crédito tributário” não se refere inequivocamente só a tributos. Admitir o contrário teria um efeito devastador sobre as restituições (art. 168), que não incluiriam as penalidades indevidamente pagas.

Há que se aparar a imperfeição de redação com a adequação dos conteúdos ao sistema.

Não tenho dúvidas de que a restituição do “crédito tributário” se aplica indistintamente a tributos e a penalidades, e que qualquer de tais rubricas, se indevidamente recolhidas, enseja restituição com atualização pela Taxa SELIC.

Entender que o tributo indevidamente pago deve ser restituído a tal taxa é absolutamente coerente com exigir dita taxa dos tributos devidos a partir de seu vencimento.

Da mesma forma, entender que a multa indevidamente paga deve ser restituída a tal taxa é absoluta e logicamente coerente com exigir dita taxa da multa devida a partir do lançamento.

Não se afigura plausível, então, a manutenção do posicionamento que venho externando, no sentido de serem indevidos juros de mora sobre a multa de ofício (por não ser esta “crédito tributário”), ao mesmo passo em que reconheço a atualização nas restituições de multas pagas consideradas indevidas (que também são “crédito tributário”).

Forço-me, assim, a rever, em nome da lógica, e da própria leitura sistêmica dos dispositivos aqui mencionados, tal posicionamento, entendendo serem devidos juros de mora sobre o valor da multa de ofício lançada.

Alinho-me, assim, à jurisprudência majoritária da corte superior deste tribunal administrativo, e ao STJ.

Na Primeira Seção do CARF, aliás, a matéria foi apreciada unanimemente, recentemente (v.g., Acórdão nº 9101-002.501, de 12 dez. 2016). São diversos os acórdãos, nas três Seções de Julgamento deste tribunal administrativo, que, no último ano, entenderam pela incidência de juros de mora sobre a multa de ofício (v.g., nº 9101-002.180, nº 9202-003.821 e nº 9303-003.385).

E no STJ, assenta-se que tal posicionamento reflete o entendimento de ambas as turmas que compõem a Primeira Seção da corte (que trata de matéria tributária):

*“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. **JUROS DE MORA SOBRE MULTA. INCIDÊNCIA. PRECEDENTES DE AMBAS AS TURMAS QUE COMPÕEM A PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ.***

*1. Entendimento de ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ no sentido de que: **“É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário.”** (REsp 1.129.990/PR, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 14/9/2009). De igual modo: REsp 834.681/MG, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 2/6/2010.*

2. Agravo regimental não provido.” (AgRg no REsp 1335688/PR, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 04/12/2012, DJe 10/12/2012) (grifo nosso)

Pelo exposto, passei a entender, em interpretação sistemática dos dispositivos que regem a matéria, que incidem juros de mora sobre o valor da multa de ofício lançada.

Por fim, noticio que já venho externando esse novo entendimento desde o Acórdão nº 3401-004.011, no qual atuei como redator designado em relação à matéria.

Rosaldo Trevisan

Processo nº 10805.724064/2015-82
Acórdão n.º **3401-004.379**

S3-C4T1
Fl. 7.758
