



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

Processo nº 13005.721598/2017-22
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3301-005.970 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 27 de março de 2019
Matéria COFINS
Recorrente COOPERATIVA REGIONAL DE DESENVOLVIMENTO TEUTONIA - CERTEL
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2015

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. COMPROVAÇÃO.

Cabe a quem alega o direito ao crédito, a sua demonstração e comprovação para que se possa auferir a sua liquidez e certeza.

JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. NATUREZA FINANCEIRA. COFINS. INCIDÊNCIA.

Incide a contribuição para a Cofins sobre as receitas de juros sobre o capital próprio, pois estes têm natureza de receitas financeiras e não estão amparados pelas exclusões previstas em lei.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2015

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. COMPROVAÇÃO.

Cabe a quem alega o direito ao crédito, a sua demonstração e comprovação para que se possa auferir a sua liquidez e certeza.

JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. NATUREZA FINANCEIRA. PIS/PASEP. INCIDÊNCIA.

Incide a contribuição para o PIS/PASEP sobre as receitas de juros sobre o capital próprio, pois estes têm natureza de receitas financeiras e não estão amparados pelas exclusões previstas em lei.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(assinado digitalmente)

Winderley Moraes Pereira - Presidente.

(assinado digitalmente)

Valcir Gassen - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Winderley Moraes Pereira, Liziane Angelotti Meira, Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Ari Vendramini, Salvador Cândido Brandão Junior, Marco Antonio Marinho Nunes, Semíramis de Oliveira Duro e Valcir Gassen.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário (fls. 281 a 314) interposto pelo Contribuinte, em 14 de maio de 2018, contra decisão consubstanciada no Acórdão nº 06-62.044 (fls. 259 a 278), de 28 de março de 2019, proferido pela 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Curitiba (PR) – DRJ/CTA – que decidiu, por unanimidade de votos julgar procedente em parte a Impugnação (fls. 233 a 254) apresentada pelo Contribuinte.

Visando a elucidação do caso e a economia processual adoto e cito o relatório do referido Acórdão:

Lavrou-se, em face da contribuinte identificada em epígrafe, o presente Auto de Infração, relativo à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins, no montante de R\$ 19.833.847,20 e à contribuição para o PIS, no valor de R\$ 4.300.903,19 – incluídos a multa e os juros, correspondente aos anos calendário de 2014 e 2015.

A autuação ocorreu em virtude da insuficiência de recolhimento da contribuição para o PIS e Cofins e de créditos descontados indevidamente na apuração das contribuições, conforme informação constante do Relatório Fiscal, juntado aos autos às fls. 205/224.

No aludido termo, no item "créditos descontados indevidamente na apuração do PIS e da Cofins" (2.1), destaca a fiscalização que autuação ocorreu devido à constatação de que a contribuinte aproveitou indevidamente créditos de PIS e Cofins registrados como "ajustes de crédito-acréscimo" com a descrição "valor referente ao custo de aquisição não contemplado oportunamente". No entanto, os itens que compuseram

esses valores não se subsumem ao conceito de "insumo" estabelecido pelas Leis nº 10.637, de 2002 e nº 10.833, de 2003, e nas Instruções Normativas de referência. Sob a mesma rubrica houve a glosa referente à devolução de vendas (de notas fiscais de vendas emitidas em duplicidade que a contribuinte procedeu ao estorno dos débitos).

Quanto à base de cálculo das contribuições, apurou a fiscalização que as seguintes receitas não foram incluídas nas referidas base de cálculo:

- (i) receitas financeiras com juros sobre o capital próprio, a qual deve ser incluída na base de cálculo, tendo em vista que não teve a alíquota reduzida a zero durante a vigência do Decreto nº 5.442, de 2005;
- (ii) receitas com prêmio de seguro, uma vez que essa receita não está relacionada nas exclusões taxativas da base de cálculo do PIS e da Cofins no regime não cumulativo;
- (iii) outras receitas operacionais decorrentes de arrendamentos e aluguéis, brindes recebidos, outras receitas operacionais e comissões recarga cartões de celulares;
- (iv) receita bruta de vendas, referentes a notas fiscais de venda emitidas por empresa filial.

Em 09/10/2017 a interessada teve ciência do auto de infração e, tempestivamente, ingressou com a impugnação de fls. 233/254, cujo teor será a seguir sintetizado.

No tópico "DO DIREITO", item "da possibilidade de créditos de PIS e Cofins sobre insumos" discorre que os custos, encargos e despesas que serviram de base de cálculo dos créditos, elencados nas Leis nº 10637, de 2002 e Lei nº 10.833, de 2003, não é taxativo, cabendo ao contribuinte analisar e identificar quais são os créditos que poderão ser utilizados para dedução do montante devido das contribuições. Aduz ainda que as normas editadas pela RFB (Instruções Normativas *in casu*) utilizaram-se da definição de insumos contida na legislação do IPI para estabelecerem o conceito de insumo para fins da apuração do PIS e da Cofins não cumulativos, sendo que o próprio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) e decisões judiciais seguem o entendimento de "alargamento" do conceito de insumo.

No item "da duplicidade das NF de venda de energia elétrica (01/2014 e 02/2014), argumenta que houve a anulação das notas fiscais de venda emitida em duplicidade no mês, mas não houve utilização de créditos em duplicidade (uma pela devolução de venda e outra como ajuste de crédito) uma vez que na devolução de venda as notas fiscais foram declaradas com o CST 98 (outras operações de entrada) sendo que para a tomada de crédito necessitam estar com o CST 50. Deve, portanto, tal glosa ser excluída.

Defende, no item "dos juros sobre o capital próprio não incluídos na de cálculo do PIS e da Cofins", que não existe outra conclusão possível senão a de que os juros sobre o capital próprio se enquadram nas disposições das Leis nº 9.718/98, nº 10.637/02 e nº 10.833/03, segundo os quais devem ser excluídos da base de cálculo do Pis e da Cofins "os lucros e dividendos de participações societárias", devendo ser excluídos do auto de infração.

Com relação ao tópico "da receita com prêmio de seguro não incluídos na base de cálculo do PIS e da Cofins", argumenta que a indenização ressarcida pela seguradora representa recomposição do patrimônio, ressarcindo a despesa ocorrida

anteriormente, não se tratando de ingresso de nova receita. Portanto, o PIS e a Cofins não incidem sobre a indenização-recomposição do dano, eis que, nela, não há que se falar em acréscimo patrimonial. O CARF já decidiu que a indenização de seguro não representa ingresso de receita e assim não deve integrar a base de cálculo do PIS/Cofins.

No tópico "das outras receitas operacionais não incluídas na base de cálculo do PIS e da Cofins", alega com relação às competências 01, 02 e 12 de 2014 e 12 de 2015, foram declarados e recolhidos a menor em virtude do término do prazo de entrega de EFD-Contribuições sem que a contabilidade desses meses estivesse encerrada. As competências 01 e 02 de 2014 tiveram divergências excepcionalmente originadas devido a troca de sistema no ano de 2013 o que ocasionou o atraso no fechamento do balanço de 2013. Após a organização dos trabalhos, foram verificadas algumas divergências tributadas indevidamente a maior e outras a menor. Dentre as divergências tributadas a maior, constatou-se a revenda de mercadorias não sujeitas à tributação do PIS e da Cofins e cuja venda foi tributada. Trata-se de equipamentos de informática, cuja legislação correlata reduziu as alíquotas a zero. Além disso, no período de 04/2013 e 11/2013, deixou de aproveitar as retenções de PIS e Cofins.

Quanto ao item "da receita bruta de vendas não incluídas na base de cálculo do PIS e da Cofins", informa que se refere à filial de Carazinho, da competência 07/2014 e que é devida. Sendo assim, está providenciando o recolhimento do tributo.

Requer que seja conhecida a presente impugnação/defesa.

Diante da decisão que julgou procedente em parte a Impugnação, o Contribuinte apresentou Recurso Voluntário.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Valcir Gassen - Relator

O Recurso Voluntário interposto em face da decisão consubstanciada no Acórdão nº 06-62.044 é tempestivo e atende os pressupostos legais de admissibilidade, motivo pelo qual deve ser conhecido.

O ora analisado Recurso Voluntário visa reformar decisão que possui a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2015

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. PRODUÇÃO DE BENS DESTINADOS À VENDA. GASTOS NÃO CARACTERIZADOS COMO INSUMOS. IMPOSSIBILIDADE.

No regime da não cumulatividade, só são considerados insumos, para fins de creditamento de valores, as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação

diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado e os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto.

JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. NATUREZA FINANCEIRA. COFINS. INCIDÊNCIA.

Incide a contribuição para a Cofins sobre as receitas de juros sobre o capital próprio, pois estes têm natureza de receitas financeiras e não estão amparados pelas exclusões previstas em lei.

COFINS. RECEITA DE PRÊMIOS DE SEGUROS. INDENIZAÇÃO.

Não se sujeita à incidência da Cofins a indenização destinada a reparar dano patrimonial até o montante da efetiva perda patrimonial.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2015

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. PRODUÇÃO DE BENS DESTINADOS À VENDA. GASTOS NÃO CARACTERIZADOS COMO INSUMOS. IMPOSSIBILIDADE.

No regime da não cumulatividade, só são considerados insumos, para fins de creditamento de valores, as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado e os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto.

JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. NATUREZA FINANCEIRA. PIS/PASEP. INCIDÊNCIA.

Incide a contribuição para o PIS/PASEP sobre as receitas de juros sobre o capital próprio, pois estes têm natureza de receitas financeiras e não estão amparados pelas exclusões previstas em lei.

PIS/PASEP. RECEITA DE PRÊMIOS DE SEGUROS. INDENIZAÇÃO. COMPROVAÇÃO.

Não se sujeita à incidência da contribuição para o PIS/PASEP a indenização destinada a reparar dano patrimonial até o montante da efetiva perda patrimonial.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

O Contribuinte salienta em seu recurso, nas Razões de Reforma da Decisão, que é possível o crédito de PIS e COFINS sobre insumos, discorrendo acerca da legislação de regência e das decisões proferidas no âmbito do CARF sobre a interpretação do conceito de insumo, com destaque, 1) dos créditos descontados indevidamente na apuração do PIS e COFINS; 2) dos créditos das contribuições referentes a depreciação; 3) alimentação e cesta básica; 4) combustível; 5) mão de obra de pessoa jurídica, 6) manutenção e conservação de bens e instalações, 7) telecomunicações, 8) publicidade, 9) transporte entre estabelecimentos e 10) ICMS Substituição Tributária.

Em seguida o Contribuinte enfrenta em seu recurso os seguintes pontos objeto da demanda: 11) da duplicidade das Notas Fiscais de venda de energia elétrica; 12) dos

juros sobre capital próprio não incluídos na base de cálculo do PIS e da COFINS, e, 13) das outras receitas operacionais não incluídas na base de cálculo do PIS e da COFINS.

Por fim o Contribuinte requer:

- a) Realização do encontro de contas em relação as competências mencionadas da EFD-Contribuições para fins de adequar o tratamento tributário das mercadorias, em busca da verdade real;
- b) julgado improcedente integralmente o lançamento, em face a possibilidade da utilização dos créditos referido, bem como devido ao adequado tratamento dos valores excluídos da base de cálculo do PIS e da COFINS;

Na decisão recorrida, como linha geral, se entendeu que a não cumulatividade das contribuições não abarca os créditos decorrentes de qualquer custo ou despesa que concorra para a formação da receita, com uma interpretação restritiva do conceito de insumos, no sentido de que o direito a crédito se refere apenas as matérias primas, produtos intermediários, material de embalagem e outros bens que sofram alterações em ação direta sobre o produto em fabricação.

O Contribuinte entende que dá direito a crédito os insumos que foram utilizados de forma essencial na produção do bem. Isto posto cabe verificar item por item se há ou não direito do Contribuinte de crédito sobre insumos

1) Dos créditos descontados indevidamente na apuração do PIS e COFINS

O Contribuinte, por primeiro, antes de tratar de alguns créditos de forma **elucidativa**, salienta em seu recurso:

Assim, é possível concluir, com base nas recentes decisões do CARF, bem como no judiciário, que o conceito de “insumo”, utilizado na apuração do PIS e COFINS não cumulativos, deve ser o da essencialidade. A possibilidade de apuração de crédito de PIS e COFINS deve ser analisada caso a caso, considerando-se a essencialidade do bem na produção e na geração de receita da empresa.

Diante das recentes decisões que permitiram aos contribuintes a utilização dos insumos com base na essencialidade do bem na produção e na geração de receita da empresa, não se restringindo aos conceitos do Regulamento do Imposto de Renda, bem como da legislação do IPI, passamos a listar os dispêndios que podem ser incluídos neste conceito mais amplo, servindo como base de créditos na apuração do PIS e COFINS não cumulativos:

NATUREZA DA DESPESA
Assistência Médica e Odontológica
Vale Transporte
Alimentação e Cesta Básica
Auxílio Educacional
Segurança, Higiene e Medicina do Trabalho
Plano de Previdência Privada
Vale Transporte
Material de Expediente
Material de Higiene e Limpeza
Material Aplicação e Conservação de Bens
Combustível
Cópias, Assinaturas, Jornais e Revistas

Material de Segurança
Mão de obra PJ
Auditoria e Consultoria – PJ
Assessoria Jurídica – PJ
Manutenção, Conservação de Bens e Instalações – PJ
Serviços de Cobrança - PJ
Comissões PJ
Telefone, Fax e Internet
Despesas com Correios
Serviços de Segurança - PJ
Treinamento de Pessoal - PJ
Seguros
Manutenção e Conservação de Software PJ
Telefone Fixo PJ
Telefone Móvel PJ
Links/Internet PJ
Serviço de Limpeza-PJ
Taxa CREA
Alvará de Licença
Publicidade
Brindes
Pedágio
Despesas de Viagem
Publicidade – Recargas
Transporte entre Estabelecimentos - Fretes Intercompany
ICMS Substituição Tributária
Despesas do Centro de Distribuição
Depreciação

Desse modo, a lei é clara asseverando a possibilidade de descontar os créditos dos bens e serviços utilizados na prestação de serviços dos produtos destinados à venda, dentre os quais se destaca as despesas relacionadas acima.

Não se pode interpretar diferentemente ao que está na lei, e, caso isso aconteça, estar-se-ia violando o Princípio da Legalidade previsto nos artigos 50, inciso II e 150, inciso I, da Constituição Federal.

Repita-se que a lei é clara ao possibilitar a dedução desses valores.

Existindo crédito em relação aos insumos, os quais foram descontados da base de cálculo do PIS e da COFINS, torna-se evidente a iliquidez do Auto de Infração ao considerar esses valores indevidamente na sua base de cálculo, majorando-a.

Portanto, violando o princípio da estrita legalidade em matéria tributária, extrapolando os artigos 50, inciso II, e especialmente em matéria fiscal pelo art. 150, I, também da Constituição Federal, há que se concluir que somente a Lei poderá criar obrigação, devendo ela ser respeitada por todos, incluindo a Administração Pública que deveria ter observado de ofício esses valores.

A posição na decisão proferida pela Delegacia Regional de Julgamento, ora recorrida, é a seguinte:

3. Dos créditos descontados indevidamente na apuração do PIS e da Cofins

A fiscalização lavrou auto de infração tendo em vista que as despesas operacionais indicadas não encontram previsão no rol exaustivo de gastos, trazidas pelas Leis nº

10.637/2002 e nº 10.833/2003, em relação aos quais a empresa poderia calcular créditos de PIS e Cofins.

Defende a manifestante a adoção do conceito amplo de insumo, com base nas recentes decisões do CARF bem como do Judiciário, considerando a essencialidade do bem na produção e na geração de receita da empresa. Alega que as Instruções Normativas que disciplinam o PIS e a Cofins no regime não cumulativo adotam conceitos e regras emprestadas do IPI, limitando a utilização dos créditos. Desse modo, assevera a possibilidade do desconto de crédito de bens e serviços utilizados na prestação de serviço dos produtos destinados à venda, dentre as quais destacam-se despesas com assistência médica e odontológica, vale transporte, alimentação e cesta básica, auxílio educacional, material de expediente, material de higiene e limpeza, combustível, material de segurança, dentre outras.

Pois bem, não há como acatar a sua tese pelas razões expostas a seguir.

O modelo de não-cumulatividade criado para as contribuições sociais (PIS e Cofins) implica a apuração de créditos por hipóteses exaustivamente descritas na legislação de regência e, sendo uma forma de redução do valor devido — ou, em outras palavras, renúncia de receita —, deve ter interpretação literal dos dispositivos legais que as definem.

As hipóteses de desconto de créditos da contribuição para o PIS e Cofins não-cumulativos encontram-se definidas no art. 3º das Lei nº 10.637, de 2002, e no 10.833, de 2003, como segue:

“Art. 3º (...)

Depreende-se que nem todos os custos, despesas ou encargos que concorram para o auferimento da receita bruta, base para o cálculo das contribuições sociais, poderão gerar crédito, pois a admissibilidade do aproveitamento desse crédito, na sistemática não-cumulativa ora em análise, há de estar apoiada nos custos, despesas e encargos eleitos pelo legislador, ou seja, aqueles expressamente elencados no excerto legal retrotranscrito.

Sendo exaustivas as hipóteses que permitem a apuração de créditos, não basta para tal que uma despesa efetuada pela empresa seja essencial às suas atividades: há que se amoldar às hipóteses aludidas, pois, em caso contrário, carece de previsão legal.

Por sua vez, a formalização do conceito de insumo já foi firmada por meio das Instruções Normativas no 247, de 2002 e no 404, de 2004, as quais explicitaram o que se deve ter por insumo para os fins colimados pelas Leis no 10.637, de 2002, e no 10.833, de 2003, assim dispondo:

“Instrução Normativa SRF nº 247/2002:

(...)

“Instrução Normativa SRF nº 404/2004:

(...)

Como se percebe, o conceito de insumo está atrelado à atividade econômica desenvolvida pela empresa. Desse modo, quando a atividade exercida é a fabricação ou produção de bens destinados à venda, deve ser entendido como insumo a matéria-

prima, o produto intermediário, o material de embalagem e outros bens "que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado", além dos serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto. De outra banda, quando a atividade da empresa se refira à prestação de serviços, há que se entender como insumos os bens aplicados ou consumidos na atividade exercida, desde que esses bens não estejam incluídos no ativo imobilizado, e os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação de serviços.

(...)

Por conta destas considerações é que não pode prosperar o argumento de que é da natureza da não cumulatividade que qualquer custo ou despesa que concorra para a formação da receita deva gerar direito ao crédito. Em verdade, o conceito e o alcance da não cumulatividade das contribuições (PIS e Cofins) encontram-se definidos em lei.

De outro lado, não se pode dizer, igualmente, que as Instruções Normativas SRF no 247, de 2002, e no 404, de 2004, tenham extrapolado seus limites legais, criando ou definindo limitações ao uso e gozo de créditos da contribuição. Com efeito, a leitura do artigo 3º das Leis no 10.637, de 2002 e no 10.833, de 2003, acima transcritos, já faz perceber que tais dispositivos definem os limites dos créditos a serem aproveitados, deixando claro o escopo dos mesmos, ou seja, os bens e serviços utilizados no processo produtivo ou na prestação de serviços. Portanto, não são as Instruções Normativas que impõem um limite injustificado ao exercício pleno da não cumulatividade - que seria o de permitir o creditamento sobre toda e qualquer despesa -, mas, ao contrário, essa é uma limitação decorrente de lei, conforme acima visto.

Ademais é de se mencionar que a autoridade fiscal (lançadora e julgadora) não se pode furtar ao cumprimento das determinações da legislação tributária, pois sua atividade é plenamente vinculada, sob pena de responsabilidade funcional (art. 3º e parágrafo único do art. 142 do CTN).

Desse modo, não há como entender possível a apuração de créditos sobre os bens/serviços elencados no quadro de fl. 05 do Relatório Fiscal (fls. 205/224), haja vista que esses bens não se subsumem à definição de insumo, como acima explicitado.

(...)

Diante do exposto devem ser mantidos os valores do Auto de Infração, no item "créditos descontados indevidamente na apuração da contribuição".

Com a devida vênia ao entendimento exposto na decisão ora recorrida, no sentido de que insumos são apenas os bens "que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado", bem como, do Contribuinte, de que a lei é clara e possibilita o desconto dos créditos dos bens e serviços utilizados na prestação de serviços dos produtos destinados à venda, com referência a tabela acima, entendo que a questão central é a de não foi demonstrado e comprovado pelo Contribuinte os gastos que teriam originado os créditos.

Neste sentido cito trecho do Relatório de Auditoria Fiscal – PIS/COFINS (fls. 206 e seguintes):

2-DAS INFRAÇÕES APURADAS:

2.1-CRÉDITOS DESCONTADOS INDEVIDAMENTE NA APURAÇÃO DO PIS E DA COFINS

Por meio dos registros constantes na EFD-Contribuições apresentada pelo contribuinte, foi observado o aproveitamento de créditos do PIS e da COFINS registrados como “ajustes de crédito-acrécimo” com a descrição “valor referente ao custo de aquisição não contemplado oportunamente”, pelos valores relacionados na tabela abaixo:

(...)

Mediante o Termo de Início de Fiscalização (fls. 2/3), cientificado na data de 12/07/2017, o contribuinte foi intimado a informar, e comprovar documentalmente, a origem dos valores informados na EFD-Contribuições como “ajustes de crédito – acrécimo” com a descrição “valor referente ao custo de aquisição não contemplado oportunamente”.

Em resposta à intimação, o contribuinte apresentou: -planilhas de apuração de fretes sem direito ao crédito das contribuições PIS e COFINS; -planilhas de apuração do ICMS-substituição tributária nas compras; -planilhas de cálculo de depreciação; -relação de despesas de centros de distribuição; -razão contábil de diversas contas de despesas operacionais (Arquivos Não Pagináveis Vinculados aos Termos de Anexação de fls. 6 e 7).

Na mesma oportunidade, a fiscalizada apresentou planilha de “recálculo” das contribuições PIS e COFINS devidas no período de janeiro de 2014 a dezembro de 2015 (Arquivo Não Paginável Vinculado ao Termo de Anexação de fl. 8), com a exclusão dos créditos que haviam sido registrados na EFD-Contribuições como “ajustes de crédito – acrécimo”.

Por meio do Termo de Intimação Fiscal n.º 1 (fls. 9 a 13), cientificado em 18/08/2017, o contribuinte foi intimado a apresentar, entre outros itens, os seguintes elementos: 1) Demonstrativo mensal (em papel e em planilha eletrônica Excel) de apuração dos créditos informados na EFD-Contribuições como “ajustes de crédito-acrécimo”/“valor referente ao custo de aquisição não contemplado oportunamente”, contendo, no mínimo, os seguintes itens: a) nome do gasto; b) código da conta contábil analítica do gasto; c) valor do gasto; 2) Indicar a fundamentação legal para o creditamento dos gastos referidos no item anterior para fins de apuração do PIS e da COFINS (...).

Em resposta ao “item 1” da intimação, o contribuinte apresentou, na data de 11/09/2017, a seguinte tabela com dados da natureza e respectivo código contábil das despesas que teriam originado os créditos em análise:

NATUREZA DA DESPESA	CÓDIGO DA CONTA CONTÁBIL
Assistência Médica e Odontológica	6150101005
Vale Transporte	6150101006
Alimentação e Cesta Básica	6150101007
Auxílio Educacional	6150101008
Segurança, Higiene e Medicina do Trabalho	6150101009
Plano de Previdência Privada	6150101011
Vale Transporte	6150102005
Material de Expediente	6150111001
Material de Higiene e Limpeza	6150111002
Material Aplicação e Conservação de Bens	6150111004
Combustível	6150111005
Cópias, Assinaturas, Jornais e Revistas	6150111006
Material de Segurança	6150111009
Mão de obra PJ	6150121101
Auditoria e Consultoria – PJ	6150121102
Assessoria Jurídica – PJ	6150121103
Manutenção, Conservação de Bens e Instalações – PJ	6150121104
Serviços de Cobrança - PJ	6150121106
Comissões PJ	6150121107
Telefone, Fax e Internet	6150121108
Despesas com Correios	6150121109
Serviços de Segurança - PJ	6150121110
Treinamento de Pessoal - PJ	6150121112
Seguros	6150192001
Manutenção e Conservação de Software PJ	6150121113
Telefone Fixo PJ	6150121114
Telefone Móvel PJ	6150121115

Links/Internet PJ	6150121116
Serviço de Limpeza-PJ	6150121117
Taxa CREA	6150193005
Alvará de Licença	6150193006
Publicidade	6150199002
Brindes	6150199003
Pedágio	6150199009
Despesas de Viagem	6150199010
Publicidade – Recargas	6150199012
Transporte entre Estabelecimentos - Fretes Intercompany	6150121111
ICMS Substituição Tributária	6150193007
Despesas do Centro de Distribuição	6150121199
Depreciação	6150153001

Tal intimação não foi atendida pelo contribuinte quanto à demonstração, de forma mensal e individualizada, do valor dos gastos que teriam originado os créditos registrados como “ajustes de crédito-acrécimo”.

(...)

Ressalta-se que em razão da falta de apresentação do demonstrativo de apuração dos créditos registrados como “ajustes de crédito-acrécimo” contendo a especificação do valor dos gastos que compuseram a base de cálculo desses créditos em cada período de apuração das contribuições PIS e COFINS, de forma individualizada por

natureza do gasto, não restou comprovada a origem de tais créditos apropriados pela fiscalizada.

Importante salientar que, no decorrer do procedimento fiscal, o sujeito passivo apresentou planilha de “recálculo” das contribuições PIS e COFINS devidas no período de janeiro de 2014 a dezembro de 2015”, com a exclusão dos créditos que haviam sido registrados na EFD-Contribuições como “ajustes de crédito-acrécimo”, sinalizando ter incorrido em erro no aproveitamento desses créditos. Além do exposto, foi constatado que o contribuinte registrou na EFD-Contribuições como “Ajustes de Redução” (estorno de débito) do PIS e da COFINS os valores discriminados na tabela abaixo:

É salutar lembrar que é ônus do Contribuinte a comprovação da origem dos créditos apropriados. Não havendo tal comprovação não há como deferir o alegado crédito.

Como o Contribuinte não demonstrou o solicitado no item 1 da intimação e também não o faz na oportunidade da interposição do Recurso Voluntário, no que tange a falta de apresentação de demonstrativo de apuração dos créditos registrados como “ajustes de crédito-acrécimos”, voto por negar provimento, mantendo a decisão ora recorrida.

2) Dos créditos das contribuições referentes a depreciação

O Contribuinte trata por primeiro dos **créditos das contribuições referentes a depreciação** desta forma (fls. 291):

As pessoas jurídicas sujeitas à incidência não-cumulativa do PIS e da COFINS, em relação aos bens adquiridos no país ou no exterior, podem descontar créditos calculados sobre os encargos de depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para utilização na prestação de serviços.

(...)

Desse modo, entende cabível e imprescindível os créditos de PIS e COFINS sobre a depreciação dos bens da Recorrente.

Neste ponto saliento que no item acima (1. **Dos créditos descontados indevidamente na apuração do PIS e COFINS**) negou se provimento por falta de comprovação do crédito alegado pelo Contribuinte. Como a glosa referente a depreciação integra a tabela que consta no referido item, mantenho o entendimento e nego provimento ao recurso voluntário neste ponto.

3) Alimentação e cesta básica

Neste item, em relação as glosas dos créditos referentes a alimentação e cesta básica, o Contribuinte salienta em seu recurso:

B) Alimentação e Cesta Básica

(...)

Relativamente aos gastos com vale-refeição e cesta básica se enquadram no conceito de insumos para efeito de apuração de créditos a serem descontados da Contribuição

para o PIS/Pasep e da Cofins, sendo indispensáveis e obrigatórios o seu fornecimento aos seus empregados.

(...)

Conforme o primeiro ponto acima (1. **Dos créditos descontados indevidamente na apuração do PIS e COFINS**) as glosas referentes as despesas com alimentação e cesta básica constam da tabela das despesas. Como foi negado provimento no item referido, por falta de apresentação de demonstrativo de apuração dos créditos registrados de forma individualizada, mantém se neste ponto o mesmo entendimento, negando provimento ao recurso.

4) Combustível

O Contribuinte em seu recurso entende que é indevida a glosa em relação a combustível. Nestes termos expõe:

C) Combustível

Na aquisição de combustíveis houve o pagamento da contribuição, na etapa do fabricante ou importador, havendo a incidência da contribuição de maneira concentrada no fabricante ou importador.

Os referidos combustíveis foram reintroduzidos no processo de produção, participando da etapa de revenda de um produto, esse agora com nova incidência das contribuições ao PIS e a COFINS, sendo nítido que as contribuições que gravaram referidos combustíveis, compõem o custo do produto em fabricação, inclusive onerando seu custo em caso de exportação.

Dai o porquê da razão do legislador que regulou a não cumulatividade das contribuições, expressamente tratar dos combustíveis como concessionários do direito ao desconto de créditos, nos seguintes termos:

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)

(...)

Assim sendo, apesar dos combustíveis estarem sujeitos a tributação concentrada (incidência monofásica), sendo eles tributados pelo fabricante ou importador, ao serem empregados no processo produtivo são reintroduzidos na cadeia fabril, passando a ostentarem a natureza de insumos para os fins dos incisos II, dos arts. 3º, Leis nº 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003, os quais concedem expressamente o direito ao crédito.

Também neste ponto relativo as glosas de combustível saliento que no item acima (1. **Dos créditos descontados indevidamente na apuração do PIS e COFINS**) negou se provimento por falta de comprovação do crédito alegado pelo Contribuinte. Como a glosa

referente a combustível integra a tabela que consta no referido item, mantenho o entendimento e nego provimento ao recurso voluntário neste ponto.

5) Mão de obra de pessoa jurídica

No que tange a mão de obra de pessoa jurídica o Contribuinte salienta e requer em seu recurso:

D) Mão de obra PJ

Insumos, para fins de creditamento da Contribuição Social não- cumulativa, são 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 empresária, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.

(...)

A mão-de-obra empregada na prestação de serviços, aquela necessária à produção de bens destinados à comercialização, compreende-se no conceito e na definição de insumo, eis que não há produção de bens ou prestação de serviços que se dê com absoluta independência da atuação de pessoas.

Embora as legislações do PIS e da COFINS excluam expressamente das deduções a mão-de-obra (paga a pessoa física), nenhum custo está mais diretamente relacionado à produção de bens e, sobretudo, à prestação de serviços, que a mão-de-obra, razão pela qual as respectivas despesas devem ser consideradas como crédito a ser abatido para fins de não-cumulatividade das contribuições em questão.

(...)

Saliento que no item acima (1. **Dos créditos descontados indevidamente na apuração do PIS e COFINS**) negou se provimento por falta de comprovação do crédito alegado pelo Contribuinte. Como a glosa referente a mão de obra pessoa jurídica integra a tabela que consta no referido item, mantenho o entendimento e nego provimento ao recurso voluntário neste ponto.

6) Manutenção e conservação de bens e instalações

Considerando as glosas efetuadas referentes a manutenção e conservação de bens e instalações o Contribuinte em seu recurso expõe:

E) Manutenção, Cons. Bens e Instalações

Em relação aos gastos com pneus e consertos em geral contemplados na rubrica manutenção e conservação de veículos, a RFB tem o seguinte posicionamento:

SOLUÇÃO DE CONSULTA DISIT/SRRF04 No 4023, DE 01 DE ABRIL DE 2015 Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

Ementa: PARTES E PEÇAS DE REPOSIÇÃO. SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO. CRÉDITO. As partes e peças de reposição, usadas em máquinas e equipamentos utilizados na produção ou fabricação de bens destinados à venda, quando não representarem acréscimo de vida útil superior a um ano ao bem em que forem aplicadas, e, ainda, sofrerem alterações, tais como o desgaste, o dano, ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação ou em produção, são consideradas insumo para fins de crédito a ser descontado da Cofins.

É condição para que os serviços de manutenção gerem crédito o emprego em veículos, máquinas e equipamentos utilizados diretamente no processo produtivo ou na prestação de serviços. Dispositivos Legais: Lei 10.833, de 2003, art. 3º, II; IN SRF nº404, de 2004, art. 8º, § 4º. (SOLUÇÃO VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 76, de 23 DE MARÇO DE 2015. Publicada no DOU de 30/03/2015 (grifou-se))

Considerando que a Recorrente possui frota de transporte própria para entrega dos seus produtos aos adquirentes, suportando os gastos em relação à manutenção e abastecimento da frota, gera direito ao crédito de PIS e COFINS.

(...)

Neste ponto saliento que no item acima (1. **Dos créditos descontados indevidamente na apuração do PIS e COFINS**) negou se provimento por falta de comprovação do crédito alegado pelo Contribuinte. Como a glosa referente a manutenção e conservação de bens e instalações integra a tabela que consta no referido item, mantenho o entendimento e nego provimento ao recurso voluntário neste ponto.

7) Telecomunicações

Em relação ao serviço de telecomunicações o Contribuinte assim contradiz o entendimento da decisão ora recorrida:

F) Telefone, Fax e internet

Na apreciação da sistemática de não-cumulatividade seguida pelos artigos 1º e 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, em consonância com o Método Indireto Subtrativo, eleito pelo Poder Executivo, como forma de garantir a neutralidade da incidência de PIS e COFINS.

(...)

Desse modo, os custos de comunicação (telefonia, internet, etc.) da equipe de logística e compras, seguindo a linha de raciocínio acima, fazem parte do custo do produto e, portanto, os impostos incidentes sobre estes serviços gerariam direito ao crédito.

Em específico, essas atividades constituem a cadeia produtiva da sociedade comercial, constituída para tal finalidade em seu contrato/estatuto social. São atividades integrantes das chamadas empresas fornecedoras, conforme art. 3º da Lei 8.079/90 e são gastos que compõem o ciclo produtivo da empresa comercial.

(...)

No item acima (1. **Dos créditos descontados indevidamente na apuração do PIS e COFINS**) negou se provimento por falta de comprovação do crédito alegado pelo Contribuinte. Como a glosa referente as despesas de telecomunicações integra a tabela que consta no referido item, mantenho o entendimento e nego provimento ao recurso voluntário neste ponto.

8) Publicidade

No que tange as glosas efetuadas pela administração fiscal quanto as despesas de publicidade, o Contribuinte expõe:

G) Publicidade

O mesmo raciocínio se aplica às despesas de publicidade e propaganda. São despesas necessárias e usuais ao tipo de atividade da Recorrente, pois necessárias para propagar e divulgar os seus produtos.

(...)

Acima, no item 1. **Dos créditos descontados indevidamente na apuração do PIS e COFINS**, negou se provimento por falta de comprovação do crédito alegado pelo Contribuinte. Como a glosa referente a publicidade integra a tabela que consta no referido item, mantenho o entendimento e nego provimento ao recurso voluntário neste ponto.

9) Transporte entre estabelecimentos

O frete de transporte entre estabelecimentos foi glosado e o Contribuinte entende indevida nestes termos:

H) Transporte entre estabelecimentos

Aqui se discute a tomada de crédito de COFINS sobre frete de insumos decorrentes de transferência entre estabelecimentos do mesmo contribuinte. A glosa encontra justificada por ausência previsão legal e de que só cabe tomada de crédito de frete nas vendas das mercadorias quando o ônus é suportado pelo vendedor.

A discussão se restringe a frete. Esses decorrem do transporte contratado com pessoa jurídicas cujo objeto é a transferência de mercadorias entre os seus estabelecimentos comerciais, sendo imprescindíveis a sua atividade preponderante.

(...)

O mesmo da decisão acima se aplica aqui, visto que no item 1. **Dos créditos descontados indevidamente na apuração do PIS e COFINS**, negou se provimento por falta de comprovação do crédito alegado pelo Contribuinte. Como a glosa referente as despesas de transporte integra a tabela que consta no referido item, mantenho o entendimento e nego provimento ao recurso voluntário neste ponto.

10) ICMS Substituição Tributária

Quanto ao ICMS Substituição Tributária o Contribuinte alega que:

I) ICMS Substituição Tributária

Sendo definitivo o imposto, o ICMS pago pelo contribuinte substituído não pode ser recuperado como crédito (pela própria natureza da substituição tributária).

Na medida em que o ICMS-ST tem seu fato gerador reconhecido como definitivo, já não se está tratando de antecipação do pagamento do imposto, mas de antecipação da própria incidência do imposto, uma vez que na etapa posterior, não haverá incidência do ICMS, ou seja, todo o imposto foi recolhido na operação anterior, evidenciando verdadeiro custo de aquisição.

A configuração como custo decorre da definição que a legislação do Imposto de Renda, como se depreende do disposto no art. 289 do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto no 3.000/99):

(...)

Assim, o ICMS que é pago pelo contribuinte substituído e que não pode ser recuperado em sua escrita fiscal, constitui verdadeiro custo de aquisição das mercadorias, gerando direito para este descontar créditos relativamente ao valor do ICMS-ST como custo de aquisição da mercadoria adquirida, em atenção ao princípio da não cumulatividade, aos termos do disposto nos arts. 3º, I, e § 3º, I e II, da Lei no 10.637/02 e art. 3º, I e § 3º, I e II da Lei 10.833/03, respectivamente, e ao princípio da legalidade, previsto nos arts. 5º, II e 150, I, da Constituição Federal.

Acima, no item 1. **Dos créditos descontados indevidamente na apuração do PIS e COFINS**, negou-se provimento por falta de comprovação do crédito alegado pelo Contribuinte. Como a glosa referente a IMCS integra a tabela que consta no referido item, mantenho o entendimento e nego provimento ao recurso voluntário neste ponto.

11) Da duplicidade das Notas Fiscais de venda de energia elétrica

No que concerne a duplicidade das Notas Fiscais de venda de energia elétrica o Contribuinte aduz:

DA DUPLICIDADE DAS NF's DE VENDA DE ENERGIA ELÉTRICA (01/2014 e 02/2014)

Em relação às competências 01/2014 e 02/2014 houve a anulação das Notas Fiscais de venda de energia elétrica emitida em duplicidade no mês, conforme comprovado pelas telas da EFD-Contribuições abaixo:

CNPJ: 89.777.692/0107-40 – comp.: 01/2014

(...)

Anulação da NF no 18:

(...)

CNPJ: 89.777.692/0106-60 – comp.: 02/2014

(...)

Anulação da NF no 19:

(...)

Conforme comprovado acima, não houve utilização de créditos em duplicidade - uma pela devolução de venda e outra como ajuste de redução - uma vez que na devolução de venda as Notas Fiscais foram declaradas com a CST (Código de Situação Tributária) 98 - outras operações de entrada, demonstrado na tela do PVA acima, sendo que, para a tomada de crédito, necessitam estar com a CST 50.

Desta forma, deve ser julgado procedente o presente recurso para fins de excluir a referida glosa de valores, uma vez que comprovada a ausência da duplicidade de aproveitamento do crédito, pois somente foi aproveitado o crédito no "ajuste de redução".

O entendimento da DRJ em relação a duplicidade das Notas Fiscais de venda de energia elétrica, ficou assim consignado e cito como razões para decidir:

Quanto à glosa de créditos referentes à devolução de vendas em janeiro e fevereiro de 2014, em razão da anulação das notas fiscais de venda que foram contabilizadas em duplicidade (notas fiscais de venda de energia elétrica nº 18, de R\$ 91.869,12 e nº 19, de R\$ 5.251,60), a contribuinte alega que houve a anulação das referidas notas fiscais, porém não houve a utilização de créditos em duplicidade, tendo em vista que na devolução de venda as notas foram declaradas com o CST (código de situação tributária) 98, sendo que para a tomada de créditos deveriam estar com a CST 50.

Sem razão a requerente. Como bem pontuou a fiscalização, os valores de PIS e Cofins referentes ao cancelamento das notas fiscais foram estornados pela contribuinte e também computados como crédito referente à devolução de vendas. Todavia, em relação à operação de cancelamento das notas fiscais que foram registradas em duplicidade, somente deve ser efetuado o estorno dos débitos, uma vez que essa operação não gera o direito ao crédito na rubrica "devolução de vendas", porquanto não se trata efetivamente de uma devolução de vendas, mas apenas o cancelamento do registro das notas fiscais de saída registradas em duplicidade.

Diante do exposto devem ser mantidos os valores do Auto de Infração, no item "créditos descontados indevidamente na apuração da contribuição".

Com isso posto, voto por negar provimento neste ponto.

12) Dos juros sobre capital próprio não incluídos na base de cálculo do PIS e da COFINS

Frente a questão das receitas financeiras com juros sobre capital próprio não incluídos na base de cálculo das contribuições o Contribuinte alega:

DOS JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO NÃO INCLUÍDOS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS

Os Juros sobre Capital Próprio são regulados pelo artigo 9º da Lei nº 9.249/95 e são uma modalidade de remuneração dos sócios ou acionistas da empresa, sendo uma forma de distribuição de lucros da sociedade, similar aos dividendos. Tanto é assim que, de acordo com a Lei, o "pagamento ou crédito dos juros fica condicionado à existência de lucros, computados antes da dedução dos juros, ou de lucros

acumulados e reserva de lucros, em montante igual ou superior ao valor de duas vezes os juros a serem pagos ou creditados” (artigo 9º, § 1º, da Lei nº 9.249/95).

Nessa linha, a decisão em recurso repetitivo da Segunda Seção do STJ (REsp nº 1.373.438/RS), transitada em julgado, segundo a qual “na verdade, ontologicamente, os Juros sobre Capital Próprio são parcela do lucro a ser distribuído aos acionistas, tendo como fundamento o êxito econômico da companhia, não a indisponibilidade do capital investido”.

Desta forma, conclui-se que não deve incidir PIS/COFINS sobre os Juros sobre Capital Próprio, pois (i) a Lei nº 9.249/95 apenas apresenta tratamento tributário especial (ficção jurídica) dos Juros sobre Capital Próprio para efeitos de IRPJ e CSLL, nada dispondo a respeito de PIS/COFINS; (ii) tanto a Lei nº 9.718/98 (art. 3º, § 2º, II), como as Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 (art. 1º, § 3º, V, alínea “b”), preveem que devem ser excluídos da base do cálculo do PIS e da COFINS “os lucros e dividendos de participações societárias”; e (iii) como as Leis do PIS e da COFINS apenas tomaram emprestado o conceito de direito privado dos Juros sobre Capital Próprio, entende-se que devem ser excluídos da base de cálculo das contribuições, pois são espécie do gênero “distribuição de lucro”.

Sendo assim, em obediência ao artigo 110, do Código Tributário Nacional, não existe outra conclusão possível senão a de que os Juros sobre Capital Próprio se enquadrarem nas disposições das Leis nº 9.718/98, 10.637/02 e 10.833/03, segundo as quais devem ser excluídos da base do cálculo do PIS e da COFINS “os lucros e dividendos de participações societárias”, devendo serem excluídas do Auto de Infração.

Já o entendimento da decisão ora recorrida é diverso, cito trechos para elucidar a questão:

4. Receitas financeiras com juros sobre o capital próprio não incluídas na base de cálculo do PIS e da Cofins

No tocante a este item, a fiscalização incluiu na base de cálculo do PIS e da Cofins as receitas financeiras advindas de juros sobre o capital próprio, nos meses de setembro e dezembro de 2014.

Contrapondo-se à fiscalização, a contribuinte argumenta que os juros sobre o capital próprio são uma modalidade de remuneração dos sócios ou acionistas da empresa, sendo uma forma de distribuição de lucros da sociedade, similar aos dividendos e regulada pelo art. 9º da Lei nº 9.249, de 1995 e, nessa condição, não deve incidir sobre eles o PIS e a Cofins. Aduz ainda que a referida Lei apresenta tratamento tributário especial dos juros sobre o capital próprio apenas para efeitos de IRPJ e CSLL, nada dispondo a respeito do PIS e da Cofins. Já as Leis nº 10.637, de 2002 e nº 10.833, de 2003, preveem que devem ser excluídos da base de cálculo do PIS e da Cofins “os lucros e dividendos das participações societárias”. Como essas Leis apenas tomaram emprestado o conceito de direito privado dos juros sobre o capital próprio, entende que esses devem ser excluídos da base de cálculo, pois são espécie do gênero “distribuição de lucro”.

Em que pesem as argumentações da contribuinte, não lhe assiste razão.

Cabe, portanto, examinar a legislação tributária que dispõe sobre a composição da base de cálculo das contribuições sociais. Eis o que estabelece a Lei nº 10.637, de 2002, que dispõe sobre o regime da não-cumulatividade do PIS:

Art. 1º A contribuição para o PIS/Pasep tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

§ 2º A base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep é o valor do faturamento, conforme definido no caput.

[...]

Art. 4º O contribuinte da contribuição para o PIS/Pasep é a pessoa jurídica que auferir as receitas a que se refere o art. 1º. (grifo nosso)

E assim estabelece a Lei n.º 10.833, de 2003, que dispõe sobre o regime da não-cumulatividade da Cofins:

Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, com a incidência não-cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

§ 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do faturamento, conforme definido no caput.

[...]

Art. 5º O contribuinte da Cofins é a pessoa jurídica que auferir as receitas a que se refere o art. 1º. (grifo nosso)

Põe-se de pronto que ambas as leis, ao definir a base de cálculo das contribuições sociais, estabelecem que faturamento mensal é o total das receitas auferidas pela contribuinte, independentemente de sua denominação ou classificação contábil; ademais, – avançam essas leis –, determinam que o total das receitas alcança a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela contribuinte.

À continuação, conhece-se que o disposto no parágrafo 2º do art. 27 da Lei n.º 10.865, de 2004, conferiu poder ao Presidente da República para reduzir as alíquotas de PIS e Cofins incidentes sobre as receitas financeiras das pessoas jurídicas sujeitas ao regime da não-cumulatividade, autorizando, por consequência, a publicação, em 09/5/2005, no Diário Oficial da União, do Decreto n.º 5.442, que cuidou da redução a zero das alíquotas das contribuições sociais incidentes sobre tais receitas, nos termos que assim estabelece, in verbis:

O PRESIDENTE DA REPÚBLICA, no uso da atribuição que lhe confere o art. 84, inciso IV, da Constituição, e tendo em vista o disposto no § 2º do art. 27 da Lei n.º 10.865, de 30 de abril de 2004,

DECRETA:

Art. 1º Ficam reduzidas a zero as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins incidentes sobre as receitas financeiras, inclusive decorrentes de operações realizadas para fins de hedge, auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de incidência não-cumulativa das referidas contribuições.

Parágrafo único. O disposto no caput:

I - não se aplica aos juros sobre o capital próprio; (sublinhou-se)

II - aplica-se às pessoas jurídicas que tenham apenas parte de suas receitas submetidas ao regime de incidência não-cumulativa da Contribuição para o PIS/PASEP e da Cofins.

Art. 2º Este Decreto entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir de 1º de abril de 2005.

Art. 3º Fica revogado o Decreto nº 5.164, de 30 de julho de 2004, a partir de 1º de abril de 2005.

Como visto, o próprio Decreto nº 5.442/2005, ao estabelecer a alíquota zero das referidas contribuições sobre as receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime da não-cumulatividade, excepcionou os "juros sobre o capital próprio", conforme art. 1º, parágrafo único, inc. I, o que fez com amparo no art. 27, § 2º, da Lei n.º 10.865, de 2004.

Ressalte-se que o referido decreto foi revogado pelo Decreto nº 8.426, de 01 de abril de 2015, que assim dispôs:

Art. 1º Ficam restabelecidas para 0,65% (sessenta e cinco centésimos por cento) e 4% (quatro por cento), respectivamente, as alíquotas da Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS incidentes sobre receitas financeiras, inclusive decorrentes de operações realizadas para fins de hedge, auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de apuração não-cumulativa das referidas contribuições.

§ 1º Aplica-se o disposto no caput inclusive às pessoas jurídicas que tenham apenas parte de suas receitas submetidas ao regime de apuração não-cumulativa da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS.

§ 2º Ficam mantidas em 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento) e 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento), respectivamente, as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS aplicáveis aos juros sobre o capital próprio.

§ 3º Ficam mantidas em zero as alíquotas das contribuições de que trata o caput incidentes sobre receitas financeiras decorrentes de variações monetárias, em função da taxa de câmbio, de: (Incluído pelo Decreto nº 8.451, de 2015) (Produção de efeito)

I - operações de exportação de bens e serviços para o exterior; e (Incluído pelo Decreto no 8.451, de 2015) (Produção de efeito)

II - obrigações contraídas pela pessoa jurídica, inclusive empréstimos e financiamentos. (Incluído pelo Decreto no 8.451, de 2015) (Produção de efeito)

§ 4º Ficam mantidas em zero as alíquotas das contribuições de que trata o caput incidentes sobre receitas financeiras decorrentes de operações de cobertura (hedge) realizadas em bolsa de valores, de mercadorias e de futuros ou no mercado de balcão organizado destinadas exclusivamente à proteção contra riscos inerentes às oscilações de preço ou de taxas quando, cumulativamente, o objeto do contrato negociado: (Incluído pelo Decreto no 8.451, de 2015) (Produção de efeito)

a) estiver relacionado com as atividades operacionais da pessoa jurídica; e (Incluído pelo Decreto no 8.451, de 2015) (Produção de efeito)

b) destinar-se à proteção de direitos ou obrigações da pessoa jurídica. (Incluído pelo Decreto no 8.451, de 2015) (Produção de efeito)

Art. 2º Este Decreto entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir de 1º de julho de 2015.

Art. 3º Fica revogado, a partir de 1º de julho de 2015, o Decreto no 5.442, de 9 de maio de 2005.

Brasília, 1º de abril de 2015; 194º da Independência e 127º da República.

O Decreto retrocitado, ratifica a posição sempre adotada pela RFB, no tocante à tributação dos juros sobre o capital próprio, de que estes são havidos por receitas financeiras, devendo, por conseguinte, compor a receita bruta para fins de apuração da base de cálculo de PIS e Cofins. Não há nenhum dispositivo legal que autorize a sua exclusão da base de cálculo das referidas contribuições sociais.

No mesmo sentido, cabe citar que o E. Superior Tribunal de Justiça, sobre o julgamento do REsp nº 1200492/RS em 14/10/2015, sujeito ao regime do art. 543-C do CPC (recurso repetitivo), assim se pronunciou:

Juros sobre o capital próprio compõem base de cálculo do PIS e da Cofins

O Superior Tribunal de Justiça (STJ) firmou o entendimento de que incidem as contribuições ao PIS e Cofins sobre os valores que as empresas destinam a seus acionistas a título de juros sobre o capital próprio (JCP). Por maioria, a Primeira Seção seguiu o voto do ministro Mauro Campbell Marques, mantendo posição que vai ao encontro dos interesses da Fazenda Nacional.

O entendimento da Seção impossibilita a exclusão dos valores relativos a JCP da base de cálculo das contribuições ao PIS e Cofins na vigência da Lei 10.637/02 e da Lei 10.833/03, de forma a permitir a benesse apenas quando da vigência da Lei 9.718/98. O julgamento se deu pelo rito dos recursos repetitivos (tema 454). A tese servirá como referência para as demais instâncias da Justiça na análise de processo com o mesmo tema.

Definição

A Cofins (Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social) e a contribuição ao PIS/Pasep (Programa de Integração Social/ Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público) têm como fato gerador o faturamento mensal, isto é, o total de receitas obtidas pela empresa, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

Para reivindicar a não incidência das contribuições, as empresas vinham sustentando que deveria ser aplicada a regra (Lei 9.249/95) que permite a dedução dos valores dos JCP do lucro real (base de cálculo do Imposto de Renda). Disseram, também, que a natureza jurídica desses valores seria a de lucros e dividendos e que, portanto, não comporiam a base de cálculo do PIS e da Cofins.

Jurisprudência

Em seu voto, o ministro Campbell explicou que os JCP são destinações do lucro líquido, a exemplo dos lucros e dividendos, mas a legislação tributária os trata de maneira distinta, o que demonstra a diferença da sua natureza jurídica.

Para o ministro, ainda que se diga que os juros sobre o capital próprio não constituam receitas financeiras, “não é possível simplesmente classificá-los para fins tributários como ‘lucros e dividendos’ em razão da diferença de regimes aplicáveis”.

O ministro entende que, para alcançar a isenção do crédito tributário, a exclusão dos juros sobre o capital próprio da base de cálculo das contribuições deveria ser explícita, como ocorre com o Imposto de Renda na Lei 9.249/95, pois se interpreta de forma literal tais disposições, nos termos do artigo 111 do Código Tributário Nacional.

Seguiram o voto do ministro Campbell os ministros Herman Benjamin, Og Fernandes, Assusete Magalhães, Sérgio Kukina, e o desembargador convocado Olindo Menezes. Em sentido contrário, pela não incidência das contribuições sobre os JCP, votaram os ministros relator Napoleão Nunes Maia Filho, Benedito Gonçalves e Regina Helena Costa.

Trabalhou, pois, acertadamente a Autoridade Fiscal ao realizar o lançamento das contribuições sociais no que toca a valores percebidos pela contribuinte a título de juros sobre capital próprio, relativamente aos fatos geradores discriminados nos Autos de Infração.

Com isso posto, voto por negar provimento ao recurso do Contribuinte com base nos fundamentos acima e também com o entendimento do STJ..

13) Das outras receitas operacionais não incluídas na base de cálculo do PIS e da COFINS

O Contribuinte alega em relação as outras receitas operacionais não incluídas na base de cálculo do PIS e COFINS:

DAS OUTRAS RECEITAS OPERACIONAIS NÃO INCLUÍDAS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS

As diferenças entre os valores das “outras receitas operacionais” tributáveis escrituradas na contabilidade (conta sintética 611.01.02) em relação aos valores informados nas competências de 01/2014, 02/2014, 12/2014 e 12/2015 no montante total de R\$ 1.216.777,06, originando-se uma diferença do tributo de PIS e COFINS no valor de R\$ 112.551,88 declarados e recolhidos a menor, devido ao término final do prazo de entrega da EFD-Contribuições destas competências sem estarmos com a contabilidade destes respectivos meses encerrados na época.

Isso ocorreu justamente porque a última competência do ano envolve o encerramento de balanço, havendo diversos processos e conferências maiores e precisas por parte dos profissionais contábeis envolvidos com a auditoria externa que dispendem mais atenção e trabalho árduo para o encerramento.

As competências de 01/2014 e 02/2014 tiveram divergências excepcionalmente originados devido a troca de sistema (ERP) no ano de 2013 na empresa, o que ocasionou o atraso no fechamento do balanço de 2013 e consecutivamente nas competências posteriores; como o prazo de envio da EFD-Contribuições estava no limite, foi enviado os dados que se possuía até o momento. Após organização dos trabalhos oriundos pela troca do sistema, confrontamos os dados contábeis e fiscais encerrados com as declarações e percebemos que ocorreram algumas divergências tributadas indevidamente a maior e outras, tributadas a menor como as “outras receitas operacionais”.

Dentre as divergências tributadas indevidamente a maior, mediante procedimento de análise individualizada das mercadorias constantes nos arquivos encaminhados ao Fisco através da EFD-Contribuições, constatou-se a revenda de mercadorias não sujeitas à tributação do PIS e da COFINS, cuja venda foi tributada e registrada contabilmente indevidamente com alíquotas básicas, os quais totalizaram R\$ 219.320,34 em 2014 e R\$ 34.424,69 em 2015, sendo estes valores de PIS e COFINS passíveis de aproveitamento.

As mercadorias identificadas na receita de vendas tributadas a maior nos registros C170 e C481 da EFD-Contribuições conforme legislação do Decreto no: 5.602/2005, Lei no 12.507/2011, Decreto no 7.715/2012 e portaria MC no 87/2013 com as especificações técnicas dos equipamentos determina que ficam reduzidas a zero as alíquotas da Contribuição para o PIS e da COFINS para celulares smart, roteadores, tablets, modems, microcomputadores, notebooks. A título de exemplo, seguem alguns itens com seus respectivos NCM – Nomenclatura Comum do Mercosul constatados:

COD ITEM	ITEM	NCM
359231	TEL.CEL.GSM SAMSUNG S5360 ANDROID	85171231
359231	TEL.CEL.GSM SAMSUNG S5360 ANDROID	85171231
359828	TEL.CEL.DESBLOQ.SAMSUNG GALAXI YDUOS S6102 PTO	85171231
363829	TEL.CEL.DESBLOQ SONY XPERIA U 3G ANDROID	85171231
363548	TEL.CEL.DESBLOQ SAMSUNG GALAXY YDUOS BRA	85171231
359828	TEL.CEL.DESBLOQ.SAMSUNG GALAXI YDUOS S6102 PTO	85171231
363829	TEL.CEL.DESBLOQ SONY XPERIA U 3G ANDROID	85171231

359828	TEL.CEL.DESBLOQ.SAMSUNG GALAXI YDUOS S6102 PTO	85171231
359828	TEL.CEL.DESBLOQ.SAMSUNG GALAXI YDUOS S6102 PTO	85171231
366032	TEL.CEL.GSM NOKIA ASHA311 CINZA	85171231
366032	TEL.CEL.GSM NOKIA ASHA311 CINZA	85171231
363829	TEL.CEL.DESBLOQ SONY XPERIA U 3G ANDROID	85171231
366032	TEL.CEL.GSM NOKIA ASHA311 CINZA	85171231
359231	TEL.CEL.GSM SAMSUNG S5360 ANDROID	85171231
362483	TEL.CEL GSM NOKIA ASHA302 AC REDE SOCIAI	85171231
367994	TEL.CEL.DESBLOQ LG OPTIMUS L3 E405 PTO	85171231
363829	TEL.CEL.DESBLOQ SONY XPERIA U 3G ANDROID	85171231

Assim como, houve receitas de vendas tributadas a maior onde também se deixou de aproveitar as retenções de PIS e COFINS sofridas na fonte do período de 04/2013 a 11/2013 que não foram deduzidas do montante a recolher, justamente pelos atrasos oriundos na contabilidade devido ao volume de serviço originado pela troca de sistema. Com base na revisão das retenções na fonte, especificamente através da análise da relação de fontes pagadoras disponível no portal e-CAC, verificamos um montante de R\$ 84.673,03 sobre retenções de PIS/COFINS não deduzidas, conforme segue:

(...)

Conforme leciona Geraldo Ataliba em seu artigo “Princípios constitucionais em matéria tributária” (1), o órgão julgador não pode se omitir ao dever de produção de provas, em atenção:

Há no processo administrativo o dever legal do Estado colher provas necessárias para dar sustentação à pretensão arrecadatória e dar azo à produção do título executivo extrajudicial, o qual quando concretizado não reclama que a Fazenda Pública produza prova ou demonstre seu direito, face à presunção que se originou nos termos da lei (art. 585, VI, do CPC).

Nesse sentido, a Administração Tributária deve obediência ao princípio da verdade real para legitimar o pretense título extrajudicial, de modo que a Administração proceda o encontro de contas em relação as competências mencionadas (EFD-Contribuições) para fins de realizar o adequado tratamento ao pretense crédito, sob pena de nulidade futura.

Portanto, imperioso o imediato cancelamento do pretense crédito tributário, eis que a mera presunção fica superada diante dos comprovantes ora apresentados. Qualquer entendimento contrário, imperioso torna-se a realização de diligências por parte do Fisco, em atenção ao princípio da verdade real.

Desta forma, possuindo divergências de valores relativos à PIS e COFINS a recolher e possuindo diversos créditos não utilizados, deve a RFB realizar o encontro de

contas em relação as competências mencionadas da EFD-Contribuições para correção do Código de Situação Tributária, alíquota, valores de diversos itens e registros para ser passível de aproveitamento, além de ser o montante do valor devedor inferior ao montante do valor credor, sob pena de nulidade do auto de infração.

O entendimento da Delegacia Regional de Julgamento acerca deste item foi o seguinte:

6. Das outras receitas operacionais não incluídas na base de cálculo do PIS e da Cofins

Justifica a contribuinte que as diferenças apuradas pela fiscalização entre os valores de "outras receitas operacionais" (conta sintética 611.01.02) se deu em virtude de não encerramento da contabilidade no final do prazo para entrega da EFD - Contribuições e e troca de sistema (ERP) no ano de 2013, o que causou atraso no fechamento do balanço em 2013. Explica que um dos motivos da divergência se deve ao fato de haver tributado bens que estariam submetidos à alíquota zero, no valor de R\$ 219.320,34, bem como ao fato de que deixou de aproveitar as retenções de PIS e de Cofins dos períodos de abril e novembro de 2013 (que não foram deduzidas do total a recolher) no montante de R\$ 84.673,03. Assim, como o valor devido é menor do que saldo credor, deve a RFB realizar o encontro de contas, cancelando-se o crédito tributário. Anexa quadro exemplificativo com os bens que deveriam ser submetidos à alíquota zero e tabelas demonstrativas das retenções sofridas, mesmos documentos que já haviam sido apresentados à fiscalização em resposta à intimação fiscal no 1, no item 5.

Nota-se que a fiscalização incluiu na base de cálculo das contribuições os valores correspondentes às contas analíticas de receita de "arrendamentos e alugueis" (6110102001), "brindes recebidos" (6110102002), "diversas outras receitas operacionais" (6110102999) e "comissões cargas cartões celulares" (6110102005), as quais foram excluídas pela contribuinte. A contribuinte admite que essas contas devem ser incluídas na base de cálculo. Entretanto, requer que se realize o encontro de contas, de forma a cancelar o crédito tributário, uma vez que o valor devido é menor que o saldo credor verificado em virtude da constatação de erros na tributação de bens de informática (que estariam submetidos à alíquota zero), assim como na dedução das retenções sofridas no ano de 2013.

Tal aspiração, no entanto, não pode ser contemplada em sede de contencioso administrativo.

No tocante às alegadas retenções, tem-se que somente é possível deduzir o valor retido na fonte relativo à competência que está sendo apurada e não eventuais valores retidos em períodos anteriores. Quisesse a empresa valer-se de créditos decorrentes de retenção na fonte em período anterior, por não ter sido possível a sua dedução dos valores a pagar das respectivas contribuições no mês de apuração, poderia ter pedido a sua restituição ou compensação com débitos relativos a outros tributos e contribuições.

Da mesma forma, eventuais saldos credores ocorridos em face de divergências contábeis, das quais decorreram pagamentos indevidos ou a maior que o devido das contribuições, como é caso dos produtos de informática que foram indevidamente tributados, deveriam ter sido pleiteados por meio de restituição ou compensação

Processo nº 13005.721598/2017-22
Acórdão n.º **3301-005.970**

S3-C3T1
Fl. 344

com débitos próprios administrados pela RFB, formalizados por meio de PER/Dcomp, gerado a partir do programa PER/Dcomp.

Portanto, nenhum reparo quanto o procedimento adotado pela autoridade fiscal.

De acordo com o entendimento exposto na decisão ora recorrida, nego provimento ao recurso do Contribuinte neste ponto.

Conclusão

De acordo com os autos do processo e da legislação vigente, voto por negar provimento ao recurso do Contribuinte.

(assinado digitalmente)

Valcir Gassen