



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13370.722395/2020-91
ACÓRDÃO	3302-014.823 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	15 de outubro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	NET+PHONE TELECOMUNICACOES LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2016 a 31/12/2017

AQUISIÇÃO DE BENS DA ZONA FRANCA DE MANAUS. CRÉDITOS. ALÍQUOTAS DIFERENCIADAS.

Nos termos da legislação de regência, a pessoa jurídica de fora da ZFM e sujeita à não cumulatividade das contribuições de PIS/COFINS que adquirir as mercadorias de empresa situada na ZFM é permitida a apuração de créditos, aplicando-se as alíquotas diferenciadas de 1% para o PIS e 4,6% para a COFINS.

CRÉDITO. INSUMOS. REVENDA. IMPOSSIBILIDADE.

Somente há insumos geradores de créditos da não cumulatividade da Cofins nas atividades de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviços a terceiros. Para fins de apuração de créditos das contribuições, não há insumos na atividade de revenda de bens, notadamente porque a esta atividade foi reservada a apuração de créditos em relação aos bens adquiridos para revenda.

AQUISIÇÃO E VENDA DE BENS. RECONHECIMENTO DA RECEITA. MOMENTO DA OCORRÊNCIA.

O art. 177 da Lei nº 6.404/76 prescreve que a escrituração será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência

ICMS. EXCLUSÃO. BASE DE CÁLCULO. PIS E COFINS.

Nos termos do RE 574.706, julgado pelo STF sob o rito da Repercussão Geral, foi fixada a tese, em sede de Embargos, de que o valor do ICMS a ser excluído da base de cálculo das contribuições é o destacado em nota.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, da seguinte forma: (1) por unanimidade de votos, para (1.1) rejeitar a preliminar de nulidade do acórdão da DRJ, (1.2) reverter as glosas relativas aos “ajustes” do crédito relativo aos CFOP 1.202 e 2.202, reconhecidos no registro C100 da EFD-Contribuições, uma vez que inexistentes, e (1.3) reconhecer o direito de excluir da base de cálculo das contribuições a diferença entre o valor do ICMS a recolher e o ICMS destacado nas notas fiscais; e, (2) por maioria de votos, para negar provimento ao pedido para reconhecer os ajustes realizados pela recorrente referente às receitas vinculadas a máquinas entregue em atraso, vencidos os Conselheiros Marina Righi Rodrigues Lara (relatora) e José Renato Pereira de Deus. O Conselheiro José Renato Pereira de Deus dava provimento parcial em maior extensão, para reverter a glosa dos créditos apurados sobre o serviço de call center. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Mário Sérgio Martinez Piccini.

Assinado Digitalmente

Marina Righi Rodrigues Lara – Relatora

Assinado Digitalmente

Mário Sérgio Martinez Piccini – Redator Designado

Assinado Digitalmente

Lázaro Antônio Souza Soares – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Mário Sérgio Martinez Piccini, Marina Righi Rodrigues Lara, Sílvio José Braz Sidrim, Gisela Pimenta Gadelha Dantas (substituta integral), José Renato Pereira de Deus e Lázaro Antônio Souza Soares (Presidente). Ausente a Conselheira Francisca das Chagas Lemos, substituída pela Conselheira Gisela Pimenta Gadelha Dantas

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão de nº 102-001.528, por meio do qual a 2ª Turma da DRJ02 julgou improcedente a Impugnação apresentada pelo

contribuinte em oposição ao Auto de Infração lavrado para a cobrança das contribuições de PIS e Cofins.

Consta do Relatório Fiscal de fls. 2354/2408 as seguintes infrações:

apuração de Créditos indevidos de PIS e COFINS sobre aquisição de mercadorias para revenda de fornecedores da Zona Franca de Manaus mediante utilização de alíquotas básicas ao invés de alíquotas diferenciadas;

VOTO VENCIDO

Conselheira **Marina Righi Rodrigues Lara**, Relatora.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual deve ser conhecido.

1. Da preliminar de nulidade do Acórdão recorrido

Preliminarmente, sustenta a Recorrente a nulidade do Acórdão recorrido, em razão da superficialidade da análise das informações necessárias para o reconhecimento do direito creditório da Recorrente, acarretando o cerceamento do seu direito de defesa.

Sem razão a Recorrente.

O acórdão recorrido está plenamente de acordo com os arts. 59 c/c 60 do Decreto n.º 70.235/72, segundo os quais:

“Art. 59. São nulos:

I - Os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - Os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.”

Em síntese, nos termos dos referidos artigos, são nulos apenas (i) os atos e termos lavrados por pessoa incompetente; e (ii) os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Uma breve análise do Acórdão já demonstra inexistir qualquer deficiência na fundamentação que pudesse eventualmente gerar algum vício na sua motivação. Pelo contrário, observa-se uma indicação pormenorizada da legislação relacionada às questões de fato e de direito e, principalmente, o nexo entre elas.

O referido Acórdão aborda todas as questões suscitadas pela Recorrente em sua Impugnação, de modo que eventuais discordâncias a respeito do mérito não são capazes de gerar a sua nulidade, devendo ser discutidas em momento oportuno.

Diante de todo o exposto, tendo a referida decisão sido realizada por pessoa competente, e não existindo qualquer comprovação de existência de prejuízo à defesa da Recorrente nos presentes autos, deve ser rejeitada a preliminar de nulidade arguida.

2. Do mérito

a. Da alíquota dos créditos apurados na aquisição de mercadorias para revenda oriundas da Zona Franca De Manaus

A Autoridade Fiscal sustenta que a Recorrente teria apurado créditos de PIS e Cofins em alíquotas superiores àquelas previstas na legislação aplicável às mercadorias adquiridas de fornecedores localizados na Zona Franca de Manaus. Segundo o Relatório Fiscal, o correto seria apurar os créditos com as alíquotas de 1% para PIS e de 4,6% para Cofins, enquanto a Recorrente teria utilizado as porcentagens de 1,65% e 7,6%, respectivamente.

A Recorrente, por sua vez, sustenta a necessidade de aplicação da *ratio* do Tema 322, estabelecido pelo Supremo Tribunal Federal, na ocasião do julgamento do RE 592891, segundo o qual *“há direito ao creditamento de IPI na entrada de insumos, matéria-prima e material de embalagem adquiridos junto à Zona Franca de Manaus sob o regime de isenção, considerada a previsão de incentivos regionais constante do art. 43, § 2º, III, da Constituição Federal, combinada com o comando do art. 40 do ADCT.”*

A DRJ, contudo, entendeu ser inaplicável o referido precedente nos presentes autos, porque a matéria discutida naquele processo é o direito ao creditamento de IPI nas aquisições efetuadas sob isenção, enquanto no caso em litígio, é o direito de crédito de Pis/Cofins de aquisições de produtos da ZFM, que se encontra expressamente definido em lei, nos percentuais estabelecidos.

Quanto a este ponto, assiste razão a DRJ.

Nos termos dos arts. 3º e 4º da Lei nº 10.996/2004, que promoveram alterações, relativamente à apuração de créditos de Pis e Cofins não cumulativos, de que tratam as Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03, a pessoa jurídica sujeita à incidência não-cumulativa da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS poderá descontar créditos calculados mediante a aplicação, sobre o valor de aquisição dos referidos produtos, das alíquotas de PIS 1% e de COFINS 4,6%. Vejamos:

Lei nº 10.637/02

Art. 2º Para determinação do valor da contribuição para o PIS/Pasep aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento).

(...)

§ 4º Excetua-se do disposto no caput deste artigo a receita bruta auferida por pessoa jurídica industrial estabelecida na Zona Franca de Manaus, decorrente da venda de produção própria, consoante projeto aprovado pelo Conselho de Administração da Superintendência da Zona Franca de Manaus – SUFRAMA, que fica sujeita, ressalvado o disposto nos §§ 1º a 3º deste artigo, às alíquotas de: (Incluído pela Lei nº 10.996, de 2004)

I - 0,65% (sessenta e cinco centésimos por cento), no caso de venda efetuada a pessoa jurídica estabelecida: (Incluído pela Lei nº 10.996, de 2004)

a) na Zona Franca de Manaus; e (Incluído pela Lei nº 10.996, de 2004)

b) fora da Zona Franca de Manaus, que apure a Contribuição para o PIS/PASEP no regime de não-cumulatividade;

II - 1,3% (um inteiro e três décimos por cento), no caso de venda efetuada a:

a) pessoa jurídica estabelecida fora da Zona Franca de Manaus, que apure o imposto de renda com base no lucro presumido;

b) pessoa jurídica estabelecida fora da Zona Franca de Manaus, que apure o imposto de renda com base no lucro real e que tenha sua receita, total ou parcialmente, excluída do regime de incidência não-cumulativa da Contribuição para o PIS/PASEP;

c) pessoa jurídica estabelecida fora da Zona Franca de Manaus e que seja optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições – SIMPLES; e

d) órgãos da administração federal, estadual, distrital e municipal." (NR)

Art. 3º

§ 12. Ressalvado o disposto no § 2º deste artigo e nos §§ 1º a 3º do art. 2º desta Lei, na **aquisição de mercadoria produzida por pessoa jurídica estabelecida na Zona Franca de Manaus**, consoante projeto aprovado pelo Conselho de Administração da Superintendência da Zona Franca de Manaus - SUFRAMA, **o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota de 1% (um por cento).**" (NR)

Lei nº 10.833/2003

Art. 2º Para determinação do valor da contribuição para o PIS/Pasep aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento).

(...)

§ 5º Excetua-se do disposto no caput deste artigo a receita bruta auferida por pessoa jurídica industrial estabelecida na Zona Franca de Manaus, decorrente da venda de produção própria, consoante projeto aprovado pelo Conselho de Administração da Superintendência da Zona Franca de Manaus – SUFRAMA, que fica sujeita, ressalvado o disposto nos §§ 1º a 4º deste artigo, às alíquotas de:

I - 3% (três por cento), no caso de venda efetuada a pessoa jurídica estabelecida:

- a) na Zona Franca de Manaus; e
- b) fora da Zona Franca de Manaus, que apure a COFINS no regime de não-cumulatividade;

II - 6% (seis por cento), no caso de venda efetuada a:

- a) pessoa jurídica estabelecida fora da Zona Franca de Manaus, que apure o imposto de renda com base no lucro presumido;
- b) pessoa jurídica estabelecida fora da Zona Franca de Manaus, que apure o imposto de renda com base no lucro real e que tenha sua receita, total ou parcialmente, excluída do regime de incidência não-cumulativa da COFINS;
- c) pessoa jurídica estabelecida fora da Zona Franca de Manaus e que seja optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições - SIMPLES; e
- d) órgãos da administração federal, estadual, distrital e municipal." (NR)

Art. 3º

§ 17. Ressalvado o disposto no § 2º deste artigo e nos §§ 1º a 4º do art. 2º desta Lei, **na aquisição de mercadoria produzida por pessoa jurídica estabelecida na Zona Franca de Manaus**, consoante projeto aprovado pelo Conselho de Administração da Superintendência da Zona Franca de Manaus – SUFRAMA, **o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota de 4,6%** (quatro inteiros e seis décimos por cento)." (NR)

As regras são claras e, uma vez positivadas, é dever da autoridade fiscal aplicá-las, sem perquirir acerca da justiça ou injustiça dos seus efeitos no caso concreto. Eventual inconstitucionalidade deve ser questionada em âmbito próprio, assim como feito especificamente no caso do Tema 322.

Tal entendimento é, inclusive, objeto da Súmula nº 2 deste Conselho, segundo a qual:

“Súmula CARF nº 2

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.”

Em síntese, uma vez positivados expressamente os percentuais de maneira específica pelo legislador tributário, não cabe o julgador administrativo afastar a sua aplicação no julgamento do caso concreto, em nome de uma suposta concretização do princípio constitucional da igualdade.

Pelo exposto, entendo que deve ser negado provimento a este pedido.

b. Do crédito relativo a bens e serviços utilizados como insumos

Antes de se adentrar especificamente em cada um dos itens objeto de análise, revelam-se necessárias algumas considerações iniciais sobre o tema.

Recentemente, em sede de repercussão geral, na ocasião do julgamento do RE nº 841.979/PE, o STF reconheceu a autonomia do legislador ordinário para disciplinar a não-cumulatividade das contribuições sociais estabelecido no art. 195, §12, da Constituição Federal (CF/88). Paralelamente, restou decidido que o conceito de insumo para fins da não cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS não deriva de maneira estanque do texto constitucional. Nesse sentido, o Ministro Relator Dias Toffoli reconheceu que o legislador ordinário teria competência tanto para negar créditos em determinadas hipóteses, quanto para concedê-los em outras, de forma genérica ou restritiva.

Diante desse contexto, concluiu pela validade das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, à luz da não cumulatividade. Ou melhor, concluiu-se que as restrições positivamente expressas nas leis não seriam por si só inconstitucionais e deveriam ser analisadas em cada caso concreto.

Especificamente sobre o conceito de insumo, previsto no art. 3º, II, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, destaca-se que o Ministro Relator não invalidou o julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, sob o rito dos repetitivos, de relatoria do Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. Pelo contrário, entendeu que, por se tratar de matéria infraconstitucional, permaneceria o conceito de insumo, objeto de julgamento pelo Superior Tribunal de Justiça.

O acórdão proferido na ocasião daquele julgamento foi publicado no dia 24/04/2018, com a seguinte ementa:

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

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN

247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º., II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.

4. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF nºs. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

(REsp n. 1.221.170/PR, relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Seção, julgado em 22/2/2018, DJe de 24/4/2018.)

Em síntese, restou pacificado que o conceito de insumo deve ser analisado à luz dos critérios de essencialidade ou relevância. Como se sabe, o Relator do citado caso acompanhou as razões sustentadas pela Ministra Regina Helena Costa, para quem os referidos critérios devem ser entendidos nos seguintes termos:

“Demarcadas tais premissas, tem-se que o critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência.

Por sua vez, a relevância, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da aceção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.

Desse modo, sob essa perspectiva, o critério da relevância revela-se mais abrangente do que o da pertinência.”

Fazendo referência aos entendimentos que vinham sendo adotados por este próprio Carf, sustentou a Ministra Regina Helena Costa, a necessidade de se analisar, casuisticamente, a essencialidade ou a relevância de determinado bem ou serviço para o processo produtivo ou à atividade desenvolvida pela empresa.

Nos termos do art. 62, §2º, da Portaria MF nº 343/15, Regimento Interno do Carf (Ricarf), o referido julgado é de observância obrigatória e deve ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito deste conselho.

Sobre o referido julgamento, foi publicada a NOTA SEI PGFN/MF nº 63/2018, por meio da qual a Procuradoria Geral de Fazenda Nacional (PGFN) reconheceu o conceito de insumos para crédito de PIS e Cofins fixado naquela sede.

Entendo por oportuno destacar os seguintes trechos:

14. Consoante se depreende do Acórdão publicado, os Ministros do STJ adotaram a interpretação intermediária, considerando que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância. Dessa forma, tal aferição deve se dar considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item para o desenvolvimento da atividade produtiva, consistente na produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços.

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

16. Nesse diapasão, poder-se-ia caracterizar como insumo aquele item – bem ou serviço utilizado direta ou indiretamente - cuja subtração implique a impossibilidade da realização da atividade empresarial ou, pelo menos, cause perda de qualidade substancial que torne o serviço ou produto inútil.

17. Observa-se que o ponto fulcral da decisão do STJ é a definição de insumos como sendo aqueles bens ou serviços que, uma vez retirados do processo produtivo, comprometem a consecução da atividade-fim da empresa, estejam eles empregados direta ou indiretamente em tal processo. É o raciocínio que decorre do mencionado “teste de subtração” a que se refere o voto do Ministro Mauro Campbell Marques.” (sem grifos no original)

(...)

37. Há bens essenciais ou relevantes ao processo produtivo que nem sempre são nele diretamente empregados. O conceito de insumo não se atrela necessariamente ao produto, mas ao próprio processo produtivo.

38. Não devem ser consideradas insumos as despesas com as quais a empresa precisa arcar para o exercício das suas atividades que não estejam intrinsecamente relacionadas ao exercício de sua atividade-fim e que seriam mero custo operacional. Isso porque há bens e serviços que possuem papel importante para as atividades da empresa, inclusive para obtenção de vantagem concorrencial, mas cujo nexos de causalidade não está atrelado à sua atividade precípua, ou seja, ao processo produtivo relacionado ao produto ou serviço.

39. Vale dizer que embora a decisão do STJ não tenha discutido especificamente sobre as atividades realizadas pela empresa que ensejariam a existência de insumos para fins de creditamento, na medida em que a tese firmada se refere apenas à atividade econômica do contribuinte, é certo, a partir dos fundamentos constantes no Acórdão, que somente haveria insumos nas atividades de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços. Desse modo, é inegável que inexistem insumos em atividades administrativas, jurídicas, contábeis, comerciais, ainda que realizadas pelo contribuinte, se tais atividades não configurarem a sua atividade-fim.

(...)

41. Consoante se observa dos esclarecimentos do Ministro Mauro Campbell Marques, aludindo ao “teste de subtração” para compreensão do conceito de insumos, que se trata da “própria objetivação segura da tese aplicável a revelar a imprescindibilidade e a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”. Conquanto tal método não esteja na tese firmada, é um dos instrumentos úteis para sua aplicação in concreto.

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

43. O raciocínio proposto pelo “teste da subtração” a revelar a essencialidade ou relevância do item é como uma aferição de uma “conditio sine qua non” para a produção ou prestação do serviço. Busca-se uma eliminação hipotética, suprimindo-se mentalmente o item do contexto do processo produtivo atrelado à atividade empresarial desenvolvida. Ainda que se observem despesas importantes para a empresa, inclusive para o seu êxito no mercado, elas não são necessariamente essenciais ou relevantes, quando analisadas em cotejo com a atividade principal desenvolvida pelo contribuinte, sob um viés objetivo.

44. Decerto, sob a ótica do produtor, não haveria sentido em fazer despesa desnecessária (que não fosse relevante ou essencial do ponto de vista subjetivo, como se houvesse uma menor eficiência no seu processo produtivo), mas adotar o conceito de insumo sob tal prisma implicaria elastecer demasiadamente seu

conceito, o que foi, evidentemente, rechaçado no julgado. Esse tipo de despesa – importante para o produtor – configura custo da empresa, mas não se qualifica como insumo dentro da sistemática de creditamento de PIS/COFINS. Ainda que se possa defender uma importância global desse tipo de custo para a empresa, não há importância dentro do processo produtivo da atividade-fim desempenhada pela empresa.”

Ademais, com o intuito de expor as principais repercussões decorrentes da definição do conceito de insumos no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR no âmbito da Receita Federal do Brasil, foi emitido o Parecer Normativo Cosit nº 5/2018, que consignou a seguinte ementa:

“CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDADA NO RESP 1.221.170/PR. ANÁLISE E APLICAÇÕES.

Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

a) o “critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço”:

a.1) “constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”; a.2) “ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”; b) já o critério da relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja”:

b.1) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”; b.2) “por imposição legal”.

Dispositivos Legais. Lei nº10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei nº10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.”

Assim, à luz de tais considerações, passa-se a análise do caso concreto.

Conforme relatado anteriormente, entendeu a fiscalização que as receitas auferidas pela Recorrente ocorreram unicamente da venda de mercadorias adquiridas ou recebidas de terceiros, ou seja, foram oriundas da atividade de revenda de mercadorias. Diante desse contexto, inexistiria respaldo legal para que o contribuinte apropriasse de créditos das contribuições a título de insumos.

A DRJ manteve as referidas glosas ao argumento de que as despesas com gastos com *call center*, comissões à pagseguro, e demais despesas necessárias para a viabilidade e a manutenção da sua atividade no e-commerce, seriam, na realidade, despesas operacionais para a

empresa que atua no comércio varejista. Isso porque, sendo a atividade econômica principal do contribuinte CNAE 4751-2-01 – Comércio Varejista Especializado de Equipamentos e Suprimentos de Informática e, inexistente em sua EFD receitas oriundas de outras atividades, não haveria que se falar em insumos.

A Recorrente, por sua vez, sustenta que seu objeto social consiste na realização das seguintes atividades: (i) serviços de telecomunicação e assistência técnica; (ii) comercialização de leitores de cartão; e (iii) participação em outras sociedades. Afirma que, ao contrário do decidido pela DRJ existem outros serviços por ela prestados, para além da revenda de mercadoria, como serviço de telecomunicação, assistência técnica, administrativa, organizacional e de comércio, o que acarretaria a regularidade do creditamento feito com base nos incisos II, dos artigos 3º, das Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03.

De fato, no contrato social da Recorrente constam como objeto social a prestação de serviços de telecomunicação e assistência técnica, comercialização de leitores de cartão e a participação em outras sociedades.

Dessa forma, entendo que os valores relativos aos gastos com bens e serviços podem ser analisados a luz dos incisos II, dos artigos 3º, das Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03, apenas no que se refere às atividades de prestação de serviço realizadas pela Recorrente.

i. Dos gastos com *Call Center* (Atendimento Terceirizado - Captação)

No que se refere aos gastos com *Call Center* sustenta a Recorrente que tais gastos seriam essenciais e relevantes para a consecução de seu objeto social, da seguinte forma:

95. Vê-se que o call center administrado por terceiros dentro de uma estrutura de rateio de despesas integra uma série de atividades da Recorrente e **faz parte dos processos de venda e pós-venda (garantias, reclamações e dúvidas)**, contribuindo para a consecução dos objetos sociais da Recorrente e sua geração de receitas, bem como para a imagem dos produtos e do próprio grupo como um todo. **Cientes insatisfeitos na etapa pós-venda podem minar a imagem dos produtos, ainda que, objetivamente, eles sejam de boa qualidade, o que afetaria a venda de maquininhas pela Recorrente e, consequentemente, as suas receitas.**

96. Com efeito, como entidade voltada para o mundo virtual que é, a **Recorrente não possui lojas físicas, dependendo que as suas vendas sejam realizadas de forma 100% on-line, por meio de seus sites, marketplace de terceiro ou por meio telefônico, situações em que toda a conclusão da venda é feita por sites ou call center. Nestes últimos casos, o consumidor liga diretamente para o call center e concretiza a compra dos produtos oferecidos, sendo, destarte, importante / relevante para o exercício das atividades da empresa.**

(...)

97. Neste contexto, seja em razão das características específicas do segmento, em razão da importância do call center para a consecução de seus objetivos sociais, especificamente com relação às vendas efetuadas, o call center e, consequentemente, as despesas a ele relacionadas são importantes para a atividade da Recorrente: sem ele, as televendas não seriam realizadas nem dúvidas de consumidores ou reclamações seriam atendidas. Ou seja, parte do faturamento da empresa deixaria de existir ou seria significativamente reduzido.

98. Os serviços de call center contratados pelo Grupo UOL também têm por objetivo o atendimento de outras demandas dos clientes não relacionadas às vendas propriamente ditas: dúvidas sobre produtos, informações sobre garantia e reclamações sobre defeitos ou vícios do produto, por exemplo.

99. Ademais, como a Recorrente não tem lojas físicas para realizar o atendimento dos compradores, o call center é fundamental para suas atividades, pois, sem ele, não haveria contato entre clientes e a Recorrente, o que, por óbvio, impediria a existência da sua atividade empresarial.

100. Além de compor o faturamento da Recorrente, tal gama de serviços conexos agrega valor às atividades e produtos do grupo, na medida em que um consumidor, além de adquirir um produto, pretende que seu fornecedor responda suas dúvidas e lhe dê amparo no caso de falhas ou defeitos nos produtos adquiridos. De fato, em produtos de longa duração como são as máquinas de cartão, o atendimento ao cliente no pós-venda é tão ou mais importante quanto a venda em si, pois tais atividades conexas permitidas pelo call center (dúvidas, seguros, reclamações, troca de produtos) são capazes de fidelizar um cliente à marca e seus produtos, bem como contribuir para seu fortalecimento.

Conforme se extrai de toda a explicação elucidada pela Recorrente, tais gastos estão estritamente interligados com a sua atividade de revenda e não de prestação de serviços, de modo que, quanto a este ponto, deve ser mantida a decisão da DRJ.

Apenas os gastos com insumos relacionados às atividades de prestação de serviços e produção podem ser creditados nos termos do art. 3º, inciso II, das Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03.

A relação entre as suas atividades de prestação de serviço e os referidos gastos não foi demonstrada pela Recorrente de forma cabal, devendo, portanto, ser mantida a referida glosa.

ii. Dos gastos com comissão cobradoras e tarifas de cobrança

Quanto aos gastos com serviços de intermediação de pagamentos realizados pela PagSeguro sustenta a Recorrente que tais gastos seriam essenciais e relevantes para a consecução de seu objeto social, da seguinte forma:

117. As comissões pagas pela Recorrente à PagSeguro são insumos de sua atividade, pois, sem elas, não poderia receber pelas vendas de maquininhas efetuadas, o que obstaria a concretização de sua atividade econômica.

Com efeito, a inexistência de lojas físicas de venda dos leitores torna premente a realização de vendas em ambientes online e por telefone, sendo, nesse caso, a utilização de um intermediário para recebimento dos pagamentos algo necessário, pois a Recorrente não dispõe de meios próprios para coleta dos recursos provenientes da venda.

118. Dessa forma, as comissões pagas à PagSeguro mantêm a Recorrente financeiramente sadia, além de permitir aos compradores adquirirem os leitores de uma maneira fácil e rápida, tendo em vista que a inexistência de lojas físicas da Recorrente inviabiliza a compra presencial.

119. Não há dúvidas, portanto, sobre a existência de uma relação intrínseca entre as comissões pagas pela Recorrente e sua atividade econômica.

(...)

125. O serviço glosado pela fiscalização diz respeito a uma tarifa que viabiliza o pagamento dos clientes da Recorrente pelos produtos por ela fornecidos. Em outras palavras, sendo a atividade de venda da Recorrente feita integralmente por meio online ou com a utilização da call center, os serviços prestados pela PagSeguro de meios de pagamento são imprescindíveis, vez que sem eles a Recorrente ficaria impossibilitada de receber.

Igualmente ao item anterior, verifica-se que tais gastos se conectam diretamente à atividade de revenda e não de prestação de serviços da Recorrente. Assim, não tendo a relação entre as suas atividades de prestação de serviço e os referidos gastos sido comprovada, não há que se falar em reversão de tais glosas.

c. Do ajuste de créditos sobre devolução de venda

Quanto aos ajustes de créditos, entendeu a DRJ estarem corretas as glosas realizadas pela fiscalização.

No que se refere àquelas relativas às devoluções de vendas registradas sob os CFOP 1202 e 2202 (revenda de mercadorias) e CST Cofins 50, entendeu a DRJ o seguinte:

Sobre as devoluções de vendas, considerando que são uma espécie ordinária de crédito prevista no inciso VII do art. 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03, registradas sob os CFOP 1202 e 2202 (revenda de mercadorias) e encontram-se sob o CST Cofins 50, concluiu a fiscalização que já se está apurando crédito sobre essas notas de devolução, não cabendo efetuar qualquer ajuste, sob pena de duplicidade de créditos. **Vale notar que os registros de operações de devolução de venda, conforme conceituada na legislação contábil, foram efetuados somente nos CFOP 1202 e 2202, conforme o próprio interessado informou em sua impugnação, portanto, não ocorreu a possível duplicidade de**

aproveitamento do crédito, que se concretizaria no caso da inserção desses dados também no campo relativo a “Ajustes de créditos”.

Do trecho acima, parece que a DRJ realmente endossou o argumento do contribuinte de que “(...) *apenas créditos no valor de R\$ 20.944,73 a título de PIS e R\$ 96.472,68 a título de Cofins vinculados aos CFOP 1.202 e 2.202 haviam sido reconhecidos no registro C100 da EFD-Contribuições, não tendo a Recorrente realizado ajustes de crédito nos blocos M110 e M510 da EFD-Contribuições relativos a esses CFOP.*”

De fato, do documento juntado pela Recorrente é possível verificar a veracidade de suas alegações quanto a este ponto. Não houve ajuste referente de crédito relativo aos CFOP 1.202 e 2.202, reconhecidos no registro C100 da EFD-Contribuições, não havendo que se falar, portanto, em duplicidade de aproveitamento de tais créditos. Dessa forma, as glosas referentes a tais ajustes devem ser revertidas.

No que tange ao ajuste efetuado no Bloco M, afirmou o contribuinte que se referem exclusivamente aos CFOP 1949 e 2949 que também teriam origem nas operações de devolução de vendas/retornos de mercadorias. No entanto, tais CFOPs se referem a “*Outra entrada de mercadoria ou prestação de serviço não especificada*”. O contribuinte apesar de alegar que tem origem nas operações de devolução de vendas/retornos de mercadorias, que possuem CFOP próprio (que inclusive foi por ele utilizado em outras notas fiscais), deixa de comprovar de forma inequívoca a sua alegação. A recorrente tampouco sustenta qualquer a ocorrência de erro material.

De todo modo, especificamente no que se refere aos retornos, entendeu corretamente a fiscalização que “*apesar de se tratar de operações normalmente registradas em notas fiscais de Entrada, tais CFOP não dão direito a crédito, pois, diferentemente das devoluções de vendas, no caso dos retornos não houve uma Saída anteriormente tributada.*”. Dessa forma, ainda que os ajustes efetuados referentes ao CFOP 1949 e 2949 se referissem a operações de retorno, a glosa deveria ser mantida.

Por fim, destaco que as considerações a respeito da impossibilidade de creditamento de aquisições de pessoas físicas foi apenas um argumento subsidiário. Isso porque, não sido demonstrado que se tratava inequivocamente de operação de devolução de venda, o fato de algumas das notas fiscais estarem em nome de pessoas físicas já afastaria qualquer outra hipótese de creditamento ordinária, justamente por não terem sido oneradas na operação anterior.

Diante de todo o exposto, voto por dar parcial provimento a este tópico, apenas para reverter as glosas relativas aos “ajustes” referente de crédito relativo aos CFOP 1.202 e 2.202, reconhecidos no registro C100 da EFD-Contribuições, uma vez que inexistentes.

d. Do momento de reconhecimento da receita vinculada a máquinas entregue em atraso

A Autoridade Fiscal glosou ajustes de débitos efetuados pela Recorrente no Bloco M da EFD-Contribuições e lançou PIS e Cofins sobre receitas supostamente diferidas pela Recorrente, sob o argumento de que o diferimento pode ocorrer somente em contratos firmados com o setor público ou em vendas a prazo. A DRJ manteve a referida glosa ao argumento de que o reconhecimento da receita deveria se dar no momento da emissão da nota fiscal de acordo com o regime de competência.

A Recorrente, por sua vez, sustenta que os ajustes de débito efetuados pela Recorrente não estão relacionados com o diferimento de uma receita que já deveria ter sido reconhecida, mas sim de ajustes de débito necessários para refletir o momento real do reconhecimento das receitas: a entrega das mercadorias e não a emissão da Nota Fiscal.

Com razão a Recorrente.

A questão já foi abordada pela Conselheira Thais De Laurentiis Galkowicz, no Acórdão nº 3402-003.303, nos seguintes termos:

A discussão travada entre o Fisco e a Recorrente cinge-se ao critério a ser considerado como determinante para a ocorrência do fato gerador das contribuições, qual seja, auferir receita. Aquele entende que é a data da emissão da nota fiscal de saída que importa para fins tributários (momento da saída física da mercadoria do estoque), enquanto está assevera ser o reconhecimento da receita (entrega da mercadoria comercializada ao destinatário, a tradição), conforme as regras contábeis aplicáveis às empresas de capital aberto (item 19 da Norma e Procedimentos Contábeis (NPC) IBRACON nº 14/2001), *in verbis*:

Com razão a Recorrente.

Muito embora seja cediço que para as empresas que recolhem a Contribuição ao PIS e a COFINS pela sistemática da não cumulatividade, como é o caso da Recorrente, as receitas devam ser consideradas de acordo com o regime de competência, entendendo que necessária uma análise mais aprofundada da questão que se apresenta para a sua justa solução.

Vejamos.

O conceito pressuposto de receita (artigo 195, inciso III da Constituição) - materialidade sobre as quais incidem a Contribuição ao PIS e a COFINS - exige, invariavelmente, o ingresso de recursos financeiros para que se confirme a incidência das contribuições sociais. A simples potencialidade/probabilidade da receita não é suficiente para que se entenda pela sua realização.

Foi esse conceito o adotado pelos artigos 1º caput tanto da Lei n. 10.637/2002, quanto da Lei n. 10.833/2003.

Pois bem.

Tratando-se a Recorrente de empresa tributada com base no lucro real, a legislação tributária determina, na apuração do lucro líquido, a observância da

legislação comercial e das disposições da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, independentemente da forma societária adotada pela pessoa jurídica.

Nesse sentido, o **artigo 177 da Lei nº 6.404, de 1976 (Lei das S.A.), prescreve que a escrituração será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e da própria Lei, além dos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência.** É o que dispõe o §1º do art. 187 da Lei das S.A., ao colocar que na determinação do resultado do exercício serão computadas as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente da sua realização em moeda.

Daí aparece o ponto da determinação do momento em que a receita é considerada auferida.

Nos termos dos já citados direcionamentos contábeis vigentes à época do período fiscalizado (item 19 da Norma e Procedimentos Contábeis (NPC) IBRACON nº 14/2001) a receita deve ser reconhecida quando "tenha sido transferido ao comprador os riscos e benefícios significativos decorrentes da propriedade dos produtos".

Destaco abaixo o objetivo do citado Procedimento Contábil:

IBRACON NPC nº 14 - RECEITAS E DESPESAS RESULTADOS Objetivo 1. As transações e eventos decorrentes das atividades normais de uma empresa são, de acordo com determinados parâmetros e circunstâncias, classificados como receitas ou despesas. Este Pronunciamento fornece critérios para identificar essas condições e determina as regras de classificação e contabilização dessas receitas e despesas.

Sobre o tema específico do reconhecimento de receitas para fins da contribuição ao PIS e da COFINS, destaco a lição de José Antônio Minatel em seu trabalho intitulado "PIS/COFINS: conceito de receita e faturamento e regimes contábeis de caixa e competência":

Como se tem em mira quantificar desempenho da entidade pela avaliação do seu resultado, estabelece a lei comercial [artigo 187, §1º da Lei das S.A.] um corte metodológico para o necessário confronto entre as receitas e custos/despesas. A entrega (tradição) ou colocação à disposição do adquirente, representando saída de utilidades patrimoniais que deve ter como contrapartida o direito ao correspondente preço, é o momento em que a receita considera-se realizada, e como tal, registrada na escrituração para efeito de permitir a apuração do resultado, mediante subtração dos custos/despesas incorridos até aquele momento da tradição (entrega). Este também é o pensamento do estudioso Marcos Shigueo Tanaka (2010, p. 300- 301):

‘Não é por outra razão que, pelo regime de competência, a receita de venda a prazo de uma determinada mercadoria é conhecida no momento em que a mercadoria é transferida (a bem ver, a transferência é da propriedade da mercadoria) ao comprador, porquanto é nesse momento que o direito adquirido sobre o crédito (preço) se estabelece sobre os valores desse crédito (preço).

(...)

Continuamos firmes na nossa premissa fincada no início deste ensaio, no sentido de que a base de cálculo das contribuições do PIS/COFINS dever ser constituída necessariamente de ingresso financeiro proveniente de “receita ou faturamento”. Portanto, sua apuração não pode ficar atrelada exclusivamente ao conteúdo extraído dos registros da escrituração mercantil.

De fato, é com a transmissão da mercadoria (saída do estabelecimento), vale dizer, a traditio, que se opera o auferimento da receita. Não é por outra razão que as notas fiscais possuem além do campo "data de emissão", também campo específico para ser colocada a "data de saída", sendo esta última a que importa para fins de competência para a tributação da Contribuição ao PIS e da COFINS.

Percebe-se que não há necessária vinculação entre a data da emissão da nota fiscal (com base no livro de registro de saídas, cujo conteúdo se presta preponderantemente a registrar a movimentação física das mercadorias) e do reconhecimento de receitas, seja na legislação das contribuições em apreço, seja nas regras contábeis, mesmo quando estamos falando de regime de competência. De sorte que a adoção do critério para o reconhecimento da receita como aquele em que é entregue ao seu destinatário (tradição) cumpre os requisitos legais e contábeis para tanto.

Não é de outra forma que vem se manifestação a própria Receita Federal, como se depreende da Solução COSIT n. 114/2014, da qual destaco o seguinte trecho:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. REGIME DE COMPETÊNCIA.

CANCELAMENTO DE NOTAS FISCAIS. NÃO REALIZAÇÃO DE RECEITAS. NÃO AUFERIMENTO DE RECEITA. VENDAS CANCELADAS.

O fato gerador da Contribuição para o PIS/Pasep no regime de apuração não cumulativa é o auferimento de receitas pelas pessoas jurídicas, o que ocorre quando as receitas são consideradas realizadas. A receita é considerada realizada e, portanto, passível de registro pela Contabilidade, quando produtos ou serviços produzidos ou prestados pela entidade são transferidos para outra entidade ou pessoa física com a anuência destas e mediante pagamento ou compromisso de pagamento especificado perante a entidade produtora.

No que diz respeito à prestação de serviços, no regime de competência, a receita é considerada realizada e, portanto, auferida quando um serviço é prestado com a anuência do tomador e com o compromisso contratual deste de pagar o preço acertado, sendo irrelevante, nesse caso, a ocorrência de sua efetiva quitação.

(...)

Feitas tais considerações, verifica-se que assiste razão ao Recorrente quando afirma que não é o momento de emissão da Nota Fiscal aquele que permite a incidência das contribuições, mas sim o momento de reconhecimento de receita, que, no caso concreto, corresponde à entrega das mercadorias ao comprador.

Pelo exposto, entendo que deve ser dado provimento a este pedido.

e. Da glosa referente ao ICMS destacada na nota

Por fim, no que tange à glosa relativa à redução da base de cálculo do PIS e da Cofins referente ao ICMS, entendeu a fiscalização que o montante a ser excluído da base de cálculo mensal da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins é o valor mensal do ICMS a recolher e não o ICMS destacado nas notas fiscais.

A questão, contudo, já foi objeto de análise pelo Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE 574.706, sob o rito da Repercussão Geral, tendo sido fixado em sede de Embargos que o valor do ICMS a ser excluído da base de cálculo das contribuições é o destacado em nota, o que foi acatado pela Procuradoria da Fazenda, conforme Parecer SEI nº 7698/2021/ME:

Parecer SEI nº 7698/2021/ME “16. Ante o exposto, nos termos expostos na ata de julgamento já publicada, conclui-se que cabe à Administração Tributária, consoante autorizado pelo art.

19, VI c/c 19-A, III, e § 1º, da Lei nº 10.522/2002, observar, em relação a todos os seus procedimentos, que:

a) conforme decidido pelo Supremo Tribunal Federal, por ocasião do julgamento do Tema 69 da Repercussão Geral, “O ICMS não compõe a base de cálculo para incidência do PIS e da COFINS” ;

b) os efeitos da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS devem se dar após 15.03.2017, ressalvadas as ações judiciais e administrativas protocoladas até (inclusive) 15.03.2017 e

c) o ICMS a ser excluído da base de cálculo das contribuições do PIS e da COFINS é o destacado nas notas fiscais.” 3

Pelo exposto, voto por dar provimento a este pedido para reconhecer a diferença entre o valor do ICMS a recolher e o ICMS destacado nas notas fiscais.

3. Dispositivo

Diante de todo o exposto, voto por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para (1.1) rejeitar a preliminar de nulidade do acórdão da DRJ, (1.2) reverter as glosas relativas aos “ajustes” do crédito relativo aos CFOP 1.202 e 2.202, reconhecidos no registro C100 da EFD-Contribuições, uma vez que inexistentes, (1.3) reconhecer os ajustes realizados pela recorrente referente às receitas vinculadas a máquinas entregue em atraso e (1.4) reconhecer o direito de excluir da base de cálculo das contribuições a diferença entre o valor do ICMS a recolher e o ICMS destacado nas notas fiscais.

Assinado Digitalmente

Marina Righi Rodrigues Lara

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Mário Sergio Martinez Piccini, Redator designado

Esse colegiado decidiu por maioria de votos por negar provimento ao pedido para reconhecer os ajustes realizados pela recorrente referente às receitas vinculadas a máquinas entregue em atraso, devendo ser aplicado o Regime de Competência.

Entendeu a nobre Conselheira relatora que é com a transmissão da mercadoria (saída do estabelecimento), vale dizer, a tradição, que se opera o auferimento da receita. Não é por outra razão que as notas fiscais possuem além do campo "data de emissão", também campo específico para ser colocada a "data de saída", sendo esta última a que importa para fins de competência para a tributação da Contribuição ao PIS e da COFINS.

Peço vênias a Nobre Relatora para não concordar com seu provimento.

Como bem pontuou a DRJ em seu Acórdão, aqui parcialmente reproduzido, o critério temporal a ser aplicado estão previstos nos artigos 247, 248, 251 e 274 do RIR/99, vigente à época, que determina a aplicação das disposições da Lei nº 6.404/76 (Lei das Sociedades Anônimas), que em seu artigo 177 preceitua que a escrituração será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o **Regime de Competência**.

Verifica-se que o § 1º do art. 187 da mesma Lei nº 6.404/76, deixa claro o regime a ser aplicado para reconhecimento de receita, ao disciplinar que na determinação do resultado do exercício serão computadas as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente da sua realização em moeda:

Art. 187 (...)§ 1º. Na determinação do resultado do exercício serão computados:

a) as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente da sua realização em moeda; e

b) os custos, despesas, encargos e perdas, pagos ou incorridos, correspondentes a essas receitas e rendimentos.

Observe-se que, de acordo com o “Princípio da Competência” os efeitos das transações e outros eventos devem ser reconhecidos nos períodos a que se referem, independentemente do recebimento ou pagamento, e pressupõe a simultaneidade da confrontação de receitas e de despesas correlatas, consoante a Resolução CFC nº 750, de 29 de dezembro de 1993, na redação dada pela Resolução CFC nº 1.282, de 28 de maio de 2010.

Assim sendo, na sistemática de apuração não cumulativa, as contribuições devidas sujeitam-se ao regime de competência, que determina o reconhecimento das receitas no momento em que o alienante transfere a propriedade das mercadorias para o adquirente. No caso da compra e venda o negócio se aperfeiçoa na emissão da nota fiscal (transferência de propriedade) e não no momento de transferência da posse (tradição) dos bens vendidos, como pretende o contribuinte.

Diante do exposto, entendo que deva ser mantida a glosa apontada pela Fiscalização nesse item.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Mário Sergio Martinez Piccini – Redator Designado.