



Processo nº 13855.720542/2017-40
Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9303-012.455 – CSRF / 3^a Turma
Sessão de 18 de novembro de 2021
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
ADIDAS DO BRASIL LTDA.

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

Data do fato gerador: 31/01/2013, 28/02/2013, 31/03/2013, 30/04/2013, 31/05/2013, 30/06/2013, 31/07/2013, 31/08/2013, 30/09/2013, 31/10/2013, 30/11/2013, 31/12/2013

CRÉDITO. FRETES DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA.

Afinando-se ao conceito exposto pela Nota SEI PGFN MF 63/18 e aplicando-se o “Teste de Subtração”, é de se reconhecer o direito ao crédito das contribuições sobre os valores relativos a fretes - fretes na transferência de matérias-primas, produtos intermediários, material de embalagem e fretes sobre vendas, considerando sua essencialidade à atividade do sujeito passivo.

Não obstante à observância do critério da essencialidade, é de se considerar ainda tal possibilidade para fretes de produtos acabados, invocando o art. 3º, inciso IX, da Lei 10.833/03 e art. 3º, inciso IX, da Lei 10.637/02 eis que a inteligência desses dispositivos considera para a r. constituição de crédito os serviços intermediários necessários para a efetivação da venda quais sejam, os fretes na “operação” de venda. O que, por conseguinte, cabe refletir que tal entendimento se harmoniza com a intenção do legislador ao trazer o termo “frete na operação de venda”, e não “frete de venda” quando impôs dispositivo tratando da constituição de crédito das r. contribuições.

CRÉDITO. INSUMOS NA ATIVIDADE COMERCIAL. TAXA DE COMISSÃO DE CARTÕES DE CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

Para as empresas dedicadas exclusivamente ao comércio de bens, como é o caso do Contribuinte, previu o legislador no art. 3º, inciso I, a possibilidade de desconto de créditos dos bens adquiridos para a revenda, nas as incluindo na disposição contida no inciso II. Assim, por mais ampla que seja a interpretação e necessidade de aplicação do princípio da não-cumulatividade, vê-se que somente haverá a possibilidade de creditamento dos bens e serviços empregados como “insumos” para as empresas que exerçam as atividades de prestação de serviços e/ou produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda. Dessa forma, embora muitas despesas sejam necessárias à atividade comercial, como as taxas de comissão de cartão de crédito, as mesmas não estão contempladas na possibilidade de aproveitamento de créditos decorrentes de insumos prevista no art. 3º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional. Por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, negou-se provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, vencidos os conselheiros Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Rodrigo Mineiro Fernandes, Jorge Olmiro Lock Freire e Rodrigo da Costa Pôssas, que deram provimento. Acordam, ainda, por maioria de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial do Contribuinte, somente quanto aos gastos com taxas de administração de cartão de crédito, vencidas as conselheiras Tatiana Midori Migiyama (relatora) e Érika Costa Camargos Autran, que conheciam integralmente. No mérito, na parte conhecida, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Tatiana Midori Migiyama (relatora) e Érika Costa Camargos Autran, que deram provimento. Designada para redigir o voto vencedor, quanto ao Recurso Especial do Contribuinte, a conselheira Vanessa Marini Ceconello.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Tatiana Midori Migiyama - Relatora

(documento assinado digitalmente)

Vanessa Marini Cecconello - Redatora designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em Exercício), Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Tatiana Midori Migiyama (Relatora), Rodrigo Mineiro Fernandes, Valcir Gassen, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello.

Relatório

Trata-se de Recursos interpostos pelo sujeito passivo e pela Fazenda Nacional contra acórdão nº 3301-005.413, da 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais que, por maioria de votos, deu parcial provimento ao recurso voluntário para afastar as glosas referentes aos fretes entre estabelecimentos e despesas com serviços aduaneiros, consignando a seguinte ementa:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Data do fato gerador: 31/01/2013, 28/02/2013, 31/03/2013, 30/04/2013, 31/05/2013, 30/06/2013, 31/07/2013, 31/08/2013, 30/09/2013, 31/10/2013, 30/11/2013, 31/12/2013

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMO.

Somente podem ser considerados insumos os bens ou serviços quando essenciais ao processo produtivo de bens ou na prestação de serviços.

CRÉDITO. FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA. POSSIBILIDADE

É possível a apuração de crédito a descontar das contribuições não cumulativas sobre valores relativos a fretes de transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa.

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. DESPESAS COM DEPRECIAÇÃO. CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO.

Apenas os bens do ativo permanente que estejam diretamente associados ao processo produtivo geram direito a crédito, a título de depreciação, no âmbito do regime da não cumulatividade.

CRÉDITO. DESPACHANTES ADUANEIROS. POSSIBILIDADE

É possível a apuração de crédito a descontar das contribuições não cumulativas sobre valores relativos a despesas com despachantes aduaneiros.

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS.

É possível o aproveitamento de créditos extemporâneos desde que o Contribuinte demonstre a liquidez e certeza do crédito alegado.

MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA.

A multa de lançamento de ofício sofre a incidência de juros de mora com base na taxa Selic a partir do seu vencimento de acordo com a Súmula CARF nº 108.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Data do fato gerador: 31/01/2013, 28/02/2013, 31/03/2013, 30/04/2013, 31/05/2013, 30/06/2013, 31/07/2013, 31/08/2013, 30/09/2013, 31/10/2013, 30/11/2013, 31/12/2013

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMO.

Somente podem ser considerados insumos os bens ou serviços quando essenciais ao processo produtivo de bens ou na prestação de serviços.

CRÉDITO. FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA. POSSIBILIDADE

É possível a apuração de crédito a descontar das contribuições não cumulativas sobre valores relativos a fretes de transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa.

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. DESPESAS COM DEPRECIAÇÃO. CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO.

Apenas os bens do ativo permanente que estejam diretamente associados ao processo produtivo geram direito a crédito, a título de depreciação, no âmbito do regime da não cumulatividade.

CRÉDITO. DESPACHANTES ADUANEIROS. POSSIBILIDADE

É possível a apuração de crédito a descontar das contribuições não cumulativas sobre valores relativos a despesas com despachantes aduaneiros.

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS.

É possível o aproveitamento de créditos extemporâneos desde que o Contribuinte demonstre a liquidez e certeza do crédito alegado.

MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA.

A multa de lançamento de ofício sofre a incidência de juros de mora com base na taxa Selic a partir do seu vencimento de acordo com a Súmula CARF nº 108.”

Insatisfeita, a Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial contra o r. acórdão que afastou a glosa dos valores relativos ao frete de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa, trazendo ser inadequado enquadrar no conceito de insumos os gastos com bens ligados a fase posterior à finalização do produto para venda ou prestação de serviço.

Em despacho às fls. 4312 a 4314, foi dado seguimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Contrarrazões ao Recurso Especial da Fazenda Nacional foram apresentadas pelo sujeito passivo, trazendo, entre outros, que:

- O art. 3º, inciso IX, da Lei 10.833/03 traz que “do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor”;
- De uma primeira leitura desse preceito legal poder-se-ia, equivocadamente, concluir que ele separaria o tratamento do frete antes e após a elaboração do bem a ser vendido, demonstrando suposta intenção de se permitir o creditamento dos valores despendidos com frete apenas na venda, de maneira restritiva; Todavia, tal como ocorre com o conceito de insumo, devido às características amplas da base tributável do PIS e da COFINS (receitas), bem como pela falta de limitação constitucional, é necessário se entender de uma maneira ampla o conceito de operação de venda;
- A operação de venda é composta por todas as atividades, anteriores, concomitantes e mesmo posteriores, que suportam a realização de maneira continuada das vendas promovidas pelo contribuinte.

Insatisfeito também, o sujeito passivo opôs Embargos de Declaração em face do r. acórdão, alegando os seguintes vícios:

- Omissão quanto ao real fundamento da glosa de créditos extemporâneos de despesas de armazenagem e de aluguel da matriz, considerando que o acórdão se baseou em premissa equivocada, uma vez que o Termo de Verificação Fiscal deixou consignado que a glosa ocorreria em razão de a apuração ter sido efetuada em mês diverso daqueles em que as despesas foram incorridas, não havido suscitação da necessidade de comprovação do crédito apurado pela embargante;
- Omissão quanto à efetiva comprovação do crédito de armazenagem, uma vez que no Termo de Verificação Fiscal fora reconhecida expressamente a juntada dos comprovantes de origem dos referidos créditos.

Em despacho às fls. 4352 a 4355, os embargos de declaração opostos pelo contribuinte foram rejeitados.

Recurso Especial contra o r. acórdão foi interposto pelo sujeito passivo para fazer ressurgir discussão das seguintes matérias:

- Possibilidade de aproveitamento de créditos de PIS e Cofins por empresa varejista;
- Possibilidade de aproveitamento de créditos decorrentes dos serviços de marketing, considerando que os produtos comercializados no ramo em que a Recorrente atua estão sempre relacionados a inovação, tecnologia e moda, é necessário um contínuo trabalho de marketing para satisfazer as expectativas dos consumidores e provar que os seus produtos são melhores do que os dos concorrentes;
- Possibilidade de aproveitamento de créditos decorrentes de representação comercial, considerando que tais pessoas são incumbidas de aumentar as vendas dos produtos comercializados;
- Possibilidade de aproveitamento de créditos decorrentes da taxa de cartão de crédito;

- Possibilidade de aproveitamento de créditos decorrentes da depreciação do ativo imobilizado;
- Possibilidade de aproveitamento de créditos decorrentes de encargos de amortização de edificações e benfeitorias;
- Possibilidade de aproveitamento de créditos extemporâneos;
- Impossibilidade da exigência da multa.

Para tanto, traz, em síntese, que:

- as despesas questionadas no lançamento fiscal são essenciais para a atividade de comércio de artigos de esporte e recreativos em geral, bem como de importação exportação destes artigos e prestação de serviços relacionados às atividades esportivas;
- Para consecução da revenda de mercadorias, sua atividade principal, a Recorrente incorre em despesas típicas imprescindíveis às empresas do ramo: armazenagem de seus produtos, transporte dos bens seja entre filiais do mesmo estabelecimento ou para destinatário final, representação comercial da marca junto a terceiros, marketing, entre outras que serão a seguir detalhadas;
- As atividades da Recorrente não se limitam à venda de mercadorias de terceiros como uma mera varejista, mas sim a comercialização de produtos próprios da marca, ainda que não sejam todos produzidos no Brasil. Parte da cadeia de produção dos bens fabricados por terceiros no mercado interno ou por empresas do seu Grupo no exterior e revendidos no Brasil.

Em despacho às fls. 4620 a 4630, foi dado seguimento parcial ao Recurso Especial do sujeito passivo apenas em relação a aproveitamento de créditos relativos a serviços de representação comercial e a aproveitamento de créditos relativos a taxa de comissão de cartão de crédito.

Agravio foi interposto contra o despacho que não admitiu as outras matérias suscitadas em recurso e, em despacho de agravo às fls. 4755 a 4761, o agravo foi rejeitado, sendo confirmado o seguimento parcial do recurso especial do sujeito passivo.

Contrarrazões ao recurso do sujeito passivo foram apresentadas pela Fazenda Nacional, que expôs:

- Ser incabível a pretensão de se modificar o conceito de insumo empregado pela legislação do PIS e da Cofins, para incluir outros bens e serviços adquiridos, mas que não exerceram função direta sobre o produto ou serviço objeto da atividade principal;
- Que as notas fiscais de "Serviços de Marketing" e "Representação Comercial" e as "Taxa de Comissão de Cartão de Crédito", mesmo que em tese sejam essenciais, como defendido pela contribuinte, não geram créditos da contribuição para o PIS e Cofins.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Tatiana Midori Migyama, Relatora.

Depreendendo-se da análise dos recursos interpostos pela Fazenda Nacional e pelo sujeito passivo, importante discorrer sobre cada um deles para fins de melhor elucidar meu direcionamento quanto ao conhecimento ou não dos recursos, em respeito ao art. 67 do RICARF/15 – Portaria MF 343/15.

Quanto ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, que reabre a discussão acerca da possibilidade de se constituir créditos das contribuições não cumulativas sobre frete de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa, concordo com o exame de admissibilidade constante em despacho às fls. 4312 a 4314, eis:

"[...]

Portanto, restou perfeitamente caracterizado o dissídio jurisprudencial, pois enquanto no acórdão recorrido restou decidido que fretes em relação ao transporte de produtos acabados entre estabelecimentos geram direito a crédito das contribuições; nos paradigmas colacionados o mesmo direito não foi reconhecido.

A identidade fática entre os julgados confrontados é manifesta, pois ambos versaram sobre sobre fretes incorridos no transporte de produtos acabados entre estabelecimentos.

Considerando que a Fazenda Nacional está dispensada de comprovar o prequestionamento, que a divergência está caracterizada e que pesquisa efetuada na página de jurisprudência do CARF revelou que os paradigmas não haviam sido reformados pela Câmara Superior até a data da interposição do recurso, de ser dado seguimento ao recurso especial da Procuradoria.

*Com esses fundamentos, com fulcro no art. 67 do RICARF, opino no sentido de que seja **dado seguimento** ao recurso especial da Procuradoria da Fazenda Nacional quanto à questão do direito ao aproveitamento de créditos em relação a fretes incorridos no transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa. (Códigos 61.697.4352, 63.697.4352).
[...]"*

Considerando que a divergência resta comprovada apenas pelo confronto das ementas, é de se conhecer o Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

Em relação ao Recurso Especial do sujeito passivo, que ressurge com discussão acerca da possibilidade de se constituir crédito das contribuições não cumulativas sobre serviços de representação comercial e taxas de comissão de cartão de crédito, entendo que o recurso deva ser conhecido, em respeito ao art. 67 do RICARF/2015 – Portaria ME 343/2015. O que concordo com o exame de admissibilidade constante em despacho às fls. 4620 a 4630, eis:

"2.3 DIVERGÊNCIA "C" - APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS SOBRE SERVIÇOS DE REPRESENTAÇÃO COMERCIAL

A decisão recorrida, ao analisar a tomada de crédito sobre "representação comercial", endossou a decisão de piso, no sentido de que as despesas com representação comercial não são consideradas "insumos", e, ainda que o fossem, a recorrente não produz mercadorias nem presta serviços.

No paradigma apresentado (Acórdão no 9303-007.291), o tema discutido é referente a "comissão de corretagem" na venda de café, tendo prevalecido majoritariamente o entendimento externado em voto vencedor, no sentido de

que “...os gastos com corretagem referem-se à operação essencial para a atividade realizada, de revenda de café de diversas variedades e procedências”, ficando claro no parágrafo final do voto que o entendimento não se restringia a corretores de café, havendo, inclusive, analogia com corretagem de imóveis, que refutaria a possibilidade de a venda poder ser realizada sem intermediário:

“...não admitir que se deduza a despesa de corretagem na apuração do ganho de quando da venda do imóvel com sua participação, sob a alegação de que essa venda poderia ser realizada sem qualquer intermediário, não afasta a essencialidade da atividade para o bom resultado do negócio. Entenda-se aqui “bom resultado”, como encontrar a mercadoria na qualidade e no tempo adequado à realização dos negócios”.

A conclusão externada, que culmina no reconhecimento da tomada de créditos referentes a serviços de corretagem na venda é diametralmente oposto à tomada no acórdão recorrido, que não verifica essencialidade e relevância em atividade de intermediação (no caso, “representação comercial”).

Entende-se, assim, caracterizada materialmente a divergência, o que possibilita o seguimento do recurso especial em relação à matéria.

2.4 DIVERGÊNCIA “D” - APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS SOBRE TAXA DE COMISSÃO DE CARTÃO DE CRÉDITO

A decisão recorrida, ao analisar a tomada de crédito sobre “taxa de comissão de cartão de crédito”, negou provimento por não estar contemplado na legislação desconto de créditos em relação a despesas financeiras, além de ser a empresa varejista.

No paradigma apresentado (Acórdão no 3201-003.073), o tema analisado é exatamente o mesmo “taxa de cartão de crédito”, em relação a empresa do ramo de entretenimento, que utiliza da intermediação por cartões para venda de ingressos, tendo o colegiado considerado, majoritariamente, as despesas com as taxas como “serviços prestados como insumos na prestação de serviços”.

A exemplo do item anterior, entende-se caracterizada materialmente a divergência, o que possibilita o seguimento do recurso especial em relação à matéria. [...]”

Vê-se claro, confrontando os arestos recorrido e paradigmas, que restam comprovadas as divergências, tendo em vista que os fatos são semelhantes e os itens também. Ora, a discussão envolvendo crédito sobre pagamento de comissão aos representantes legais que atuam na atividade comercial é praticamente a mesma da questão inerente a comissão de corretagem de café para uma pessoa jurídica que revende o café. Eis parte do voto vencedor do acórdão paradigma – “*A atividade do corretor na busca do produto com as características necessárias ao produto a ser adquirido para revenda é análoga a do corretor de imóveis que sabe as características do imóvel que seu cliente busca e sabe onde se encontram esses produtos.*”

E, quanto a taxa de cartão de crédito, o item discutido no acórdão paradigma é idêntico.

Sendo assim, conheço o Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo.

Ventiladas tais considerações, passo a discorrer sobre o Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional – o que, quanto ao mérito, primeiramente, importante discorrer sobre o conceito de insumos.

Vê-se que a Constituição Federal não outorgou poderes para a autoridade fazendária para se definir livremente o conteúdo da não cumulatividade.

O que, por conseguinte, concluo que a devida observância da sistemática da não cumulatividade exige que se avalie a natureza das despesas incorridas pelo contribuinte – considerando a legislação vigente, bem como a natureza da sistemática da não cumulatividade.

Sempre que estas despesas/custos se mostrarem essenciais ao exercício de sua atividade, devem implicar, a rigor, no abatimento de tais despesas como créditos descontados junto à receita bruta auferida.

Importante elucidar que no IPI se tem critérios objetivos (desgaste durante o processo produtivo em contato direto com o bem produzido ou composição ao produto final), enquanto, no PIS e na COFINS essa definição sofre contornos subjetivos.

Tenho que, para se estabelecer o que é o insumo gerador do crédito do PIS e da COFINS, ao meu sentir, torna-se necessário analisar a essencialidade do bem ao processo produtivo da recorrente, ainda que dele não participe diretamente.

Continuando, frise-se tal entendimento que vincula o bem e serviço para fins de instituição do crédito do PIS e da Cofins com a essencialidade no processo produtivo o Acórdão 3403-002.765 – que, por sua vez, traz em sua ementa:

"O conceito de insumo, que confere o direito de crédito de PIS/Cofins não-cumulativo, não se restringe aos conceitos de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, tal como traçados pela legislação do IPI. A configuração de insumo, para o efeito das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, depende da demonstração da aplicação do bem e serviço na atividade produtiva concretamente desenvolvida pelo contribuinte."

Vê-se que na sistemática não cumulativa do PIS e da COFINS o conteúdo semântico de insumo é mais amplo do que aquele da legislação do IPI, porém mais restrito do que aquele da legislação do imposto de renda, abrangendo os “bens” e serviços que integram o custo de produção.

Ademais, vê-se que, dentre todas as decisões do CARF e do STJ, é de se constatar que o entendimento predominante considera o princípio da essencialidade para fins de conceituação de insumo - o que, em respeito a segurança jurídica das jurisprudências emitidas pelo Conselho e pelo Tribunal Superior, peço vênia, para transcrever o impecável voto do Ministro Humberto Gomes de Barros quando da apreciação de Agravo Regimental em Recurso

Especial interposto pela Fazenda Nacional - Resp 382.736-SC (2001/0155744-8) - que nos faz refletir sobre a responsabilidade de se criar e defender durante um certo tempo jurisprudência favorável ou desfavorável ao sujeito passivo (Grifos Meus):

"MINISTRO HUMBERTO GOMES DE BARROS: O fundamento da pretensão revocatória da Súmula é o de que o Supremo Tribunal Federal teria declarado que a Lei Complementar no 70/91, embora formalmente complementar, substancialmente, seria lei ordinária, suscetível de revogação sem o quorum especial, necessário à criação de nova lei complementar. O tema é a âncora - como está na moda dizer - daqueles que entendem que a nossa Súmula foi infeliz. Colaborei na formação da Súmula. Continuo, data vénia, convicto de que agimos acertadamente, ao sumular o Meditei sobre o tema, e consolidei minha certeza de que o tema é de nossa alçada. O próprio Supremo Tribunal Federal proclamou que o conflito entre lei ordinária e lei complementar travasse no plano da infraconstitucionalidade. Trago comigo o Agravo no Recurso Extraordinário no 274.362, no qual, o Supremo Tribunal Federal, não conheceu recurso extraordinário envolvendo conflito entre normas de lei complementar e de lei ordinária. Então, a competência é nossa.

Recurso Especial no 221.710/RJ, em que o STJ indicou o rumo do Poder Judiciário brasileiro:

Meu entendimento assenta-se na ementa felicíssima do Recurso "A Lei Complementar no 70/91, em seu art. 6º, inc. II, isentou da COFINS, as sociedades civis de prestação de serviços de que trata o art. 1º do Decreto-lei no 2.397, de 22 de dezembro de 1987, estabelecendo como condições somente aquelas decorrentes da natureza jurídica das referidas sociedades.

- A isenção concedida pela Lei Complementar no 70/91 não pode ser revogada pela Lei no 9.430/96, lei ordinária, em obediência ao princípio da hierarquia das leis. não afeta a isenção concedida pelo art. 6º, II da L.C. 70/91. Entre os requisitos elencados como pressupostos ao gozo do benefício não está inserido o tipo de regime tributário adotado pela sociedade para recolhimento do Imposto de Renda."

A orientação partiu da Segunda Turma. O acórdão foi lavrado pelo Sr. - A opção pelo regime tributário instituído pela Lei no 8.541/92 Ministro

Francisco Peçanha Martins. Dele participaram o Ministro-Relator, a Ministra Eliana Calmon e os Ministros Franciulli Netto, Laurita Vaz e Paulo Medina. Para mim, essa é a orientação definitiva a ser seguida pelos tribunais e pelos contribuintes.

Outra razão, que adoto como fundamento de voto, finca-se na natureza do Superior Tribunal de Justiça. Quando digo que não podemos tomar lição, não podemos confessar que a tomamos. Quando chegamos ao Tribunal e assinamos o termo de posse, assumimos, sem nenhuma vaidade, o compromisso de que somos notáveis conhecedores do Direito, que temos notável saber jurídico. Saber jurídico não é conhecer livros escritos por outros. Saber jurídico a que se refere a CF é a sabedoria que a vida nos dá. A sabedoria gerada no estudo e na experiência nos tornou condutores da jurisprudência nacional.

Somos condutores e não podemos vacilar. Assim faz o STF.

Nos últimos tempos, entretanto, temos demonstrado profunda e constante insegurança. Vejam a situação em que nos encontramos: se perguntarem a algum dos integrantes desta Seção, especializada em Direito Tributário, qual é o termo inicial para a prescrição da ação de repetição de indébito nos casos de empréstimo compulsório sobre aquisição de veículo ou combustível, cada um haverá de dizer que não sabe, apesar de já existirem dezenas, até centenas, de precedentes. Há dez anos que o Tribunal vem afirmando que o prazo é decenal (cinco mais cinco anos). Hoje, ninguém sabe mais.

Dizíamos, até pouco tempo, que cabia mandado de segurança para determinar que o TDA fosse corrigido. De repente, começamos a dizer o contrário.

Dizíamos que éramos competentes para julgar a questão da anistia. Repentinamente, dizemos que já não somos competentes e que sentimos muito.

O Superior Tribunal de Justiça existe e foi criado para dizer o que é a lei infraconstitucional. Ele foi concebido como condutor dos tribunais e dos cidadãos.

Bem por isso, a Corte Especial proclamou que:

"PROCESSUAL - STJ - JURISPRUDÊNCIA - NECESSIDADE

O Superior Tribunal de Justiça foi concebido para um escopo sabor das convicções pessoais, estaremos prestando um desserviço a nossas instituições. Se nós – os integrantes da Corte – não observarmos as decisões que ajudamos a formar, estaremos dando sinal, para que os demais órgãos judiciários façam o mesmo. Estou certo de que, em acontecendo isso, perde sentido a existência de nossa Corte. Melhor será extingui-la." (AERESP 228432).

Dissemos sempre que sociedade de prestação de serviço não paga a contribuição. Essas sociedades, confiando na Súmula no 276 do Superior Tribunal de Justiça, programaram-se para não pagar esse tributo. Cientes na súmula elas fizeram gastos maiores, e planejaram suas vidas de determinada forma. Fizeram seu projeto de viabilidade econômica com base nessa decisão. De repente, vem o STJ e diz o contrário: esqueçam o que eu disse; agora vão pagar com multa, correção monetária etc., porque nós, o Superior Tribunal de Justiça, tomamos a lição de um mestre e esse mestre nos disse que estávamos errados. Por isso, voltamos atrás.

Nós somos os condutores, e eu - Ministro de um Tribunal cujas decisões os próprios Ministros não respeitam - sinto-me, triste. Como contribuinte, que também sou, mergulho em insegurança, como um passageiro daquele vôo trágico em que o piloto que se perdeu no meio da noite em cima da Selva Amazônica: ele virava para a esquerda, dobrava para a direita e os passageiros sem nada saber, até que eles de repente descobriram que estavam perdidos: O avião com o Superior Tribunal de Justiça está extremamente perdido. Agora estamos a rever uma Súmula que fixamos há menos de um trimestre. Agora dizemos que está errada, porque alguém nos deu uma lição dizendo que essa Súmula não devia ter sido feita assim.

Nas praias de Turismo, pelo mundo afora, existe um brinquedo em que uma enorme bóia, cheia de pessoas é arrastada por uma lancha. A função do piloto dessa lancha é fazer derrubar as pessoas montadas no dorso da bóia.

Para tanto, a lancha desloca-se em linha reta e, de repente, descreve curvas de quase noventa graus.

O jogo só termina, quando todos os passageiros da bóia estão dentro do mar. Pois bem, o STJ parece ter assumido o papel do piloto dessa lancha. Nossa papel tem sido derrubar os jurisdicionados.

Peço venia para acompanhar o Ministro Peçanha Martins.

Com essas considerações e louvando-me nesse precedente da lavra do Sr. Ministro Francisco Peçanha Martins, peço vénia ao eminente Ministro-Relator para aderir à divergência."

Em 30 de agosto de 2002, foi publicada a Medida Provisória 66/02, que dispôs sobre a sistemática não cumulativa do PIS, o que foi reproduzido pela Lei 10.637/02 (lei de conversão da MP 66/02) que, em seu art. 3º, inciso II, autorizou a apropriação de créditos calculados em relação a bens e serviços utilizados como insumos na fabricação de produtos destinados à venda.

É a seguinte a redação do referido dispositivo:

"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;"

Em relação à COFINS, tem-se que, em 31 de outubro de 2003, foi publicada a MP 135/03, convertida na Lei 10.833/03, que dispôs sobre a sistemática não cumulatividade dessa contribuição, destacando o aproveitamento de créditos decorrentes da aquisição de

insumos em seu art. 3º, inciso II, em redação idêntica àquela já existente para o PIS/Pasep, in verbis (Grifos meus):

“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)”.

Posteriormente, em 31 de dezembro de 2003, foi publicada a Emenda Constitucional 42/2003, sendo inserida ao ordenamento jurídico o § 12 ao art. 195:

“Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições:

[...]

§12 A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do caput, serão não cumulativas.”

Com o advento desse dispositivo, restou claro que a regulamentação da sistemática da não cumulatividade aplicável ao PIS e à COFINS ficaria sob a competência do legislador ordinário.

Vê-se, portanto, em consonância com o dispositivo constitucional, que não há respaldo legal para que seja adotado conceito excessivamente restritivo de "utilização na produção" (terminologia legal), tomando-o por "aplicação ou consumo direto na produção" e

para que seja feito uso, na sistemática do PIS/Pasep e Cofins não cumulativos, do mesmo conceito de "insumos" adotado pela legislação própria do IPI.

Nessa lei, há previsão para que sejam utilizados apenas subsidiariamente os conceitos de produção, matéria prima, produtos intermediários e material de embalagem previstos na legislação do IPI.

É de se lembrar ainda que o IPI é um imposto que onera efetivamente o consumo, diferentemente do PIS e da Cofins que são contribuições que incidem sobre a receita, nos termos da legislação vigente.

E nessa senda, haja vista que o IPI onera efetivamente o consumo, vê-se que a não cumulatividade relaciona-se ao conceito de insumo como sendo o de bens que são consumidos ou desgastados durante a fabricação de produtos.

Enquanto a sistemática não cumulativa das contribuições ao PIS e a Cofins está diretamente relacionada às receitas auferidas com a venda desses produtos.

Sendo assim, resta claro que a sistemática da não cumulatividade das contribuições é diversa daquela do IPI, visto que a previsão legal possibilita a dedução dos valores de determinados bens e serviços suportados pela pessoa jurídica dos valores a serem recolhidos a título dessas contribuições, calculados pela aplicação da alíquota correspondente sobre a totalidade das receitas por ela auferidas.

Não menos importante, vê-se que, para fins de creditamento do PIS e da COFINS, admite-se também que a prestação de serviços seja considerada como insumo, o que já leva à conclusão de que as próprias Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 ampliaram a definição de "insumos", não se limitando apenas aos elementos físicos que compõem o produto.

Nesse ponto, Marco Aurélio Grego (*in "Conceito de insumo à luz da legislação de PIS/COFINS"*, Revista Fórum de Direito Tributário RFDT, ano1, n. 1, jan/fev.2003, Belo Horizonte: Fórum, 2003) diz que será efetivamente insumo ou serviço com direito ao crédito

sempre que a atividade ou a utilidade forem necessárias à existência do processo ou do produto ou agregarem (ao processo ou ao produto) alguma qualidade que faça com que um dos dois adquira determinado padrão desejado.

Sendo assim, seria insumo o serviço que contribua para o processo de produção – o que, pode-se concluir que o conceito de insumo efetivamente é amplo, alcançando as utilidades/necessidades disponibilizadas através de bens e serviços, desde que essencial para o processo ou para o produto finalizado, e não restritivo tal como traz a legislação do IPI.

Frise-se que o raciocínio de Marco Aurélio Greco traz, pra tanto, os conceitos de essencialidade e necessidade ao processo produtivo.

O que seria inexorável se concluir também pelo entendimento da autoridade fazendária que, por sua vez, validam o creditamento apenas quando houver efetiva incorporação do insumo ao processo produtivo de fabricação e comercialização de bens ou prestação de serviços, adotando o conceito de insumos de forma restrita, em analogia à conceituação adotada pela legislação do IPI, ferindo os termos trazidos pelas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, que, por sua vez, não tratou, tampouco conceituou dessa forma.

Resta, por conseguinte, indiscutível a ilegalidade das Instruções Normativas SRF 247/02 e 404/04 quando adotam a definição de insumos semelhante à da legislação do IPI.

As Instruções Normativas da Secretaria da Receita Federal do Brasil que restringem o conceito de insumos, não podem prevalecer, pois partem da premissa equivocada de que os créditos de PIS e COFINS teriam semelhança com os créditos de IPI.

Isso, ao dispor:

- O art. 66, § 5º, inciso I, da IN SRF 247/02 o que segue (Grifos meus):
“Art. 66. A pessoa jurídica que apura o PIS/Pasep não-cumulativo com a alíquota prevista no art. 60 pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:

[...]

§ 5º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos: (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

I - utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda: (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

a. 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; (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

b. Os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na prestação do serviço. (Incluído pela IN SRF 358, de 09/09/2003)

[...]"

- art. 8º, § 4^a, da IN SRF 404/04 (Grifos meus):

"Art. 8º Do valor apurado na forma do art. 7º, a pessoa jurídica pode descontar créditos, determinados mediante a aplicação da mesma alíquota, sobre os valores:

[...]

§ 4º Para os efeitos da alínea "b" do inciso I do caput, entende-se como insumos:

- utilizados na fabricação ou produção de bens destinados à venda:

a) a matéria-prima, o produto intermediário, 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;

b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no País, aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto;

II - utilizados na prestação de serviços:

- a) os bens aplicados ou consumidos na prestação de serviços, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado; e*
- b) os serviços prestados por pessoa jurídica domiciliada no país, aplicados ou consumidos na prestação do serviço.*
- [...]"

Tais normas infraconstitucionais restringiram o conceito de insumo para fins de geração de crédito de PIS e COFINS, aplicando-se os mesmos já trazidos pela legislação do IPI. O que entendo que a norma infraconstitucional não poderia extrapolar essa conceituação frente a intenção da instituição da sistemática da não cumulatividade das r. contribuições.

A Receita Federal do Brasil extrapolou sua competência administrativa ao “legislar” limitando o direito creditório a ser apurado pelo sujeito passivo.

Considerando que as Leis 10.637/02 e 10.833/03 trazem no conceito de insumo:

- a. Serviços utilizados na prestação de serviços;
- b. Serviços utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda;
- c. Bens utilizados na prestação de serviços;
- d. Bens utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda;
- e. Combustíveis e lubrificantes utilizados na prestação de serviços;
- f. Combustíveis e lubrificantes utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

Vê-se claro, portanto, que não poder-se-ia considerar para fins de definição de insumo o trazido pela legislação do IPI, já que serviços não são efetivamente insumos, se considerássemos os termos dessa norma.

Não obstante, depreendendo-se da análise da legislação e seu histórico, bem como intenção do legislador, entendo também não ser cabível adotar de forma ampla o conceito trazido pela legislação do IRPJ como arcabouço interpretativo, tendo em vista que nem todas as

despesas operacionais consideradas para fins de dedução de IRPJ e CSLL são utilizadas no processo produtivo e simultaneamente tratados como essenciais à produção.

Ora, o termo "insumo" não devem necessariamente estar contidos nos custos e despesas operacionais, isso porque a própria legislação previu que algumas despesas não operacionais fossem passíveis de creditamento, tais como Despesas Financeiras, energia elétrica utilizada nos estabelecimentos da empresa, etc.

O que entendo que os itens trazidos pelas Leis 10.637/02 e 10.833/03 que geram o creditamento, são taxativos, inclusive porque demonstram claramente as despesas, e não somente os custos que deveriam ser objeto na geração do crédito dessas contribuições. Eis que, se fossem exemplificativos, nem poderiam estender a conceituação de insumos as despesas operacionais que nem compõem o produto e serviços – o que até prejudicaria a inclusão de algumas despesas que não contribuem de forma essencial na produção.

Nesse *interim*, cabe trazer que a observância do critério de se aplicar o conceito de “despesa necessária” para a definição de insumo, tal como preceituado no art. 299 do RIR/99 não seria a mais condizente, pois direciona a sistemática da não cumulatividade das referidas contribuições à sistemática de dedutibilidade aplicada para o imposto incidente sobre o lucro. O que, entendo que não há como se conferir que os custos ou despesas destinadas à aferição e lucro possam ser considerados como insumos necessários para o aferimento da receita.

Com efeito, por conseguinte, pode-se concluir que a definição de “insumos” para efeito de geração de crédito das r. contribuições, deve observar o que segue:

- Se o bem e o serviço são considerados essenciais na prestação de serviço ou produção;
- Se a produção ou prestação de serviço são dependentes efetivamente da aquisição dos bens e serviços – ou seja, sejam considerados essenciais.

Tanto é assim que, em julgado recente, no REsp 1.246.317, a Segunda Turma do STJ reconheceu o direito de uma empresa do setor de alimentos a compensar créditos de PIS

e Cofins resultantes da compra de produtos de limpeza e de serviços de dedetização, com base no critério da essencialidade.

Para melhor transparecer esse entendimento, trago a ementa do acórdão (Grifos meus):

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

1. *Não viola o art. 535, do CPC, o acórdão que decide de forma suficientemente fundamentada a lide, muito embora não faça considerações sobre todas as teses jurídicas e artigos de lei invocados pelas partes.*

2. *Agribe o art. 538, parágrafo único, do CPC, o acórdão que aplica multa a embargos de declaração interpostos notadamente com o propósito de prequestionamento. Súmula n. 98/STJ: "Embargos de declaração manifestados com notório propósito de prequestionamento não têm caráter protelatório".*

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

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

Operacionais" utilizados na legislação do Imposto de Renda - IR, por que demasiadamente elastecidos.

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

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

7. Recurso especial provido."

Aquele colegiado entendeu que a assepsia do local, embora não esteja diretamente ligada ao processo produtivo, é medida imprescindível ao desenvolvimento das atividades em uma empresa do ramo alimentício.

Em outro caso, o STJ reconheceu o direito aos créditos sobre embalagens utilizadas para a preservação das características dos produtos durante o transporte, condição essencial para a manutenção de sua qualidade (REsp 1.125.253). O que, peço vênia, para transcrever a ementa do acórdão:

COFINS – NÃO CUMULATIVIDADE – INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA – POSSIBILIDADE – EMBALAGENS DE ACONDICIONAMENTO DESTINADAS A PRESERVAR AS CARACTERÍSTICAS DOS BENS DURANTE O TRANSPORTE, QUANDO O VENDEDOR ARCAR COM ESTE CUSTO – É INSUMO NOS TERMOS DO ART. 3º, II, DAS LEIS N. 10.637/2002 E 10.833/2003.

1. Hipótese de aplicação de interpretação extensiva de que resulta a simples inclusão de situação fática em hipótese legalmente prevista, que não ofende a legalidade estrita.

Precedentes.

2. As embalagens de acondicionamento, utilizadas para a preservação das características dos bens durante o transporte, deverão ser consideradas como insumos nos termos definidos no art. 3º, II, das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003 sempre que a operação de venda incluir o transporte das mercadorias e o vendedor arque com estes custos.”

Torna-se necessário se observar o princípio da essencialidade para a definição do conceito de insumos com a finalidade do reconhecimento do direito ao creditamento ao PIS/Cofins não-cumulativos.

Sendo assim, entendo não ser aplicável o entendimento de que o consumo de tais bens e serviços sejam utilizados DIRETAMENTE no processo produtivo, bastando somente serem considerados como essencial à produção ou atividade da empresa.

Passadas tais considerações acerca do conceito de insumos, é de se analisar promover o teste de subtração. Com o teste, entendo ser o frete entre estabelecimentos essencial à atividade do sujeito passivo.

Não obstante a esse entendimento, é de se entender ainda que se trata de frete para a venda, passível de constituição de crédito das contribuições, nos termos do art. 3º, inciso IX, das Lei 10.833/03 e Lei 10.637/02 – pois a inteligência desse dispositivo considera o frete na “operação” de venda.

A venda *de per si* para ser efetuada envolve vários eventos. Por isso, que a norma traz o termo “**operação**” de venda, e não frete de venda. Inclui, portanto, nesse dispositivo os serviços intermediários necessários para a efetivação da venda, dentre as quais o frete ora em discussão.

É de se observar ainda que, depreendendo-se da pesquisa de jurisprudência do STJ, vê-se que não apreciou o reconhecimento do direito ao crédito interpretando o art. 3º, inciso IX, das Leis 10.833/03 e 10.637/02.

Sendo assim, considerando o teste de subtração para a definição de insumo, bem como todo o exposto, nego provimento ao recurso especial da Fazenda.

Quanto ao recurso do sujeito passivo, que se insurge com a discussão acerca da possibilidade de constituição de crédito das contribuições sobre a taxa de comissão de cartão de crédito, importante recordar que o sujeito passivo tem como atividade o comércio de artigos de esporte e recreativo, bem como importação e exportação desses artigos.

Nesses termos, cabe recordar para melhor elucidar o meu direcionamento o dispositivo abaixo – Lei 10.833/03:

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

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

Com efeito, empresas que tem como objeto a atividade comercial, nos termos do art. 3º, inciso I, poderá constituir crédito sobre a aquisição de bens adquiridos para revenda. Vê-se que o legislador somente deixou claro ser possível a constituição de crédito sobre tais bens, para excetuar textualmente da possibilidade do direito ao crédito para mercadorias e produtos sujeitos ao regime monofásico.

Vê-se que o legislador não impôs obstáculo ao sujeito passivo que exerce a atividade de revenda de produtos de constituir crédito sobre os demais itens permissivos de constituição de crédito dispostos na legislação.

Sendo assim, entendo que as taxas de comissão de cartão de crédito poderiam ser considerados insumos para fins de constituição de crédito das contribuições, eis que o pagamento que está sendo feito é decorrente de um serviço prestado pelas administradoras de cartão de crédito – essencial e pertinente para a atividade do sujeito passivo que, por sua vez, comercializa bens.

Quanto à menção de que o contribuinte – que exerce a atividade comercial não seria prestador de serviço, tampouco fabricante de bem ou produtos destinados a venda, entendo que o legislador ao trazer o inciso II do art. 3º da Lei 10.833/03 (ou Lei 10.637/02) quis integrar também os comerciantes – que vendem produtos diretamente ao consumidor ou mercado varejista, pois não deixam de demandar força de trabalho/de venda para a consecução de sua atividade. Restringir o entendimento, afastando o ramo de comércio desvirtuaria a sistemática da não cumulatividade dispostas em leis.

Sendo assim, entendo ser pertinente e essencial a taxa de comissão de cartão de crédito, tendo em vista que viabiliza a comercialização de seus produtos. Vê-se que tais despesas estão diretamente relacionadas com sua atividade e clientes, não se tratando de atividades organizadas pela pessoa jurídica, tais como administrativa, contábil, etc. Ademais, não há previsão legal para impedir a constituição de crédito para o comércio.

Frise-se a inteligência do PN RFB 5, que traz a possibilidade de se constituir crédito das contribuições sobre a mão de obra utilizada na atividade fim do sujeito passivo, bem como do acórdão 9303-007.291, que consignou a seguinte ementa:

“[...]

NÃO CUMULATIVIDADE. DIREITO DE CREDITAMENTO. INSUMOS. CORRETAGEM.

Na sistemática de apuração não cumulativa da Cofins, a possibilidade de creditamento, na modalidade aquisição de insumos, deve ser apurada tendo

em conta o produto destinado à venda ou o serviço prestado ao público externo pela pessoa jurídica. No caso, os gastos com corretagem referem-se à operação essencial para a atividade realizada, de revenda de cafés de diversas variedades e procedências.”

Com afinco, no caso vertente, o sujeito passivo adquire produtos esportivos e revende, incorrendo em gastos com taxas de cartão de crédito – o que seriam gastos essenciais para a atividade de revenda de produtos do sujeito passivo. O que, por conseguinte, sendo específica a atividade do sujeito passivo, é de se reconhecer o crédito para esses itens. Recordase ainda que dos autos do processo - a Fazenda Nacional ainda traz ser essencial à atividade do sujeito passivo o pagamento de tais taxas.

Em vista do exposto:

- Conheço o Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, negando-lhe provimento;
- Conheço o Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo, dando-lhe provimento.

É o meu voto.

(documento assinado digitalmente)

Tatiana Midori Migyama

Voto Vencedor

Conselheira Vanessa Marini Cecconello, Redatora designada.

Com a devida vénia ao sempre bem fundamentado voto da Ilustre Conselheira Relatora, a maioria do Colegiado divergiu do seu entendimento para negar provimento ao recurso especial do Sujeito Passivo, confirmando-se a impossibilidade de aproveitamento de créditos das contribuições para o PIS e COFINS não-cumulativos sobre as despesas com taxa de

comissão de cartão de crédito, tendo em vista que o Contribuinte é empresa comercial, e não produtora de bens ou de prestação de serviços.

Frise-se que, com relação aos demais pontos do julgamento do recurso especial da Fazenda Nacional e do conhecimento parcial do recurso especial do Contribuinte, prevaleceu o voto da Nobre Relatora.

O Contribuinte é empresa que tem como atividade econômica o comércio de artigos de esporte e recreativo, bem como a sua importação e exportação. Portanto, trata-se de atividade puramente comercial, não havendo custos ou despesas a serem enquadrados como insumos. Pertinente, nesse ponto, relembrar os termos do art. 3º, incisos I e II, da Lei nº 10.637/2002, com redação idêntica na Lei nº 10.833/2003:

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

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

[...]

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;

[...]

Para as empresas dedicadas exclusivamente ao comércio de bens, como é o caso do Contribuinte, previu o legislador no art. 3º, inciso I, a possibilidade de desconto de créditos dos bens adquiridos para a revenda, nas as incluindo na disposição contida no inciso II. Assim, por mais ampla que seja a interpretação e necessidade de aplicação do princípio da não-cumulatividade, máxima vênia ao entendimento contrário, vê-se que somente haverá a possibilidade de creditamento dos bens e serviços empregados como “insumos” para as empresas que exerçam as atividades de **prestação de serviços e/ou produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda**.

Dessa forma, embora muitas despesas sejam necessárias à atividade comercial, como as taxas de comissão de cartão de crédito, as mesmas não estão contempladas na possibilidade de aproveitamento de créditos decorrentes de insumos prevista no art. 3º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

No julgamento do RESP nº 1.221.170/PR, na sistemática dos recursos repetitivos, o Superior Tribunal de Justiça definiu que “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”, e leia-se atividade econômica prevista no inciso II, do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, quais sejam, prestação de serviços e/ou produção de bens.

No referido processo, estava em análise pessoa jurídica com atividade industrial, não se entendendo que houve a extensão da mesma interpretação para os contribuintes que desempenham atividade de comércio de bens, pois o item em definição era o termo “insumo” e não para quais atividades aplicar-se-ia a disposição.

Além disso, o Parecer Normativo COSIT/RFB n. 5/2018, em seus §§ 40 a 44, explicita a interpretação de que o art. 3º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, refere-se aos “bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda”, não sendo possível o crédito sobre bens e serviços, utilizados como insumo exclusivamente na comercialização de bens.

Por fim, cita-se a Solução de Consulta Cosit nº 248, de 20 de agosto de 2019, que traz a seguinte ementa:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

CRÉDITO. INSUMOS NA ATIVIDADE COMERCIAL. 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.

CRÉDITO. ALUGUÉIS DE PRÉDIOS. INCLUSÃO DA COTA CONDOMINIAL. IMPOSSIBILIDADE.

No regime de apuração não cumulativa da Cofins, o crédito relativo a aluguéis de prédios não inclui os dispêndios suportados pelo locatário em decorrência da locação do imóvel, tal como a cota condominial.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT N.º 647, DE 27 DE DEZEMBRO DE 2017.

Dispositivos Legais: Art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003; Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

CRÉDITO. INSUMOS NA ATIVIDADE COMERCIAL. IMPOSSIBILIDADE.

Somente há insumos geradores de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep 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.

CRÉDITO. ALUGUÉIS DE PRÉDIOS. INCLUSÃO DA COTA CONDOMINIAL. IMPOSSIBILIDADE.

No regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep, o crédito relativo a aluguéis de prédios não inclui os dispêndios suportados pelo locatário em decorrência da locação do imóvel, tal como a cota condominial.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT N.º 647, DE 27 DE DEZEMBRO DE 2017.

Dispositivos Legais: Art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002; Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018.

Assunto: Normas de Administração Tributária

CONSULTA. INEFICÁCIA.

A consulta é ineficaz quando o fato estiver disciplinado em ato normativo publicado na Imprensa Oficial antes de sua apresentação.

Dispositivos Legais: Art. 18, VII, da IN RFB nº 1.396, de 2013, e ADI nº 4, de 2012.

(grifos nossos)

Diante do exposto, negou-se provimento ao recurso especial do Contribuinte.

É o voto.

(documento assinado digitalmente)

Vanessa Marini Cecconello