



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**

**Processo n°** 13855.721049/2011-51  
**Recurso n°** Especial do Procurador e do Contribuinte  
**Acórdão n°** 9303-006.689 – 3ª Turma  
**Sessão de** 12 de abril de 2018  
**Matéria** AUTO DE INFRAÇÃO - PIS E COFINS  
**Recorrentes** MAGAZINE LUÍZA S/A  
FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/06/2006 a 31/12/2009

CONTRATO. PREÇO PREDETERMINADO NÃO CARACTERIZADO. REGIME CUMULATIVO. IMPOSSIBILIDADE.

Somente permaneceram no regime cumulativo de apuração das contribuições sociais as receitas decorrentes de contrato firmado antes de 31/10/2003, com prazo superior a um ano e a preço predeterminado, não se enquadrando nessa situação os contratos que prevêem reajuste de preço, após essa data, em percentual superior àquele correspondente ao acréscimo dos custos de produção ou à variação de índice que reflita a variação ponderada dos custos dos insumos utilizados.

REGIME MISTO. VENDA DE PRODUTOS SUJEITOS À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. REFLEXO NA APURAÇÃO DE CRÉDITOS PELA AQUISIÇÕES DE MERCADORIAS DA ZONA FRANCA DE MANAUS.

O direito à apuração de créditos de PIS e COFINS sobre mercadorias adquiridas da ZFM - Zona Franca de Manaus - depende não só do regime de apuração das contribuições a que se sujeita o comerciante varejista localizado fora dela, mas também do cumprimento dos requisitos estabelecidos no art. 3º da IN SRF nº 546/2005, pois a escolha da alíquota aplicável na apuração do crédito depende da alíquota que foi aplicada na tributação da saída da mercadoria da ZFM. Mercadoria tributada na saída da ZFM com alíquota prevista para destinatário que informou estar sujeito ao regime não-cumulativo, não pode gerar crédito mediante aplicação das alíquotas do regime cumulativo.

JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. TRIBUTAÇÃO.

O valor dos juros sobre o capital próprio compõe a base de cálculo das contribuições não-cumulativas e deve ser tributado com alíquota positiva, a

teor do art. 1º do Decreto nº 5.442/2005 e do decidido pelo STJ no RESP nº 1104184, na sistemática do art. 546-C do CPC.

**COFINS NÃO-CUMULATIVA. BONIFICAÇÕES CONDICIONAIS. INCIDÊNCIA.**

A base de cálculo das contribuições não-cumulativas é composta pela totalidade das receitas auferidas pela empresa, independentemente da sua natureza, deduzida de algumas exclusões expressamente relacionadas em lei, entre as quais não se incluem as bonificações.

**COFINS. RECEITA. DESPESAS COM PROPAGANDA. REQUISITOS.**

Os valores recebidos a título de reembolso por despesas com propaganda constituem receita, e não ressarcimento das despesas, se não restar comprovada a correspondência entre as despesas com propaganda e tais reembolsos.

**COFINS NÃO-CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMO. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS.**

Excetuados os gastos com disposição legal específica, apenas os bens e serviços empregados no processo produtivo e que não se incluam no ativo permanente dão direito ao crédito sobre o valor de suas aquisições.

Em razão de nada produzirem e de nada fabricarem, empresas dedicadas à atividade comercial não podem tomar créditos do regime não cumulativo sobre gastos com: i) embalagens (fitas adesivas incluídas nas vendas feitas pela internet); ii) combustível e manutenção de empilhadeiras utilizadas na revenda de mercadorias; iii) encargos de amortização de despesas pré-operacionais, caracterizadas pela ativação de juros pagos em contrato de financiamento firmado com o BNDES para a construção de edificação; iv) taxas pagas às administradoras de cartões de crédito.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 01/06/2006 a 31/12/2009

**CONTRATO. PREÇO PREDETERMINADO NÃO CARACTERIZADO. REGIME CUMULATIVO. IMPOSSIBILIDADE.**

Somente permaneceram no regime cumulativo de apuração das contribuições sociais as receitas decorrentes de contrato firmado antes de 31/10/2003, com prazo superior a um ano e a preço predeterminado, não se enquadrando nessa situação os contratos que prevêem reajuste de preço, após essa data, em percentual superior àquele correspondente ao acréscimo dos custos de produção ou à variação de índice que reflita a variação ponderada dos custos dos insumos utilizados.

**REGIME MISTO. VENDA DE PRODUTOS SUJEITOS À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. REFLEXO NA APURAÇÃO DE CRÉDITOS PELA AQUISIÇÕES DE MERCADORIAS DA ZONA FRANCA DE MANAUS.**

O direito à apuração de créditos de PIS e COFINS sobre mercadorias adquiridas da ZFM - Zona Franca de Manaus - depende não só do regime de apuração das contribuições a que se sujeita o comerciante varejista localizado

fora dela, mas também do cumprimento dos requisitos estabelecidos no art. 3º da IN SRF nº 546/2005, pois a escolha da alíquota aplicável na apuração do crédito depende da alíquota que foi aplicada na tributação da saída da mercadoria da ZFM. Mercadoria tributada na saída da ZFM com alíquota prevista para destinatário que informou estar sujeito ao regime não-cumulativo, não pode gerar crédito mediante aplicação das alíquotas do regime cumulativo.

#### JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. TRIBUTAÇÃO.

O valor dos juros sobre o capital próprio compõe a base de cálculo das contribuições não-cumulativas e deve ser tributado com alíquota positiva, a teor do art. 1º do Decreto nº 5.442/2005 e do decidido pelo STJ no RESP nº 1104184, na sistemática do art. 546-C do CPC.

#### PIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. BONIFICAÇÕES CONDICIONAIS. INCIDÊNCIA.

A base de cálculo das contribuições não-cumulativas é composta pela totalidade das receitas auferidas pela empresa, independentemente da sua natureza, deduzida de algumas exclusões expressamente relacionadas em lei, entre as quais não se incluem as bonificações.

#### PIS. RECEITA. DESPESAS COM PROPAGANDA. REQUISITOS.

Os valores recebidos a título de reembolso por despesas com propaganda constituem receita, e não ressarcimento das despesas, se não restar comprovada a correspondência entre as despesas com propaganda e tais reembolsos.

#### PIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMO. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS.

Excetuados os gastos com disposição legal específica, apenas os bens e serviços empregados no processo produtivo e que não se incluam no ativo permanente dão direito ao crédito sobre o valor de suas aquisições.

Em razão de nada produzirem e de nada fabricarem, empresas dedicadas à atividade comercial não podem tomar créditos do regime não cumulativo sobre gastos com: i) embalagens (fitas adesivas incluídas nas vendas feitas pela internet); ii) combustível e manutenção de empilhadeiras utilizadas na revenda de mercadorias; iii) encargos de amortização de despesas pré-operacionais, caracterizadas pela ativação de juros pagos em contrato de financiamento firmado com o BNDES para a construção de edificação; iv) taxas pagas às administradoras de cartões de crédito.

#### **ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Período de apuração: 01/06/2006 a 31/12/2009

#### TAXA SELIC. JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.

O crédito tributário, quer se refira a tributo quer seja relativo à penalidade pecuniária, não pago no respectivo vencimento, está sujeito à incidência de juros de mora, calculado à taxa Selic até o mês anterior ao pagamento, e de um por cento no mês de pagamento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Ceconello, que lhe negaram provimento, por entenderem que não incidem juros de mora sobre multa de ofício. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Ceconello, que lhe deram provimento parcial, por (i) reconhecerem que a natureza do contrato celebrado entre a recorrente e a Fininvest S/A era de preço pré-determinado, (ii) pela não incidência do PIS e da Cofins em relação aos Juros sobre Capital Próprio - JCP, e (iii) pela não incidência do PIS e da Cofins em relação às bonificações financeiras. Declarou-se impedida de participar do julgamento a conselheira Tatiana Midori Migiyama, substituída pelo conselheiro Valcir Gassen (suplente convocado).

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em exercício.

(assinado digitalmente)

Andrada Márcio Canuto Natal - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em Exercício), Andrada Márcio Canuto Natal, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire (Suplente convocado), Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Ceconello e Valcir Gassen (Suplente convocado).

## Relatório

Trata o presente processo de Autos de Infração, fls. 447/482, e de Autos de Infração Complementares lavrados contra o contribuinte para exigência de Cofins e Contribuição para o PIS/Pasep por falta de recolhimento das contribuições.

Integram os autos de infração o Termo de Verificação Fiscal-TVF de folhas 483/510, que contém descrição detalhadas das infrações apuradas, demonstrativos e documentos.

A falta de recolhimento das contribuições pela contribuinte deveu-se ao seguinte:

1) Aplicação do regime cumulativo, ao invés do não-cumulativo. Segundo a fiscalização, os contratos que amparariam a aplicação deste regime não poderiam caracterizar-se como sendo por preço predeterminado, e, além disso, teria havido repactuação do contrato inicial, logo, não foram atendidas as condições previstas no art. 10, XI, alínea "b", da Lei nº. 10.637, de 2002, e art. 15, V, da Lei nº 10.833, de 2003, bem como o art. 109 da Lei nº 11.196, de 2005 .

2) Aproveitamento a maior de crédito em aquisições de empresas sediadas na Zona Franca de Manaus-ZFM, também em decorrência da aplicação indevida do regime cumulativo e em função de incompatibilidade entre as alíquotas utilizadas nas saídas dos estabelecimentos fornecedores e as utilizadas no cálculo do crédito, descumprindo a IN SRF nº 546, de 2005, para período em que poderia se enquadrar no regime misto, cumulativo e não-cumulativo.

3) Não tributação dos recebimentos de juros sobre o capital próprio.

4) Não tributação das bonificações financeiras recebidas de fornecedores.

5) Apropriação indevida de créditos no regime não-cumulativo, referentes a gastos com: combustível e manutenção de empilhadeiras, embalagens e juros sobre financiamento de imóvel.

6) Apropriação de créditos relativos a pagamentos a operadoras de cartão de crédito.

A contribuinte impugnou os autos de infração e a 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto (DRJ/RPO) julgou improcedente a impugnação, conforme Acórdão nº 14-38.989, fls. 1.156/1.180.

Após interposição de Recurso Voluntário e de Contrarrazões da Fazenda Nacional, a 3ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Sejul do CARF, proferiu decisão formalizada no Acórdão nº 3403-003.385, de 12/11/2014, fls. 1.343/1.379, cuja ementa está assim redigida:

*Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins*

*Período de apuração: 01/06/2006 a 31/12/2009*

**CONTRATO. PREÇO PREDETERMINADO. REGIME CUMULATIVO. IMPOSSIBILIDADE.**

*Somente permaneceram no regime cumulativo de apuração das contribuições sociais as receitas decorrentes de contrato firmado antes de 31/10/2003, com prazo superior a um ano e a preço predeterminado, não se enquadrando nessa situação os contratos que prevêem reajuste de preço, após essa data, em percentual superior àquele correspondente ao acréscimo dos custos de produção ou à variação de índice que reflita a variação ponderada dos custos dos insumos utilizados.*

**ZONA FRANCA DE MANAUS. CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. ALÍQUOTA.**

*Somente as empresas que apuram a contribuição no regime cumulativo ou misto podem se creditar das compras de empresas situadas na Zona Franca de Manaus com as alíquotas de 7,6% (COFINS) e 1,65% (PIS).*

**NÃO-CUMULATIVIDADE. BASE DE CÁLCULO. BONIFICAÇÕES.**

*A base de cálculo das contribuições não-cumulativas é composta pela totalidade das receitas auferidas pela empresa, independentemente da sua natureza, deduzida de algumas exclusões expressamente relacionadas em lei, entre as quais não se incluem as bonificações.*

**JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. TRIBUTAÇÃO.**

*O valor dos juros sobre o capital próprio compõe a base de cálculo das contribuições não-cumulativas e deve ser tributado*

*com alíquota positiva, a teor do art. 1º do Decreto nº 5.442/2005.*

**CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. EMPRESA COMERCIAL. INSUMOS.**

*Em razão de nada produzirem e de nada fabricarem, empresas dedicadas à atividade comercial não podem tomar créditos do regime não cumulativo com base nos arts. 3º, II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03.*

**CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. DESPESAS PRÉ-OPERACIONAIS.**

*Não existe amparo legal para a tomada de créditos sobre encargos de amortização de despesas pré-operacionais, caracterizadas pela ativação de juros pagos em contrato de financiamento firmado com o BNDES para a construção de edificação.*

**EMPRESAS COMERCIAIS. TAXAS PAGAS ÀS ADMINISTRADORAS DE CARTÕES DE CRÉDITO.**

*As taxas pagas às administradoras de cartões de crédito não geram direito a crédito, por constituírem despesa operacional do contribuinte (art. 299, § 1º, do RIR/99).*

**JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO.**

*Não incidem juros de mora sobre a multa de ofício, por carência de fundamento legal expresso.*

*Recurso voluntário provido em parte."*

O Colegiado deu parcial provimento ao recurso voluntário para afastar a cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício na fase da liquidação administrativa do julgado.

A Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial de divergência quanto à exigência de juros de mora sobre a multa de ofício, o qual foi admitido por meio do despacho de folhas 1.394/1.396.

Cientificado do Acórdão de Recurso Voluntário nº 3403-003.385, o contribuinte apresentou Embargos de Declaração, cujo julgamento resultou na decisão formalizada no Acórdão de Embargos nº 3402-002.771, de 8/12/2015, fls. 1.549/1.566, cuja ementa é a seguinte:

*Assunto: Processo Administrativo Fiscal*

*Período de apuração: 01/06/2006 a 31/12/2009*

*EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO.*

*Verificada omissão na apreciação de alegação contida em recurso voluntário, acolhem-se parcialmente os embargos declaratórios para suprir o vício apontado.*

*REGIME MISTO. VENDA DE PRODUTOS SUJEITOS À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. REFLEXO NA APURAÇÃO DE CRÉDITOS PELA AQUISIÇÕES DE MERCADORIAS DA ZONA FRANCA DE MANAUS.*

*O direito à apuração de créditos de PIS e COFINS sobre mercadorias adquiridas da Zona Franca de Manaus depende não só do regime de apuração das contribuições a que se sujeita o comerciante varejista localizado fora da Zona Franca, mas também do cumprimento dos requisitos estabelecidos no art. 3º da IN SRF nº 546/2005, pois a escolha da alíquota aplicável na apuração do crédito depende da alíquota que foi aplicada na tributação da saída da mercadoria de Manaus. Mercadoria tributada na saída de Manaus com alíquota prevista para destinatário que informou estar sujeito ao regime não-cumulativo, não pode gerar crédito mediante aplicação das alíquotas do regime cumulativo.*

*Embargos acolhidos em parte."*

Os embargos foram acolhidos apenas para suprir omissão quanto à apreciação de alegação relativa à sujeição ao regime misto, devido à comercialização de produtos sujeitos ao regime de substituição tributária, mantendo-se inalterado o resultado do julgamento consignado no Acórdão de Recurso Voluntário 3403-003.385.

Cientificada do acórdão de embargos em 21/1/2016, fls. 1.570, o contribuinte apresentou o Recurso Especial de divergência de fls. 1.572/1.624, em 4/2/2016, fl. 1.572, suscitando divergência em relação às matérias em que o recurso voluntário não fora provido.

Por meio do Despacho de Exame de Admissibilidade S/Nº, de 23/3/2016, e do Despacho de Reexame de Admissibilidade S/Nº, de 31/3/2016, às fls. 1.894/1.911 e 1.912/1.913, respectivamente foi negado seguimento ao Recurso Especial do contribuinte.

Por meio do Despacho S/Nº de folhas 1.962, o Presidente da CSRF não conheceu Embargos de Declaração, fls. 1.923/1.936, apresentados pelo contribuinte contra o despacho que negou seguimento a seu recurso especial, tendo em vista o não-cabimento deste instrumento recursal contra decisão monocrática.

Conforme decisão judicial às fls. 1.974/1.978, o contribuinte impetrou ação de Mandado de Segurança, com pedido de liminar, contra o Presidente da 4ª Câmara da 3ª

Seção de Julgamento e o Presidente da CSRF do CARF, processado sob o número 1004177-48-2016.4.01.3400, perante a 16ª Vara Federal da Seção Judiciária do Distrito Federal, requerendo determinação judicial para que ocorresse admissão integral do recurso especial com remessa do processo administrativo para julgamento pelo Órgão Colegiado competente e, sucessivamente, a promoção de novo juízo de admissibilidade do recurso especial, considerando válidos os acórdãos paradigmas não admitidos porque pendentes de julgamento de embargos contra eles interpostos e considerando adequadas as divergências baseadas nos acórdãos paradigmas n.ºs. 3202-00.226, 3401-002.389 e 3402-002.092.

O Juiz Federal da 16ª Vara/DF deferiu o pedido de liminar para que fosse admitido o recurso especial do contribuinte e efetuada a remessa dos autos para julgamento pelo Órgão Colegiado competente.

A Fazenda Nacional foi cientificada e apresentou contrarrazões, fls. 1.998/2.033.

Sobreveio então o julgamento dos referidos recursos especiais, quando este colegiado, em sessão realizada em 26/01/2017, proferiu o Acórdão nº 9303-004.608, e-fls. 2072/2106. no qual, por maioria de votos, negou-se provimento ao recurso especial do contribuinte e deu-se provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional. O resultado do julgamento pode ser conferido, no resumo da decisão, abaixo transcrita:

*Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte, vencido o conselheiro Demes Brito, que não conheceu e, no mérito, acordam, em negar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Ceconello, que lhe deram provimento parcial. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Ceconello, que lhe negaram provimento. Declarou-se impedida de participar do julgamento a conselheira Tatiana Midori Migiyama. Solicitaram apresentar declaração de voto os conselheiros Júlio César Alves Ramos e Demes Brito, que entendeu não descumprir decisão judicial.*

Cientificado desta decisão, o contribuinte apresentou Embargos de Declaração, e-fls. 2119/2132, alegando diversas omissões e obscuridades no Acórdão de Recurso Especial. Referidos embargos foram rejeitados pelo Presidente da Câmara Superior de Recursos Fiscais em despacho fundamento às e-fls. 2193/2202.

Após isso o contribuinte impetrou o Mandado de Segurança, Processo nº 1003001-97.2017.4.01.3400, obtendo liminar conforme Intimação Judicial, e-fls. 2215/2220, no sentido de que se anule o Acórdão de Recurso Especial, devendo outro julgamento ser realizado com garantia da paridade. A Liminar foi concedida nos seguintes termos:

*Com essas considerações, defiro o pedido liminar para determinar que a autoridade coatora, ou quem suas vezes fizer, anule o julgamento do Recurso Especial interposto no Processo Administrativo nº 13855.721049/2011-51, devendo ser proferido um novo julgamento, a fim de seja assegurada a paridade prevista no Regimento Interno do CARF, até ulterior deliberação.*

Posteriormente referida liminar foi confirmada por Sentença, conforme Mandado de Intimação às e-fls. 2227/2234, cujo dispositivo da decisão da Juíza Federal Maria Cecília de Marco Rocha é transcrita abaixo:

*Diante do exposto, confirmo o deferimento da liminar de fls. 759/763 e CONCEDO A SEGURANÇA para determinar que a autoridade coatora, ou quem suas vezes fizer, anule o julgamento do Recurso Especial interposto no Processo Administrativo nº 13855.721049/2011-51, devendo ser proferido um novo julgamento, a fim de seja assegurada a paridade prevista no Regimento Interno do CARF.*

Com esta decisão judicial, o processo foi devolvido a este relator para o seu devido cumprimento. Antes de adentrar ao novo julgamento, gostaria de destacar que no julgamento anterior não houve qualquer prejuízo à defesa do contribuinte a alegada falta de paridade. Pelo menos, de minha parte, não consigo enxergá-lo. Pois, mesmo com o impedimento declarado da conselheira Tatiana, o resultado do julgamento foi de 5 x 2 desfavorável ao contribuinte, do que podemos deduzir de se houvessem oito conselheiros presentes, na melhor das hipóteses, o resultado continuaria lhe desfavorável com o placar de 5 x 3.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal, relator.

Considerando todo o relatado e sobretudo o fato de se estar realizando novo julgamento do processo por força de decisão judicial, no sentido de garantir a paridade dos membros do colegiado, informo que trago a julgamento basicamente o mesmo voto do acórdão anulado. Isto porque não mudei de posição em relação ao voto anterior. Faço pequenos ajustes pontuais em vista de que o contribuinte teria visualizado omissões no julgado anterior ao ter interposto embargos de declaração. Citados embargos foram rejeitados pelo Presidente da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Concorro plenamente com a rejeição dos embargos e as pequenas alterações que efetuou não decorre de omissões do acórdão anterior, mas tão só de pequenos esclarecimentos adicionais.

### **1. Conhecimento do Recurso Especial da Fazenda Nacional.**

Não tenho reparos a fazer no exame de admissibilidade. O recurso atende às condições regimentais, devendo ser conhecido.

### **2. Conhecimento do Recurso Especial do Contribuinte**

Por força de deferimento de liminar em Mandado de Segurança no processo judicial número 1004177-48-2016.4.01.3400, perante a 16ª Vara Federal da Seção Judiciária do Distrito Federal, conheço do Recurso Especial apresentado pelo Contribuinte.

### **3. Mérito do Recurso Especial do Contribuinte**

No seu Recurso Especial, fls. 1.576/1.577, o contribuinte identificou os assuntos em relação aos quais suscitou divergência jurisprudencial.

#### **3.1 Do Contrato, suas condições e consequências tributárias**

Ressalte-se que os acórdãos paradigmas apresentados pelo contribuinte não se prestam para demonstrar a divergência na aplicação da Lei, pois são fundados em fatos totalmente diferentes do contrato que se discute no presente processo.

A divergência jurisprudencial não se estabelece em matéria de prova, mas apenas na interpretação das normas. E ela só se configura, quando estão em confronto acórdãos que tratam de situações fáticas semelhantes, exarados à luz do mesmo arcabouço jurídico.

Enquanto no presente processo discute-se que o contrato firmado entre a recorrente e o Banco Fininvest não atende os requisitos para ser considerado como de "preço predeterminado" em razão de diversas cláusulas próprias do contrato e também em face de repactuações posteriores, nos acórdãos tidos como paradigmas a discussão é se a aplicação de um índice de correção, no caso o IGPM, aplicado para manutenção do equilíbrio financeiro do contrato e homologado pela ANEEL, seria suficiente para descaracterizar o preço predeterminado em contrato de longo prazo no fornecimento de energia elétrica. Enquanto que no presente, houve uma série de elementos a justificar a não predeterminação de preço do contrato, nos paradigmas a discussão é somente se a aplicação de um índice de reajuste de preços, no caso o IGPM, autorizado por órgão estatal, refletia o que dispunha o art. 109 da Lei nº 11.196, de 2005. Como não há similitude entre os fatos, passemos então a analisar o mérito das alegações do contribuinte.

A recorrente entende que o seu contrato firmado com o Banco Fininvest S/A para formação de uma *joint venture* financeira, denominada Luizacred S/A, por ser de preço predeterminado permitiria a ela a tributação, pelo PIS e pela Cofins, destas receitas no regime cumulativo. Veja como esta matéria está normatizada na Lei nº 10.833/2003:

*Art. 10. Permanecem sujeitas às normas da legislação da COFINS, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1º a 8º:*

(...)

*XI - as receitas relativas a contratos firmados anteriormente a 31 de outubro de 2003:*

(...)

*b) com prazo superior a 1 (um) ano, de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço predeterminado, de bens ou serviços;*

(...)

*Art. 15. Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa de que trata a [Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002](#), o disposto:*

(...)

*V - nos incisos VI, IX a XXVII do caput e nos §§ 1º e 2º do art. 10 desta Lei;*

Posteriormente, o art. 109 da Lei nº 11.196, de 2005, veio estabelecer o alcance do que seria preço predeterminado:

*Art. 109. Para fins do disposto nas [alíneas b e c do inciso XI do caput do art. 10 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003](#), o reajuste de preços em função do custo de produção ou da variação de índice que reflita a variação ponderada dos custos dos insumos utilizados, nos termos do [inciso II do § 1º do art. 27 da Lei nº 9.069, de 29 de junho de 1995](#), não será considerado para fins da descaracterização do preço predeterminado.*

*Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se desde 1º de novembro de 2003.*

Notório observar que este artigo veio para permitir correções financeiras do contrato exclusivamente em função do seu custo de produção ou de índice que reflita a variação ponderada dos seus custos, sem descaracterizar-lhe a condição de preço predeterminado. Caso não viesse esse permissivo legal, podemos concluir, sem dúvidas, que qualquer reajuste no contrato, seja ou não para correção de seus custos, levaria ao afastamento da condição de preço predeterminado. Portanto, a própria Lei tratou de delimitar o que se entende por preço predeterminado, afastando qualquer outra possibilidade de reajuste contratual do permissivo.

Posteriormente, utilizando-se da autorização legal constante do art. 92 da Lei nº 10.833/2003, a Secretaria da Receita Federal editou a IN nº 658/2006 que assim dispôs em seu art. 3º:

*Art. 3º Para efeito desta Instrução Normativa, preço predeterminado é aquele fixado em moeda nacional como remuneração da totalidade do objeto do contrato.*

*§ 1º Considera-se também preço predeterminado aquele fixado em moeda nacional por unidade de produto ou por período de execução.*

*(...)*

Verifica-se que a Receita Federal não impôs qualquer restritivo à aplicação da Lei, na verdade deu um conceito abrangente ao preço predeterminado, que deve ser fixado em moeda nacional pelo objeto do contrato ou ainda por unidade de produto ou por período de execução.

Colocado os parâmetros legais, é relevante transcrever partes da acusação fiscal no que diz respeito ao referido contrato:

### **1 - Da repactuação do contrato com a incorporação de lojas novas pelo Magazine Luiza**

Além do acordo inicial firmado em 2001 que levantou as bases da “*joint venture*”, **também foram celebrados contratos entre o Magazine Luiza e a Fininvest denominados Memorandos de Entendimento nos quais as partes estabelecem remuneração a ser paga pela financeira pela potencial geração de lucro decorrente do efetivo aumento do número de pontos de venda**, conforme estabelecido.

Apesar de haver disposição expressa nos Memorandos de Entendimento de que haveria remuneração de receita auferida pelo Magazine Luiza em decorrência da ampliação da sua rede de lojas, e de conter referência à negociação do direito de exclusividade pelo Magazine para a Fininvest, **não foram tratadas estas incorporações de lojas novas como alterando o contrato inicial.**

**Consta nos Memorandos de Entendimento que parte da aquisição seria paga pela Luizacred por força do aumento do número dos pontos de vendas, afinal foram adquiridos os pontos de venda** nas Lojas Madol, Lojas Arno Palavro, Base Lar Eletrodomésticos e Kilar Móveis e Decorações. Por estas aquisições as partes Magazine Luiza e Fininvest repactuaram o contrato inicial, eis que houve inclusive a remuneração extra em milhões de reais ao Magazine pelos novos pontos de venda e pela nova base de clientes envolvida em cada um dos memorandos de entendimento.

(...)

**A leitura dos memorandos de entendimento nos permite a inequívoca conclusão de que se trata de repactuação do contrato anterior.**

(...)

Mais ainda. Estabelece-se inclusive um aditamento de dez anos no prazo dos direitos de exclusividade da Luizacred e no direito de preferência do Fininvest para as novas lojas abertas ou adquiridas. (...)

**Assim, o preço predeterminado em 2001 pelo contrato inicial foi refeito em cada um dos Memorandos de Entendimento em que a cadeia de lojas aumentou.**

### **2 - Da incompatibilidade entre o preço predeterminado legalmente definido e as receitas de serviços auferidas pelo Magazine Luiza**

Na consideração do que seja preço predeterminado, o conceito está amarrado com a manutenção dos valores recebidos para contratos firmados antes de 31/10/2003. **De acordo com o assentado, a legislação dos tributos em comento permitiu o reajuste de preços em casos delimitados.** Quando há reajustes de preços, foi emoldurado pela lei como o conceito deve ser interpretado.

(...)

Interpreta-se da leitura que o preço predeterminado pode ser alterado apenas pela exceção acima disposta, vale dizer, em decorrência de variação de custos de produção. **Trata-se de índices oficiais de variação de preços, afinal a alteração**

**deve refletir o custo de produção ou índice de correção monetária de insumos utilizados. Não se aplica ao caso em análise, isto porque o preço cobrado pelo serviço será sempre variável, pois se altera conforme o volume de contratos de financiamento gerados no mês e administrados pela estrutura do Magazine.**

A remuneração obtida pela auditada deriva da prestação de serviços de captação de financiamentos, tendo seu valor limitado em 6,8% do valor total dos contratos de financiamento gerados mensalmente. Assim, os valores fixos por operação estabelecidos no inciso I, do item 2.12.3 do acordo de associação não são aplicados, eis que a remuneração nos anos de 2005, 2006, 2007 e 2008 sempre foi calculada sobre o volume financiado.

(...)

Desta forma, a remuneração pelo contrato não se trata de preço predeterminado, mas de receita que sofre variação em função do faturamento da fiscalizada com os serviços prestados. Este faturamento é afetado por cláusulas outras que custos de produção ou de insumos. Trata-se de um percentual sobre o montante captado em financiamento para a financeira Fininvest. **Como era de se esperar, este montante tem acréscimo no tempo, seja em função da quantidade de clientes captados, como também em proporção com os valores captados de financiamento que aumentam em função de taxa de juros cobrada, ou da condição macroeconômica ao tempo do empréstimo, assim como outras variáveis de mercado.**

Descabe dizer que os valores recebidos seriam os fixados nos incisos do item I, do item 2.12.3, do acordo de associação. Isto porque **no período em análise jamais foram aplicados os valores fixos, pois a cláusula I.2, do item 2.12.3 sempre foi aplicada no período. E esta cláusula prevê um índice variável de remuneração.**

Para que fosse admitido o reajuste de preços próprio dos contratos com preço predeterminado nos moldes fixados pela citada lei, a variação deveria decorrer de variação de custos, mas a variação de receitas decorre da variação dos contratos de financiamento captados diariamente com a clientela.

(...)

O argumento de que se fosse mantida a mesma quantidade de lojas e os contratos de financiamento fossem os mesmos, também seria mantido o preço do contrato, não é cabível. **Os preços fixados desde o início são variáveis no tempo, conforme demonstram as receitas mensais com os serviços. Em nada se aproximam do preço fixo definido em lei.** O legislador quando assim o fez, objetivou manter as condições tributárias de contratos de longo prazo com preços fixados por produto ou predefinidos por período de execução contratual.

### **3 - Da imunização dos efeitos fiscais sobre os preços fixados no contrato inicial com a Fininvest**

No contrato fixado com a Fininvest as partes neutralizaram os efeitos fiscais de tributos sob faturamento no inciso IV do item 2.12.3. Afinal, estipularam que **“os valores previstos neste item não incluem os impostos incidentes sobre o faturamento, podendo ser revistos em qualquer data para capturar mudanças de mercado e reduções de custo por ganho de escala”.**

A cláusula acima ao estabelecer o preço do serviço sem considerar os tributos sobre a receita afasta nitidamente o caráter de preço predeterminado previsto na lei. Com a mudança da tributação não há desequilíbrio econômico-financeiro, pois o preço acertado exclui os tributos. **O próprio contrato estabelece o novo preço final juntamente com qualquer mudança do tributo.**

(...)

... o preço fixo estabelecido no contrato exclui os tributos sobre a receita, portanto **qualquer mudança na tributação se reflete/refletiu imediatamente no preço final.**

(...)

É importante destacar que não há controvérsia nos fatos, somente em sua interpretação.

Na minha avaliação, definitivamente este contrato não é de preço predeterminado. Constata-se que foram efetuadas várias repactuações de suas condições, de seus objetos e do seu alcance. Não se sustenta o argumento do contribuinte de que, para preenchimento da condição de preço predeterminado, basta que este seja fixado por meio de parâmetros conhecidos anteriormente à assinatura. Ora, se o preço e as condições já eram conhecidos desde os primórdios da assinatura do contrato, como explicar a necessidade de novas repactuações contratuais? Da leitura de tudo que está posto, a única conclusão possível é que o crescimento exponencial dos valores recebidos decorrem das cláusulas repactuadas e, jamais da execução do simples preço acordado originalmente. Os reajustes contratuais efetuados pelos denominados "Memorandos de Entendimento" é que permitiram a introdução de novos itens e novos elementos ao contrato, fato que certamente resultou tanto no crescimento de seus custos como de suas receitas, não sendo cabível a argumentação de que estes teriam sido efetuados somente para permitir a manutenção do equilíbrio financeiro do que se havia ajustado.

Concordo também que o estabelecimento de cláusula contratual que protege um dos contratantes dos efeitos de eventuais mudanças nas regras tributárias afasta o caráter de preço predeterminado do contrato. Eventuais aumentos de tributos não está excepcionado no tratamento previsto no art. 109 da Lei nº 11.196, de 2005.

Em sede de embargos, neste ponto, a recorrente afirma, em síntese, que este relator não teria analisado o conceito de "contrato coligado" e caso o tivesse feito teria compreendido que "os Memorandos de Entendimentos analisados pela Fiscalização, em verdade, diziam respeito apenas à concessão de direito de exclusividade para exploração da

carteira de cliente da Embargante por conta da aquisição de novos pontos de venda. Ou seja, não teriam qualquer relação com a prestação de serviços realizada à Luizacred, cujos termos foram absolutamente mantidos.

Importante informar ao recorrente que em seu recurso especial não há uma linha sequer defendendo que o tipo de contrato seria no formato "coligado" e quais efeitos decorrentes desta suposta formatação. Portanto não como se enfrentar argumentos não colocados no recurso especial. Tem que se reconhecer que se houve omissão, não foi do relator, mas do próprio recorrente. Acresce-se ainda, que o nome do contrato ou a sua suposta classificação teórica não tem o condão de afastar o seu conteúdo. O que se analisa é se referido contrato atende às condições da legislação de regência para ser caracterizado como de preço predeterminado. E como visto desde a origem, pelos elementos retirados de seu contexto, é que os reajustes previstos no contrato, sobretudo em decorrência dos "Memorandos de Entendimentos" extrapolam os limites previstos no art. 109 da Lei nº 11.196, de 2005, antes transcritos.

Afirma-se ainda, em sede de embargos, que o relator não analisou a cláusula 2.12.13 do contrato a qual teria estabelecido preços fixos, em moeda corrente nacional, por unidade de serviço prestado. Importante esclarecer que todo contrato deve ser lido e interpretado por seu inteiro teor e não somente por uma cláusula original e isolada do contrato. Desde o início discute-se, além da imunização dos efeitos de mudanças de carga tributária, já citada, os ajustes efetuados no contrato original pelos Memorandos de Entendimentos e que permitiram um vultoso crescimento em sua remuneração. Neste sentido, para ser expresso, destaco que a fiscalização fundamentou e demonstrou com provas tudo o que foi dito até aqui e não houve apresentação de provas que pudessem contradizer a sua análise. Destaco os seguintes trechos da acusação fiscal, retirados do Termo de Verificação Fiscal (e-fls. 483/510):

Apesar de haver disposição expressa nos Memorandos de Entendimento de que haveria remuneração de receita auferida pelo Magazine Luiza em decorrência da ampliação da sua rede de lojas, e de conter referência à negociação do direito de exclusividade pelo Magazine para a Fininvest, não foram tratadas estas incorporações de lojas novas como alterando o contrato inicial.

Consta nos Memorandos de Entendimento que parte da aquisição seria paga pela Luizacred por força do aumento do número dos pontos de vendas, afinal foram adquiridos os pontos de venda nas Lojas Madol, Lojas Arno Palavro, Base Lar Eletromóveis e Kilar Móveis e Decorações. Por estas aquisições as partes Magazine Luiza e Fininvest repactuaram o contrato inicial, eis que houve inclusive a remuneração extra em milhões de reais ao Magazine pelos novos pontos de venda e pela nova base de clientes envolvida em cada um dos memorandos de entendimento.

As repactuações do contrato em decorrência dos memorandos de entendimento ocorreram da forma que segue:

- Lojas Palavra Arno, ocorrido em 17/03/2006, incluiu valor extra de R\$ 1.422.555,00;
- Lojas Madol, ocorrido em 18/08/2005, incluiu valor extra de R\$ 2.000.000,00;
- Lojas Base, ocorrido em 18/08/2005, incluiu valor extra de R\$ 3.000.000,00;
- Lojas Kilar, ocorrido em 20/09/2005, incluiu valor extra de R\$ 2.250.000,00;
- Abertura de novas lojas, ocorrido em 13/09/2005, incluiu valor extra de R\$ 8.300.000,00.

A leitura dos memorandos de entendimento nos permite a inequívoca conclusão de que se trata de repactuação do contrato anterior. Tanto assim que em seu intróito são citados resumidamente os termos do acordo inicial com a Fininvest, e em seguida acrescidas as tratativas derivadas da nova base de clientes do contrato. Basta dizer que em todos os memorandos ficou estabelecido que as partes concordam no pagamento dos valores determinados pela Luizacred para o Magazine em função dos novos pontos de venda nos quais a Luizacred tem direito de atuar com exclusividade, bem como de sua base de clientes.

(...)

Assim, o preço predeterminado em 2001 pelo contrato inicial foi feito em cada um dos Memorandos de Entendimento em que a cadeia de lojas aumentou. A previsão de preço predeterminado é aquele fixado como remuneração da totalidade do objeto do contrato. Entretanto o preço foi sendo revisto a cada nova aquisição de lojas com o pagamento pela Fininvest dos direitos de exclusividade cedidos pelo Magazine Luiza. Ademais, a receita da prestação de serviços prevista no item 2.12.3 foi sendo ampliada a cada nova aquisição de lojas, e o volume dos contratos de financiamento ampliado pelas novas unidades. A cada repactuação o objeto do contrato foi sendo estendido.

De toda esta leitura resta bem evidente que a análise foi feita corretamente por todo o contexto fático do contrato e seus aditivos e, naturalmente a análise não poderia ser realizada pela leitura isolada da cláusula original prevista no item 2.12.13.

De forma que nego provimento ao recurso especial do contribuinte nesta matéria e **adoto também as razões de decidir do acórdão recorrido**, nos termos do § 1º do art. 50 da Lei 9784/99.

### 3.2 Das operações com a Zona Franca de Manaus

Mais uma vez é importante ressaltar que os acórdãos paradigmas apresentados não representam divergência de entendimento da aplicação da norma a fatos semelhantes ou parecidos.

A decisão recorrida manteve o lançamento das diferenças apuradas pela Fiscalização decorrentes do aproveitamento indevido de créditos por aquisições da Zona Franca de Manaus, em virtude do desenquadramento do contrato da condição de preço predeterminado.

Por sua vez, a decisão nos embargos asseverou também que o Magazine Luiza recalculou os créditos apurados até setembro de 2007 utilizando as alíquotas do regime cumulativo, e que tal conduta, além de incorreta perante a legislação, foi totalmente antiética, pois não informou aos fornecedores a alteração do entendimento para os fatos geradores ocorridos até setembro de 2007, impossibilitando que eles retificassem as notas fiscais para recolherem as diferenças das contribuições e exigissem o complemento do preço das mercadorias. Assim fazendo, beneficiou-se duplamente da omissão: pois, de um lado, adquiriu mercadorias por um preço menor, já que as alíquotas do PIS/COFINS foram menores do que as devidas, e apurou os créditos com alíquotas maiores. Concluiu que Magazine Luíza não tem direito de recalculer os créditos sobre aquisições da Zona Franca de Manaus, pois não pode haver descompasso entre as alíquotas nas saídas de Manaus e as alíquotas para apuração do crédito na entrada da mercadoria no Magazine Luiza, uma vez que a venda de motocicletas sujeitas ao regime da substituição tributária, embora sujeite a recorrente ao regime misto, não afasta a infração cometida quanto à comunicação de sua real situação aos fornecedores em Manaus.

Já os acórdãos paradigmas indicados fundamentaram sua razão de decidir na prevalência da verdade material no processo administrativo fiscal. Não há portanto divergência de entendimento, pois não se debruçaram sobre os mesmos fatos, somente sobre elementos que pudessem estabelecer suposta busca da verdade material. Diante disso, por força da decisão judicial, analisemos os fatos e o mérito do que se pretende.

Conforme já bem esclarecido em todos os relatos do presente processo, inicialmente o contribuinte tributava todas as suas receitas, inclusive as oriundas de seu contrato com a Fininvest, pelo PIS e Cofins, na sistemática da não-cumulatividade. Pressupõe-

se daí que ele entendia que este contrato, já tratado no tópico anterior, não era de preço predeterminado. Posteriormente, retificou esse entendimento e refez a apuração do PIS e da Cofins do período, para tributar as receitas oriundas do referido contrato no regime cumulativo. Ou seja, passou a tributar as suas receitas num regime misto. Parte no cumulativo e parte no não cumulativo. Segundo o contribuinte, essa mudança, gerou-lhe direito a mudança na apuração de seus créditos de PIS e Cofins, nas aquisições de produtos oriundos da Zona Franca de Manaus, gerando um acréscimo de créditos a seu favor, pois havia creditado com a alíquota prevista para a não cumulatividade de 5,6% (4,6% da Cofins e 1% do PIS) quando teria direito a se creditar de 9,25% (7,6% da Cofins e 1,65% do PIS), estando no regime misto de apuração das referidas contribuições. A fiscalização ao mudar o entendimento em relação ao contrato, manteve então a apuração original, negando esse acréscimo adicional de crédito ao contribuinte para os períodos de apuração até outubro/2007.

Veja como dispunha a legislação a esse respeito. Transcrevo primeiro as disposições para o débito das contribuições para as pessoas jurídicas domiciliadas na Zona Franca de Manaus:

Lei 10637/2002

*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). [Produção de efeito \(Vide Medida Provisória nº 497, de 2010\)](#)*

(...)

*§ 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**: [\(Incluído pela Lei nº 10.996, de 2004\)](#)*

II - **1,3%** (um inteiro e três décimos por cento), no caso de venda efetuada a: [\(Incluído pela Lei nº 10.996, de 2004\)](#)

a) *pessoa jurídica estabelecida fora da Zona Franca de Manaus, que apure o imposto de renda com base no lucro presumido;* [\(Incluído pela Lei nº 10.996, de 2004\)](#)

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;** [\(Incluído pela Lei nº 10.996, de 2004\)](#)

(...)

Lei 10.833/2003:

Art. 2º Para determinação do valor da COFINS aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento). [\(Produção de efeito\) \(Vide Medida Provisória nº 497, de 2010\)](#)

§ 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: [\(Incluído pela Lei nº 10.996, de 2004\)](#)

**I - 3% (três 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 COFINS no regime de não-cumulatividade;** [\(Incluído pela Lei nº 10.996, de 2004\)](#)

**II - 6% (seis por cento), no caso de venda efetuada a:** [\(Incluído pela Lei nº 10.996, de 2004\)](#)

a) *pessoa jurídica estabelecida fora da Zona Franca de Manaus, que apure o imposto de renda com base no lucro presumido;* [\(Incluído pela Lei nº 10.996, de 2004\)](#)

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;** [\(Incluído pela Lei nº 10.996, de 2004\)](#)

(...)

## Resumindo

- a) Se as vendas efetuadas da ZFM para pessoas jurídicas, situadas fora da ZFM, e que apurem as contribuições no regime não-cumulativo, as alíquotas aplicadas serão de 3% para a Cofins e 0,65% para o PIS.
- b) Se as vendas efetuadas da ZFM para pessoas jurídicas, situadas fora da ZFM, e que apurem as contribuições no regime cumulativo ou misto, as alíquotas aplicadas serão de 6% para a Cofins e 1,3% para o PIS.

Naturalmente que as pessoas estabelecidas na ZFM não sabem o regime de apuração das contribuições adotadas pelos seus clientes. Para tanto, para o efetivo controle, a IN SRF nº 546/2005, atendendo ao que dispõe o art. 92 da Lei nº 10.833/2003, estabeleceu a obrigatoriedade das pessoas jurídicas adquirentes informarem aos seus fornecedores na ZFM a forma adotada para apuração de suas contribuições. Desta forma, até outubro/2007, a recorrente informou a seus fornecedores que apurava as contribuições no regime não cumulativo. Assim seus fornecedores destacaram em suas vendas 3% da Cofins e 0,65% do PIS.

Transcreve-se abaixo a legislação a respeito dos créditos apurados para os adquirentes localizados fora da ZFM, caso do recorrente.

## Lei 10.637/2002

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

(...)

*§ 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) e, na situação de que trata a alínea b do inciso II do § 4º do art. 2º desta Lei, mediante a aplicação da alíquota de 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento). [\(Redação dada pela Lei nº 11.307, de 2006\)](#)*

## Lei 10.833/2003

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

(...)

*§ 17. 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 4,6% (quatro inteiros e seis décimos por cento) e, na situação de que trata a alínea b do inciso II do § 5º do art. 2º desta Lei, mediante a aplicação da alíquota de 7,60% (sete inteiros e sessenta centésimos por cento). [\(Redação dada pela Lei nº 11.307, de 2006\)](#)*

Resumindo:

- a) Se o adquirente, fora da ZFM, apura suas contribuições pelo regime da não cumulatividade, credita-se de 4,6% da Cofins e 1% de PIS.
- b) Se o adquirente, fora da ZFM, apura suas contribuições pelo regime misto, credita-se de 7,6% da Cofins e 1,65% de PIS.

Portanto, como o recorrente informava aos seus fornecedores na ZFM, até outubro/2007, que apurava as contribuições no regime não cumulativo, eles tributavam a Cofins em 3% e o PIS em 0,65% e a recorrente apropriava-se de créditos de 4,6% da Cofins e 1% de PIS.

Após a mudança de entendimento da recorrente de que poderia tributar as suas receitas oriundas do contrato firmado com a Fininvest como sendo de preço predeterminado, passando assim para o regime misto de apuração das contribuições, ela refez a sua apuração tão somente para se apropriar de créditos adicionais correspondente a 7,6% da Cofins e 1,65% de PIS. Apropriou somente da diferença, mas silenciou quanto aos seus fornecedores que haviam apurado débitos a menor das contribuições. Como sabemos a fiscalização reverteu esse procedimento nos lançamentos, tendo sido mantido pelas instâncias julgadoras *a quo*.

A recorrente argumenta que, mesmo considerando o contrato com a Fininvest como não sendo de preço predeterminado, ainda assim faz jus a apropriação dos créditos, pois desde junho/2006 vende motocicletas em suas lojas, mercadoria sujeita a substituição tributária e, como tal, beneficiada pelo regime cumulativo de apuração das contribuições ao PIS e a Cofins.

Essa matéria foi enfrentada pelo acórdão de embargos e foi assim decidida, conforme transcrição de sua ementa, fl. 1549:

*REGIME MISTO. VENDA DE PRODUTOS SUJEITOS À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. REFLEXO NA APURAÇÃO DE CRÉDITOS PELA AQUISIÇÕES DE MERCADORIAS DA ZONA FRANCA DE MANAUS.*

*O direito à apuração de créditos de PIS e COFINS sobre mercadorias adquiridas da Zona Franca de Manaus depende não só do regime de apuração das contribuições a que se sujeita o comerciante varejista localizado fora da Zona Franca, mas também do cumprimento dos requisitos estabelecidos no art. 3º da IN SRF nº 546/2005, pois a escolha da alíquota aplicável na apuração do crédito depende da alíquota que foi aplicada na tributação da saída da mercadoria de Manaus. Mercadoria tributada na saída de Manaus com alíquota prevista para destinatário que informou estar sujeito ao regime não-cumulativo, não pode gerar crédito mediante aplicação das alíquotas do regime cumulativo.*

Concordo plenamente com essa decisão. Como visto, logo acima, a legislação estabeleceu créditos diferenciados para situações diferenciadas, sendo certo que o recorrente é o único responsável pelo fato de os fornecedores situados na ZFM terem destacado as suas contribuições em valores a menor. Não é possível e nem aceitável que o contribuinte intente agora que o Estado Brasileiro arque com o seu erro e lhe autorize a devolução de créditos inexistentes. Ao agir dessa forma, o contribuinte afastou a certeza e liquidez desses créditos que são atributos necessários à formação destes.

Vale lembrar, considerando que o contribuinte apresentou o tema da verdade material, no acórdão paradigma da divergência, que nenhuma decisão proferida até aqui negou validade à sua informação de que a partir de junho/96, seus estabelecimentos efetuavam vendas de motocicletas.

Diante do exposto nego provimento ao Recurso Especial do contribuinte nesta matéria.

### **3.3 - Da falta de tributação dos recebimentos de JCP**

Novamente há que ressaltar que não existe divergência de entendimentos entre o acórdão paradigma e o acórdão recorrido. No paradigma a matéria tratada foi quanto a incidência do IRPJ sobre os juros de capital próprio. A legislação de regência é diferente. Portanto, por força da decisão judicial, vamos à análise do caso concreto.

O recorrente alega que os juros sobre o capital próprio têm a mesma natureza dos dividendos e, por consequência, não poderiam sofrer a incidência do PIS e da Cofins.

Não há como confirmar esse entendimento. Os dividendos tem natureza diversa do JCP, pois advém do lucro e não correspondem a uma despesa para quem os paga. Já o JCP, para quem os paga trata-se de uma despesa e, para quem os recebe, caso da recorrente, corresponde a uma receita tributável pelo PIS e pela Cofins pois não existe previsão legal para sua exclusão da base de cálculo das contribuições.

Assim, confirmo o entendimento das decisões recorridas, com os mesmos fundamentos. Destaca-se, dessa forma, disposição literal constante do art. 1º, inc. I do Decreto nº 5.442/2005, em vigor na data do lançamento:

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

*Parágrafo único. O disposto no caput:*

*I - não se aplica aos juros sobre o capital próprio;*

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

Se os JCP não estão excluídos da base de cálculo do PIS e da Cofins por qualquer dispositivo legal e se a eles não se aplica a alíquota zero estabelecida no Decreto, evidente que sua tributação dá-se de forma normal, nos termos dos art. 1º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003:

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

Além do mais, o STJ, sob a sistemática do art. 543-C do CPC, no julgamento do RESP 1104184, decidiu ser possível a tributação dos juros sobre capital próprio pela Cofins e pela Contribuição para o PIS/Pasep não cumulativas, após a edição da EC nº 20.

(...)

*3. A Lei 9.718/98 (regime cumulativo) estatui que a base de cálculo do PIS/CONFINS é o faturamento, sendo este equiparado à receita bruta da pessoa jurídica, tal como*

*apregoam os arts. 2o. e 3o. Este último preceito normativo estava acompanhado do § 1o., que dizia: entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas. Tal dispositivo legal fundamentava a inclusão, pelo Fisco, dos juros sobre capital próprio - JCP - no conceito de receita financeira, fato que permitiria a cobrança do PIS/COFINS sobre ele.*

*4. Todavia, a técnica adotada pelo legislador ordinário e posteriormente ratificada pelo Fisco foi definitivamente rechaçada pelo Supremo Tribunal Federal, que declarou a inconstitucionalidade do alargamento do conceito de faturamento empreendido pelo art. 3o., § 1o. da Lei 9.718/98, tendo em vista o quanto disposto no art. 195 da CRFB, inconstitucionalidade essa que não foi afastada com as modificações efetuadas pela EC 20/98, a qual, grosso modo, constitucionalizou o conceito legal de faturamento ao incluir no Texto Magno, como base de cálculo do PIS/CONFINS, também, a receita (RE's 346.084/PR, 357.950/RS, 358.273/RS e 390.840/MG).*

*5. Sendo assim, antes da EC 20/98, a definição constitucional do conceito de faturamento envolvia somente a venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços, não abrangendo a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, tal como o legislador ordinário pretendeu. Somente após a edição da referida emenda constitucional é que se possibilitou a inclusão da totalidade das receitas - incluindo o JCP - como base de cálculo do PIS, circunstância materializada com a edição das Leis 10.637/02 e 10.833/03.*

*6. Em suma, tem-se que não incide PIS/COFINS sobre o JCP recebido durante a vigência da Lei 9.718/98 até a edição das Leis 10.637/02 (cujo art. 1o. entrou em vigor a partir de 01.12.2002) e 10.833/03, tal como no caso dos autos, que se refere apenas ao período compreendido entre 01.03.1999 e 30.09.2002. Precedente: 1a. Turma, REsp. 1.018.013/SC, Rel. Min. JOSÉ DELGADO, DJe 28.04.2008.*

*(REsp 1104184 RS, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 29/02/2012, DJe 08/03/2012)*

Por fim, desprovido de qualquer fundamento o argumento do contribuinte de que a decisão do STJ não teria entrado no mérito a respeito de que o JCP teria a mesma natureza dos dividendos. Ao concluir pela possibilidade de sua tributação o fez no exato sentido em que é tratado na legislação tributária.

Nesse ponto, em sede de embargos ao acórdão anterior, o recorrente alega que houve omissão pelo fato de não ter sido considerado o decidido pela 2ª Seção do STJ no

REsp 1373438, julgado na sistemática dos recursos repetitivos e que teria decidido que a natureza jurídica dos JCP é de distribuição de lucros. Neste sentido, transcrevo abaixo a ementa do REsp 1373438:

*RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. EMPRESARIAL E PROCESSUAL CIVIL. TELEFONIA. COMPLEMENTAÇÃO DE AÇÕES. JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO. CUMULAÇÃO COM DIVIDENDOS. CABIMENTO. PEDIDO IMPLÍCITO. DECORRÊNCIA LÓGICA DO PEDIDO DE COMPLEMENTAÇÃO DE AÇÕES. INCLUSÃO NO CUMPRIMENTO DE SENTENÇA SEM PREVISÃO NO TÍTULO EXECUTIVO. OFENSA À COISA JULGADA.*

***1. Para fins do art. 543-C do CPC:***

*1.1. Cabimento da cumulação de dividendos e juros sobre capital próprio.*

*1.2. Nas demandas por complementação de ações de empresas de telefonia, admite-se a condenação ao pagamento de dividendos e juros sobre capital próprio independentemente de pedido expresso.*

*1.3. Descabimento da inclusão dos dividendos ou dos juros sobre capital próprio no cumprimento da sentença condenatória à complementação de ações sem expressa previsão no título executivo.*

***2. Caso concreto:***

*2.1. Inviabilidade de se alterar, na fase de cumprimento de sentença, o valor patrimonial da ação definido expressamente no título executivo, sob pena de ofensa à coisa julgada.*

*2.2. Descabimento da inclusão dos juros sobre capital próprio no cumprimento de sentença sem previsão expressa no título executivo.*

*2.3. Incidência do óbice da Súmula 211/STJ no que tange à alegação relativa ao termo 'ad quem' dos dividendos.*

*2.4. "Não são cabíveis honorários advocatícios pela rejeição da impugnação ao cumprimento de sentença".*

*2.5. "Apenas no caso de acolhimento da impugnação, ainda que parcial, serão arbitrados honorários em benefício do executado, com base no art. 20, § 4º, do CPC" (REsp 1.134.186/RS, rito do art. 543-C).*

***3. RECURSO ESPECIAL PARCIALMENTE PROVIDO.***

É de se destacar que no REsp 1373438, cuja ementa está acima transcrita, não houve qualquer decisão de natureza tributária no sentido da possibilidade ou não da incidência

do PIS e da Cofins sobre os JCP. E ao contrário do que disse o contribuinte, não houve conclusão de que os JCP teriam natureza de distribuição de lucros para fins tributários. Abaixo transcrevo trecho do voto do relator Ministro Paulo de Tarso Sanseverino:

(...)

*Desse modo, optando-se por um conceito único de JCP, sacrificam-se, necessariamente, ou os propósitos tributários da Lei 9.249/95, ou os princípios societários, protegidos pelas Deliberações CVM nº 207/96 e 683/12.*

***A melhor solução, portanto, é a cisão dos efeitos produzidos pelo instituto jurídico para efeitos tributários e para efeitos societários.***

*Mas, como pode um ente ter, ao mesmo tempo, duas naturezas opostas?*

*Na verdade, ontologicamente, os JCP são parcela do lucro a ser distribuído aos acionistas.*

***Apenas por ficção jurídica, a lei tributária passou a considerar que os JCP tem natureza de juros.***

***Ressalte-se que o Direito Tributário não é avesso a ficções jurídicas, que alteram a natureza de institutos jurídicos.***

***Definida essa natureza ambivalente dos JCP, passa-se à análise das questões afetadas ao rito do art. 543-C do Código de Processo Civil.***

(...)

Portanto, da leitura da ementa e do voto que foi aprovado por unanimidade, evidente que não se decidiu esta matéria da natureza dos JCP em sede de aplicação do art. 543-C. Mas mesmo, se fosse o caso, o julgado decidiu pela possibilidade de que os JCP possam ter dois tipos de natureza, uma para fins societários e outra para fins tributários, sendo que para esse último, tem natureza de juros, portanto receita tributável pelo PIS e Cofins por disposição expressa da lei tributária.

Diante do exposto, nego provimento ao Recurso Especial do Contribuinte nessa matéria.

### **3.4 - Da falta de tributação das bonificações financeiras recebidas dos fornecedores**

No caso a fiscalização dividiu estas bonificações em dois tópicos. Um que chamou de "bonificações de amortização de custos" e outra que denominou de "bonificações de ressarcimento de despesas com propaganda cooperada".

O primeiro item, "bonificações de amortização de custos", refere-se aos seguintes itens: a) Price/rebate - prática de preços inferiores aos de aquisição dos produtos, sendo indenizada pelo fornecedor; b) Bonificações de custo - basicamente a mesma ideia do item anterior, na qual recebe dos fornecedores bonificações em razão de promoções comerciais; c) Liquidação fantástica - também de mesma natureza, mas praticada em um único evento com participação de vários fornecedores que a bonificam pelas vendas abaixo do custo; d) Encontro e treinamento - encontro nacional de funcionários da recorrente nos quais os fornecedores ajudam financeiramente em sua promoção; e e) Bônus - bonificações recebidas dos fornecedores em razão de atingimento de metas de vendas.

O segundo item, "bonificações de ressarcimento de despesas com propaganda cooperada", trata-se de despesas de propaganda que são rateadas com seus fornecedores, pois ao anunciar suas promoções ou seus produtos, também estaria fazendo divulgação de seus fornecedores.

Quanto ao primeiro item, assim dispôs corretamente a decisão recorrida:

(...)

A partir dessa descrição, se pode constatar a natureza contraprestacional desses recebimentos. Não se tratam de descontos incondicionais. Os fornecedores contribuem financeiramente com a recorrente porque têm interesse em obter alguma contrapartida, circunstância essa que não se coaduna com o conceito de desconto incondicional e nem com o de receita financeira. É de clareza vítria que essas bonificações se revestem de um caráter contraprestacional, os fornecedores só contribuem com as bonificações porque obtêm alguma vantagem em troca.

Portanto, não se tratando de descontos incondicionais e muito menos de receitas financeiras, fica afastada a aplicabilidade da exclusão prevista no art. 1º, § 3º, V, alínea "a" das Leis 10.637/02 e 10.833/03 (descontos incondicionais) e tampouco o art. 1º do Decreto 5.442/2005 (alíquota zero para receitas financeiras).

(...)

Conforme o art. 1º de ambas as Leis nºs. 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins, com a incidência não-cumulativa, têm como fato

gerador o faturamento mensal, assim entendido **o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.**

Conforme o § 3º, inciso V, alínea "a", destas leis, não integram a base de cálculo destas contribuições **as receitas referentes a vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos.**

Logo, as leis de incidência das contribuições sociais<sup>1</sup>: deixam claro que descontos concedidos são receitas e, em se tratando destes descontos, apenas os incondicionais podem ser excluídos da base de cálculo das contribuições.

---

<sup>1</sup> A redação atual do artigo 1º da Lei nº 10.833, de 2003, é a seguinte:

Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica com os seus respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

§ 2º A base de cálculo da Cofins é o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, conforme definido no caput e no § 1º. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo as receitas:

I - isentas ou não alcançadas pela incidência da contribuição ou sujeitas à alíquota 0 (zero);

II - de que trata o inciso IV do caput do art. 187 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, decorrentes da venda de bens do ativo não circulante, classificado como investimento, imobilizado ou intangível; (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

III - auferidas pela pessoa jurídica revendedora, na revenda de mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora, na condição de substituta tributária;

IV - (Revogado pela Lei nº 11.727, de 2008)

V - referentes a:

a) vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos;

b) reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de participações societárias, que tenham sido computados como receita; (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

VI - decorrentes de transferência onerosa a outros contribuintes do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS de créditos de ICMS originados de operações de exportação, conforme o disposto no inciso II do § 1º do art. 25 da Lei Complementar no 87, de 13 de setembro de 1996. (Incluído pela Lei nº 11.945, de 2009). (Produção de efeitos).

VII - financeiras decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, referentes a receitas excluídas da base de cálculo da Cofins; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

VIII - relativas aos ganhos decorrentes de avaliação do ativo e passivo com base no valor justo; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

IX - de subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e de doações feitas pelo poder público; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

X - reconhecidas pela construção, recuperação, reforma, ampliação ou melhoramento da infraestrutura, cuja contrapartida seja ativo intangível representativo de direito de exploração, no caso de contratos de concessão de serviços públicos; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

Conforme assentado no acórdão recorrido, com o quê estou de acordo, no presente caso, os descontos foram concedidos condicionalmente. Logo, devem ser incluídos nas bases de cálculo da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep não cumulativas.

Acrescento que, em relação a esta matéria, o **Acórdão 9303-003.810, de 26/4/2016, desta 3ª Turma da CSRF**, assentou que bonificações condicionais são receitas e devem ser incluídas na base de cálculo da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep.

Eis a ementa do **Acórdão 9303-003.810, de 26/4/2016 (PAF 10510.721517/2011-09)**:

*Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins*

*Período de apuração: 01/04/2006 a 31/12/2010*

**PIS E COFINS. BONIFICAÇÕES CONDICIONAIS. INCIDÊNCIA.**

*As bonificações condicionais, concedidas em razão de obrigações contratuais, sujeitas a evento futuro, que não foram consignadas na nota fiscal de entrada e não reduziram o Custo das Mercadorias Vendidas não representam redução de custo. Trata-se de receita a ser considerada quando da apuração da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.*

*Assunto: Processo Administrativo Fiscal*

*Período de apuração: 01/04/2006 a 31/12/2010*

**RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. PREQUESTIONAMENTO. NECESSIDADE.**

*Não será debatida na instância especial matéria que não tenha sido alvo de análise pela instância recorrida.*

*Recurso Especial do Procurador Provido*

Não é diferente do que penso.

Peço licença para transcrever o voto vencedor deste acórdão, da lavra do Ilustre Conselheiro Henrique Pinheiro Torres, cujas razões adoto como fundamento deste voto,

---

XI - relativas ao valor do imposto que deixar de ser pago em virtude das isenções e reduções de que tratam as alíneas "a", "b", "c" e "e" do § 1º do art. 19 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977; e (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

XII - relativas ao prêmio na emissão de debêntures. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

em reforço ao que afirmei acima e para afastar argumentos contrários, em especial os lançados pelo contribuinte em suas peças recursais e os constantes dos acórdãos paradigmas.

Antes de qualquer consideração é preciso ter em mente que a incidência das contribuições em debate dar-se-á independentemente da denominação ou classificação contábil, basta que reste caracterizado o auferimento de receita. Confira-se o que dizia o art. 1º da Lei nº 10.833, de 2003, que tinha redação idêntica à do art. 1º da Lei nº 10637, de 2002 (destaques acrescentados):

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

Ou seja, a partir da instituição do regime não-cumulativo, a incidência das contribuições litigiosas independe da discussão normalmente travada quando se discute as parcelas que se submeterão à incidência cumulativa.

Deveras, as contribuições serão devidas sobre qualquer receita (inclusive doação), independentemente da forma por meio da qual se deu a sua contabilização ou do seu enquadramento no conceito restritivo de faturamento defendido por boa parte da doutrina (receita das vendas de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços). Basta que haja receita para ocorrer a incidência, ainda que à alíquota zero, como se verifica, por exemplo, com relação às receitas financeiras.

(...)

Pela descrição da contraprestação a cargo da Contribuinte pode-se assumir que todas as bonificações estão condicionadas ao cumprimento de uma obrigação de fazer, a cargo da Contribuinte e que quase todas refletem em um serviço que reverteria em favor do adquirente (propaganda, exposição em local privilegiado, transporte, utilização de sistema informatizado, etc.). As bonificações denominadas "inauguração de contrato" e "reinaugurações", seriam enquadráveis, a meu ver, no conceito de doação.

Entretanto, em que pese a ressalva deste Relator com relação ao enquadramento destas duas rubricas, igualmente qualificadas como serviço pelas autoridades autuantes, na esteira do que já foi exposto anteriormente, não vejo qualquer reflexo em tal ressalva, pois, como apontado, interessa ao presente julgamento, inicialmente, definir se se caracterizou o auferimento de receita, a qualquer título.

Com relação à caracterização da doação como receita, cite-se a seguinte manifestação da extinta 4ª Câmara do 2º Conselho de Contribuintes, por meio do Acórdão nº 20403.3042:

*Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins*

*BASE DE CÁLCULO. BONIFICAÇÕES RECEBIDAS. DESCARACTERIZAÇÃO.*

*Somente se configura o recebimento de bonificação em mercadorias, cujo valor não é computado como receita para fins de apuração da base de cálculo do PIS e da*

*Cofins na forma definida na Lei nº 9.718/98, quando constem discriminadas na própria nota fiscal de venda das mercadorias sobre a qual se concedeu a bonificação. Mercadorias recebidas gratuitamente, em nota fiscal própria, configuram doações, cuja contrapartida é obrigatoriamente registrada a conta de receita e tributada pelas contribuições na vigência daquela Lei. (grifei)*

Dito isto, estou convicto que, inobstante os valores não terem transitado pela conta "caixa", "bancos" ou qualquer outra destinada ao registro de ingressos de recursos, restou caracterizado o auferimento de receita, em razão do aumento no patrimônio líquido, fruto da redução do passivo, mais precisamente do valor da conta que consignava o valor devido a fornecedores.

Tomo emprestadas, quanto a este aspecto, as seguintes considerações de Ricardo Mariz de Oliveira, que refletem a opinião deste Conselheiro acerca do tema:

*Ora, material e juridicamente, uma redução de passivo sem pagamento reúne estas qualidades para se equiparar às receitas que se formam no lado ativo da demonstração gráfica do patrimônio social.*

*Com razão, o patrimônio é um conjunto de direitos e obrigações, sendo mensurado pela soma algébrica de todos os direitos com todas as obrigações. Visto de forma contábil, e tal como descrito na Lei nº 6.404, o patrimônio reúne os direitos do lado esquerdo do balanço - o ativo- e as obrigações do lado direito o passivo. A diferença entre eles - resultado da soma algébrica - é o patrimônio líquido, que se demonstra do lado direito porque em condições normais, de uma pessoa jurídica que seja solvente, o ativo é maior do que o passivo.*

*Ora, nesta equação, aumenta-se o patrimônio tanto aumentando o ativo quanto diminuindo o passivo.*

*Por qualquer destas operações o resultado do patrimônio líquido é igual.*

*Destarte, matemática e materialmente não há a mínima diferença entre uma e outra fonte de alteração patrimonial.*

*E também juridicamente não há diferença entre uma e outra situação, pois se se admite que receita é um ingresso de direito novo, que contribui positivamente para a formação de um aumento patrimonial, esse direito também pode ocorrer com o passivo, isto é, com as obrigações, porque o perdão de uma dívida também incorpora um novo direito no patrimônio do até então devedor, que é o direito de não mais pagar aquela dívida perdoada.*

Na mesma linha, Francisco Velter e Luiz Roberto Missagia<sup>4</sup>:

*São os ingressos de elementos para o ativo, sejam de disponibilidades ou de direitos, geralmente correspondentes a um esforço produtivo da empresa, ou ainda de redução de obrigações com terceiros. Provocam o aumento da situação líquida.*

*Exemplo 1: A empresa vende mercadorias à vista para um cliente. Com isso, haverá uma entrada de dinheiro no caixa da empresa, que corresponde a um bem (dinheiro). Há, então, um aumento no ativo que teve como origem uma receita gerada pela venda de um produto ou mercadoria. É o que chamamos de receita de vendas.*

*Exemplo 2: A empresa recebe um perdão de uma dívida com um fornecedor. Neste caso, haverá uma redução do passivo exigível (obrigações com terceiros), oriunda do perdão da dívida. Também é considerada uma receita.*

E não se alegue que os descontos em questão corresponderiam a uma redução de custo. Como afirmou a própria contribuinte no item 7 do seu recurso voluntário (à fl. 761), a contrapartida da redução da conta "duplicatas a pagar" não é a conta "mercadorias" (que reduziria o seu custo), mas uma conta destinada ao registro de resultados positivos.

Consequentemente, o Custo das Mercadorias Vendidas (CMV) não sofre qualquer alteração.

Nessa ordem de consideração, descabe argumentar, ainda, que o fato do valor do desconto não se encontrar consignado na nota fiscal de venda emitida pelo fornecedor representaria mero descumprimento de formalidade contábil.

Este é o sentido de se distinguir o desconto consignado na nota (reduzidor do custo de aquisição) daquele concedido em razão de contraprestação, que não altera o valor da mercadoria, nem, consequentemente, o CMV, como é o caso dos autos.

Importa consignar que, nos termos da solução de consulta e da instrução normativa mencionados pelo acórdão recorrido, somente se considerou excluída da incidência a bonificação que constam da nota fiscal de venda e o que é mais importante, não se sujeitam a evento futuro, condições que não se verificam no presente processo.

Noutro giro, levando em consideração que foi exposto anteriormente, quando da descrição das bonificações, não consigo enxergar que se esteja diante de uma receita financeira.

Note-se, quanto a essa matéria, que recorrente sustenta insuficiência da amostragem, mas não trouxe aos autos qualquer informação de outros fornecedores que pudessem infirmar as conclusões do Fisco acerca da inoportunidade de antecipação de pagamentos capazes de gerar um desconto financeiro. Todas as bonificações, pelo menos pelo que consta dos autos, dizem respeito às rubricas já descritas anteriormente, que correspondem a descontos comerciais, concedidos em razão do cumprimento de obrigações assumidas.

É verdade que o art. 373 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR)5 inclui os descontos obtidos na parte que trata das receitas financeiras, mas, evidentemente, está a se referir aos descontos financeiros, concedidos em razão de uma

contraprestação de natureza igualmente financeira, como, por exemplo, uma antecipação de pagamento.

Como é cediço, um dos pontos de partida para a interpretação sistemática, é a contextualização do dispositivo interpretado.

Se o mencionado art. 373 do RIR está inserido na Subseção I (Receitas e Despesas Financeiras) da Seção IV (Outros Resultados Operacionais), é nesse contexto que deve ser levada a efeito sua interpretação.

Assim sendo, o fato de o legislador mencionar os descontos dentre as receitas financeiras enquadráveis em Outros Relatórios Operacionais não transforma todo e qualquer desconto em receita financeira, mas, exclusivamente, define de que forma se dará a sua tributação.

Quanto ao segundo item, "bonificações de ressarcimento de despesas com propaganda cooperada", melhor sorte não assiste a recorrente.

Transcreve-se abaixo trecho da acusação fiscal:

(...)

Em que pese os argumentos apresentados de que se trata de mero ressarcimento de despesas, o fato é que os valores recebidos dos fornecedores para recuperar custos publicitários não guardam correspondência direta com os gastos com publicidade, isto porque não foram apresentados quaisquer detalhamentos destes valores ressarcidos. Não obstante ter asseverado que se trata de ressarcimento, a fiscalizada não apresentou qualquer documento que detalhasse a vinculação dos gastos com as receitas de bonificação com propaganda cooperada.

A documentação apresentada pela fiscalizada para justificar os recebimentos de bonificações limita-se às notas de débito. Tais documentos são internos à fiscalizada, e indicam tão somente uma comunicação do departamento de compras informando o fornecedor e a forma de recebimento da bonificação. Não foi apresentado nenhum contrato com as empresas, e nem mesmo uma simples correlação das despesas de propagandas efetuadas com as bonificações recebidas.

(...)

Indubitavelmente, a fiscalização até entende ser possível estas bonificações serem reembolso de despesas compartilhadas de propaganda, desde que houvesse elementos demonstrando de forma inequívoca a correlação dos recebimentos com as correspondentes despesas de propaganda.

Da mesma forma seguiu as decisões recorridas. De se notar que a discussão não se resume ao direito invocado, mas basicamente aos elementos de prova. Como nada foi acrescido no âmbito do recurso especial, a não ser uma suposta decisão divergente que não é suficiente para carrear provas ao presente processo, adoto como razão de decidir os fundamentos da decisão recorrida, abaixo transcrita:

(...)

Quanto às bonificações de ressarcimento por despesas com propaganda cooperada, alegou que investe maciçamente em campanhas de marketing e que nessas campanhas acaba divulgando também as marcas dos fornecedores. Essas bonificações correspondem ao reembolso por parte dos fornecedores da parte que lhes cabe pela divulgação de seus produtos.

A empresa contesta a decisão de primeira instância, tanto na interpretação do direito, quanto na parte em que foi alegada a não comprovação da vinculação dessas bonificações aos gastos com propaganda. Disse que apresentou vários documentos que comprovam essa vinculação, citando exemplificativamente um contrato com o fornecedor Samsung.

No que concerne à interpretação do direito, o entendimento oficial da administração tributária quanto ao ressarcimento de despesas administrativas que tenham sido rateadas é no sentido de não considerá-lo receita passível de inclusão na base de cálculo do PIS e da COFINS, conforme restou decidido na Solução de Divergência Cosit nº 23, de 23/09/2013.

Embora a referida solução de divergência se refira a empresas integrantes de um mesmo grupo econômico, as conclusões do referido parecer, principalmente no que tange às contribuições ao PIS e COFINS podem ser aplicadas por analogia ao caso concreto, pois onde está a mesma razão, aplica-se o mesmo direito.

Entretanto, para que esse direito possa ser exercido pelo contribuinte, é necessária a comprovação, por meio de ajuste escrito entre as partes, do valor global da despesa, dos critérios de rateio, do valor e do pagamento do gasto incorrido, da parte da despesa que toca a cada empresa e, obviamente, da contabilização desses ressarcimentos como direitos de créditos a recuperar. Além disso, especificamente em relação ao PIS e COFINS, a administração exige que o rateio de despesas comuns indique os itens que compõem a parcela imputada a cada empresa, a fim de permitir a identificação dos itens de dispêndio que geram para a pessoa jurídica que os suporta direito ao crédito das referidas contribuições.

Compulsando os autos há que se concordar com a decisão de primeira instância. Realmente, não existe nenhuma prova de vinculação entre essas bonificações e os gastos com propaganda. Os únicos documentos apresentados com o objetivo de fazer essa comprovação são as notas de débito de fls. 165 a 184 que são documentos internos produzidos pela própria recorrente que não comprovam tal vinculação.

Relativamente aos contratos citados no recurso, também não foram apresentados pela defesa. A única notícia deles nos autos são as transcrições existentes no corpo do recurso voluntário.

Sendo assim, há que se manter a glosa da fiscalização em razão do contribuinte não ter se desincumbido do ônus da prova do fato modificativo da pretensão fazendária.

Adicionalmente, transcrevo abaixo ementas de recentes julgados do CARF, que vem decidindo nesse mesmo sentido:

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA  
SEGURIDADE SOCIAL COFINS*

*Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2006*

*COFINS. RECEITA. BONIFICAÇÕES. DESCONTOS  
OBTIDOS. REQUISITOS.*

*Os valores recebidos a título de descontos obtidos e bonificações constituem receita, e devem ser excluídos da base de cálculo da contribuição apenas se caracterizada a incondicionalidade do desconto.*

*COFINS. RECEITA. DESPESAS COM PROPAGANDA.  
REQUISITOS.*

*Os valores recebidos a título de reembolso por despesas com propaganda constituem receita, e não ressarcimento das despesas, se não restar comprovada a correspondência entre as despesas com propaganda e tais reembolsos. (...)*

*(Processo 11080.722127/2011-18, Acórdão nº 3403-002520, de 24/10/2013. Redator designado: Rosaldo Trevisan)*

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA  
SEGURIDADE SOCIAL COFINS*

*Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2010*

*COFINS. REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. DESPESAS  
COM VERBA DE PROPAGANDA COOPERADA. DEDUÇÃO  
DA BASE DE CÁLCULO. INADMISSIBILIDADE.*

*No regime de incidência não-cumulativa do PIS/Pasep e da COFINS não há previsão legal para a dedução da base de cálculo da contribuição em face de despesas com verba de propaganda cooperada. (...)*

*(Processo 10580.723686/2014-94. Acórdão 3301-002917.  
26/04/2016. Conselheiro relator: Francisco José Barroso Rios).*

Forte nestas razões e ratificando o entendimento constante do acórdão recorrido de que todas estas receitas refletem uma contraprestação ao fornecedor por parte da autuada, nego provimento ao Recurso Especial do Contribuinte nesta matéria.

Em sede de embargos o contribuinte alega que não se entrou no mérito de cada tipo de bonificação, para depois enquadrá-la ou não como receita. Esclareço que esse exame de mérito probatório já foi feito nas duas instâncias administrativas de julgamento, recorridas, as quais se debruçaram sobre as provas e confirmaram o entendimento adotado pela fiscalização de que se tratam de receitas tributáveis. Cabe então à instância especial verificar o direito aplicável, sobretudo se houve alguma inovação argumentativa em sede do recurso especial. Mas o que se vê é que o recurso especial repete os argumentos apresentados em sede

do recurso voluntário, insistindo na tese de que estes descontos teriam natureza de redução de custos e quando muito seriam receitas financeiras tributadas à alíquota zero. Não há nenhuma novidade apresentada em sede do presente recurso especial, pelo que este relator mantém o entendimento firmado pelas instâncias anteriores de que se tratam de receitas, todas elas de caráter contraprestacional, com algum tipo de interesse direto ou indireto por parte de seus fornecedores, e não existe previsão legal para sua exclusão da base de cálculo do PIS e da Cofins.

Importante esclarecer ao recorrente que o § 1º do art. 50 da Lei nº 9.784/99 permite que este relator utilize-se de motivações e fundamentos constantes de decisões anteriores, o que faço expressamente em relação a esta matéria, quanto ao acórdão recorrido.

### **3.5 - Da apropriação de créditos no regime não-cumulativo do PIS e da Cofins.**

A discussão gira em torno do conceito de insumos para fins do creditamento do PIS e da Cofins no regime da não-cumulatividade previstos nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003. Os acórdãos paradigmas apresentados adotam um conceito de insumo bem elástico no sentido de que o termo abrange qualquer custo ou despesa necessários às atividades empresariais. Como visto a recorrente defende o entendimento, bastante comum no âmbito do CARF, de que para dar direito ao crédito basta que o bem ou o serviço adquirido seja essencial para o exercício da atividade produtiva por parte do contribuinte. É uma interpretação bastante tentadora do ponto de vista lógico, porém, na minha opinião não tem respaldo na legislação que trata do assunto.

Confesso que já compartilhei em parte deste entendimento, adotando uma posição intermediária quanto ao conceito de insumos. Porém, refleti melhor, e hoje entendo que a legislação do PIS/Cofins traz uma espécie de *numerus clausus* em relação aos bens e serviços considerados como insumos para fins de creditamento, ou seja, fora daqueles itens expressamente admitidos pela lei, não há possibilidade de aceitá-los dentro do conceito de insumo.

Portanto meu entendimento quanto à abrangência do termo insumos é diferente do que consta dos acórdãos paradigmas, os quais entenderam que o termo abrange qualquer custo ou despesa necessários às atividades empresariais. Porém a análise acima expendida foi exclusivamente em relação à possibilidade de creditamento do PIS e da Cofins

com base no art. 3º, inc. II das Leis nºs. 10.637/02 e 10.833/03, ou seja ao crédito previsto para as empresas prestadoras de serviços, produtoras ou fabricantes de bens ou produtos destinados à venda. A discussão travada no presente processo é relativa aos créditos previstos para as empresas comerciais de que trata o art. 3º, inc. I, das Leis nºs. 10.637/02 e 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: ([Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004](#))*

*(...)*

*II - bens e serviços, **utilizados como insumo** na prestação de serviços e **na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda**, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o [art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002](#), devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI; ([Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004](#))*

*III - ([VETADO](#))*

*IV – aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;*

*V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; ([Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004](#))*

*VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. ([Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005](#))*

*VII - edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária;*

*VIII - bens recebidos em devolução, cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei.*

*IX - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica. ([Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007](#))*

*X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de*

*limpeza, conservação e manutenção. [\(Incluído pela Lei nº 11.898, de 2009\)](#)*

*XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços. [\(Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014\)](#) [\(Vigência\)](#)*

(...)

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

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

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

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

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

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

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

(...)

Ora, segundo este dispositivo legal, somente geram créditos da contribuição custos com bens e serviços utilizados como insumo na fabricação dos bens destinados a venda. Note que o dispositivo legal descreve de forma exaustiva todas as possibilidades de creditamento. Fosse para atingir todos os gastos essenciais à obtenção da receita não necessitaria ter sido elaborado desta forma, bastava um único artigo ou inciso. Não necessitaria ter descido a tantos detalhes.

Nos trechos em destaque do art. 3º acima transcrito é possível visualizar de forma bem evidente o tratamento diferenciado das hipóteses de creditamento entre as empresas comerciais (inc. I do art. 3º) e as empresas industriais e prestadoras de serviços (inc. II do art. 3º).

Voltando ao processo em discussão, conforme assentado no acórdão recorrido e de conhecimento notório, o contribuinte é empresa comercial varejista, não é produtora ou fabricante de produtos nem prestadora de serviços.

Logo, o contribuinte não tem direito a se creditar com base no art. 3º, inciso II, das Leis nºs. 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, mas, apenas, na hipótese do art. 3º, inciso I, das mesmas leis.

Nas palavras do voto condutor do acórdão recorrido, fl. 1.368:

Assim, os arts. 3º, II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 asseguraram o direito de crédito em relação a bens e serviços utilizados como insumos apenas por empresas que desenvolvam processos produtivos, processos de fabricação e processos mistos, que envolvam as duas atividades anteriores. As empresas que se dedicam às atividades comerciais, como é o caso da recorrente, não podem apurar crédito com base no art. 3º, II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, por absoluta falta de previsão legal.

Considerando esta elucidação do conceito de insumo, conclui-se que todos os gastos que o contribuinte pretendia apropriar como créditos e que foram glosados pela fiscalização não são passíveis desta apropriação, pois nenhum deles são referentes à aquisição de bens para revenda. Na verdade a discussão trazida a respeito do conceito de insumos é inoportuna no presente processo. Creio que se insiste nela com o fim de gerar controvérsias e confundir os julgadores quanto ao objeto do litígio.

Portanto, correta as glosas de créditos da não cumulatividade em relação aos seguintes gastos: i) embalagens (fitas adesivas incluídas nas vendas feitas pela internet); ii) combustível e manutenção de empilhadeiras utilizadas na revenda de mercadorias; iii) juros pagos no financiamento obtido junto ao BNDES para a construção do centro de distribuição localizado na cidade de Louveira/SP, os quais, segundo o contribuinte, comporiam o custo da obra do centro de distribuição, constituindo-se gastos pré-operacionais que foram ativados, e foram apropriados sobre os encargos de amortização depois de ativados; iv) taxas pagas às administradoras de cartões de crédito, no período não amparado pela decisão judicial do TRF/1ª Região, fls. 64/66.

Quanto aos gastos com juros pagos ao BNDES o contribuinte adiciona que não se trata de apropriação de créditos sobre despesas financeiras e nem sobre depreciação do imobilizado. Afirma que estes juros compõem o custo da obra do centro de distribuição de Louveira-SP, constituindo-se em gastos pré-operacionais que foram ativados. Acrescenta que

os créditos glosados pelo fisco, foram apropriados pelo contribuinte sobre os encargos de amortização de tais juros depois de ativados.

Abstraindo da análise se o procedimento contábil foi correto ou não, a verdade é que não há previsão legal para apropriação de créditos de amortização nessas condições. Veja o que diz a legislação:

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

(...)

*VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços; [\(Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005\)](#)*

*VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;*

(...)

*XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços. [\(Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014\)](#)*

*§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor: [\(Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008\)](#)*

(...)

*III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI, VII e XI do **caput**, incorridos no mês; [\(Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014\)](#)*

Ressalte-se que os créditos com a amortização de ativo intangível, previsto no inc. XI, cc inc. III do § 1º da Lei nº 10.833/2003, acima transcrito, só foi permitido a partir da Lei nº 12.973/2014, ou seja, não acoberta os fatos geradores do presente processo, e restringe-se aos intangíveis utilizados na produção de bens ou prestação de serviços que não é o caso da recorrente.

Diante do exposto nego provimento ao Recurso Especial do contribuinte, também nessa matéria.

#### **4 - Mérito do Recurso Especial da Fazenda Nacional**

##### **4.1 - Incidência de juros de mora sobre multa de ofício**

O recurso especial da Fazenda Nacional defende a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício, sendo que acórdão recorrido afastou a sua aplicação. O contribuinte, por sua vez, defende e reforça o mesmo entendimento do acórdão recorrido de que não existe previsão legal para a pretendida incidência.

Essa matéria não é nova e no meu entendimento existe previsão legal para a exigência de juros de mora sobre a multa de ofício.

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

De forma que o art 61 da Lei nº 9.430/96 determinou que, a partir de janeiro/97, os débitos vencidos com a União serão acrescidos de juros de mora calculados pela taxa Selic quando não pagos nos prazos previstos na legislação tributária, até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. Entendo que os débitos a que se refere o art. 61 da Lei nº 9.430/96 correspondem ao crédito tributário de que dispõe o art. 161 do CTN.

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

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

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

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

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

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

Após algumas manifestações em sentido contrário, a jurisprudência das Turmas Julgadoras do CARF e da Câmara Superior de Recursos Fiscais vem se inclinando no sentido de admitir a incidência da taxa Selic sobre multa de ofício. A título de exemplo, cita-se:

*JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.*

*A multa de ofício, penalidade pecuniária, compõe a obrigação tributária principal, e, por conseguinte, integra o crédito tributário, que se encontra submetido à incidência de juros moratórios, após o seu vencimento, em consonância com os artigos 113, 139 e 161, do CTN, mediante aplicação da taxa SELIC conforme Súmula CARF nº 4. (Acórdão CSRF nº 9101-002385, de 12/07/2016, Processo 10932.000633/2009-05, relator do voto vencedor do Conselheiro André Mendes de Moura).*

*JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.*

*A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional, e sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic. (Acórdão CSRF nº 9202-004250, de 23/06/2016, Processo 10980.723322/2015-82, relatoria da Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo).*

*JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.*

*O crédito tributário, quer se refira a tributo quer seja relativo à penalidade pecuniária, não pago no respectivo vencimento, está sujeito à incidência de juros de mora, calculado à taxa Selic até o mês anterior ao pagamento, e de um por cento no mês de pagamento. (Acórdão CSRF nº 9303-003480, de 25/02/2016, Processo 16682.721207/2011-91, relatoria do Conselheiro Rodrigo da Costa Póssas).*

Nacional. Diante do acima exposto, dou provimento ao recurso especial da Fazenda

**Conclusão.**

Por todo exposto:

i) quanto ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, voto por conhecê-lo e dar-lhe provimento, assentando ser cabível a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício;

ii) quanto ao Recurso Especial do Contribuinte, voto por conhecê-lo em razão de determinação judicial, e por negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)  
Andrada Márcio Canuto Natal