



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13896.903285/2016-12
ACÓRDÃO	3301-014.210 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	18 de setembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ARCOS DOURADOS COMÉRCIO DE ALIMENTOS S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/04/2012 a 30/06/2012

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. BENS PARA REVENDA. AQUISIÇÃO DE INSUMOS. PRODUÇÃO OU PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS.

A lei prevê o direito ao desconto de créditos das contribuições não cumulativas, dentre outras hipóteses, nas aquisições de bens para revenda e de bens ou serviços utilizados como insumos na produção ou na prestação de serviços, mas desde que tais operações se encontrem devidamente comprovadas, observado o objeto social da pessoa jurídica.

REGIME NÃO CUMULATIVO. INCIDÊNCIA MONOFÁSICA. VENDAS EFETUADAS COM ALÍQUOTA ZERO. MANUTENÇÃO DO CRÉDITO. COMERCIANTE ATACADISTA OU VAREJISTA DE CERVEJAS, ÁGUAS E REFRIGERANTES. INEXISTÊNCIA DE DIREITO DE CRÉDITO.

As receitas auferidas pelos comerciantes atacadistas e varejistas com a venda de cervejas, águas e refrigerantes são submetidas à alíquota zero da contribuição, sendo expressamente vedado o aproveitamento de créditos em relação às aquisições desses produtos.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. PEDIDO DE RESSARCIMENTO. RETIFICAÇÕES. COMPROVAÇÃO.

Para utilização de créditos extemporâneos, é necessário que reste configurada a não utilização em períodos anteriores, mediante retificação das declarações correspondentes, ou apresentação de outra prova inequívoca da não utilização.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. CONCEITO. SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS.

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a

importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte. Para efeitos de classificação como insumo, os bens ou serviços utilizados na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, além de essenciais e relevantes ao processo produtivo, devem estar relacionados intrinsecamente ao exercício das atividades-fim da empresa, não devem corresponder a meros custos administrativos e não devem figurar entre os itens para os quais haja vedação ou limitação de creditamento prevista em lei.

COMPENSAÇÃO. DÉBITOS VENCIDOS. MULTA. JUROS.

Devem incidir a multa de mora e juros de mora sobre os pedidos de compensação realizados em relação a débitos vencidos.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário. O Conselheiro Paulo Guilherme Deroulede votou pelas conclusões das glosas de créditos decorrentes de bens para revenda nas aquisições de águas e refrigerantes.

Assinado Digitalmente

Aniello Miranda Aufiero Junior – Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Paulo Guilherme Deroulede, Oswaldo Gonçalves Neto, Márcio José Pinto Ribeiro, Bruno Minoru Takii, Neiva Baylon (substituta integral) e Aniello Miranda Aufiero Junior (Presidente).

RELATÓRIO

Por economia processual e por bem reproduzir os fatos, reproduzo abaixo o relatório da decisão de piso:

“O presente processo tem por objeto a manifestação de inconformidade apresentada em face do Despacho Decisório DRF/BRE/SEORT nº 108/2017, por meio do qual não foi homologada a

compensação declarada pelo contribuinte acima identificado no PER/DCOMP nº 32272.37239.030412.1.7.04-2344.

No aludido PER/DCOMP, o contribuinte utilizou crédito original de R\$ 383.059,98, correspondente a parte de um crédito no valor total original de R\$ 1.697.766,74, decorrente de pagamento indevido ou a maior efetuado em 25/02/2010, código de receita 5856 (Cofins – Regime Não Cumulativo), período de apuração 31/01/2010.

Segundo consta no Despacho Decisório (emitido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Barueri-SP), o direito creditório pleiteado não foi reconhecido em razão dos motivos detalhados no Termo de Verificação Fiscal de fls. 327-341, cujo conteúdo é resumido a seguir:

- O contribuinte tem como atividade principal o fornecimento de alimentação a consumidores em geral, constando de seu contrato social como objetivos da sociedade também a exploração e operação de restaurantes, a prestação de serviços profissionais e a locação de imóveis, entre outras.

- Após retificar o Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais – DACON e a Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF correspondente, o contribuinte apurou saldo credor decorrente do pagamento a maior da Cofins referente a janeiro/2010, no valor total de R\$ 1.697.766,76.

- O saldo credor apurado foi utilizado pelo contribuinte para a compensação de diversos débitos através da transmissão de Pedidos Eletrônicos de Restituição, Ressarcimento ou Reembolso e Declaração de Compensação – PER/DCOMP(s), dentre os quais figura o de nº 32272.37239.030412.1.7.04-2344, objeto do presente processo.

- No quadro abaixo é apresentada a demonstração do crédito pleiteado pelo contribuinte:

Cofins apurada no mês	R\$ 14.676.324,87
Saldo de crédito apurado no AC 2007	R\$ 241.994,82
Saldo de crédito apurado no AC 2008	R\$ 3.116.131,51
Saldo de crédito apurado no AC 2009	R\$ 2.362.409,08
Desconto parcial de crédito apurado em 01/2010	R\$ 1.829.594,89
Pagamento	R\$ 8.823.961,33
Saldo credor	R\$ 1.697.766,76

- No procedimento fiscal (TDPF nº 08.1.28.00-2014-00280-1) procurou-se verificar se a totalidade das receitas auferidas pelo contribuinte foi computada na base de cálculo do período. Após análise da Escrituração Contábil Digital (ECD) e dos documentos fiscais apresentados em arquivos digitais, foi constatado que houve a contabilização de receitas sujeitas à alíquota zero (venda de água e refrigerante – arts. 58-B e 58-V da Lei nº 10.833/2003; venda de frutas e hortaliças - art. 28, III, da Lei nº 10.865/2004; e venda de achocolatados - art. 1º, XI, da Lei nº 10.925/2004) no valor total de R\$ 40.441.838,88, contudo somente R\$ 28.682.823,05 restaram efetivamente comprovados, sendo a diferença reclassificada como receita da venda de mercadorias tributadas à alíquota de 7,6%. A partir dessa reclassificação, e considerando também as demais receitas contabilizadas pelo contribuinte, concluiu-se que o valor correto da “Cofins apurada no mês” é de R\$ 15.564.888,86, e não R\$ 14.676.324,87 (como havia constado nos demonstrativos do contribuinte).

- Foi efetuada também a verificação dos saldos de créditos de anos anteriores (crédito extemporâneos). O contribuinte informou, em resposta a Termo de Intimação Fiscal, que os saldos em questão referem-se a créditos extemporâneos oriundos dos períodos de apuração 12/2007 a 12/2009, contabilizados na competência de 11/2012. Contudo, o aproveitamento desses créditos não foi acatado pela fiscalização porque créditos apurados extemporaneamente não podem ser utilizados sem retificação dos DACON e das DCTF correspondentes, nos termos em face do disposto na Instrução Normativa RFB nº 1.015/2010, vigente à época da transmissão do DACON retificador (07/01/2013) e das declarações de compensação (03/04/2012). Ressaltou-se também que os créditos da Cofins apurados no regime não cumulativo não podem se constituir simultaneamente em direito de crédito e custo de aquisição para apuração da base de cálculo do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL (conforme Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 3, de 29/03/2007), sendo que no caso foi constatado que os créditos decorrentes de aquisições efetuadas nos anos de 2007, 2008 e 2009 compuseram o custo de aquisição dos respectivos períodos de apuração, constituindo forma de exclusão indevida do lucro líquido e afetando o resultado fiscal desses períodos.

- Foi verificado também o crédito vinculado à receita tributada no mercado interno relativo ao próprio mês de 01/2010. Na tabela a seguir, são discriminados os valores dos créditos apurados pelo contribuinte a esse título:

Bens para Revenda	R\$ 4.385.040,14
Serviços Utilizados como Insumos	R\$ 1.214.132,04
Aluguéis de Prédios	R\$ 900.930,10
Bens do Ativo Imobilizado	R\$ 492.207,17
Despesas com Energia Elétrica	R\$ 450.624,91
Despesas com Armazenagem e Frete	R\$ 203.203,18
Bens Utilizados como Insumos	R\$ 93.923,43
Aluguéis de Máquinas e Equipamentos	R\$ 16.107,13
Total	R\$ 7.756.168,10

- O contribuinte foi intimado a apresentar os arquivos digitais contendo dados das notas fiscais que compõem a base de cálculo dos créditos apurados a título de Aquisição de Bens para Revenda. Após analisar os arquivos apresentados, a fiscalização constatou documentos referentes a créditos no montante de R\$ 3.703.655,99, valor inferior ao apurado pelo contribuinte, que foi intimado a justificar essa divergência (Termo de Constatação de Ocorrência e Intimação Fiscal nº 13, acompanhado de tabela elaborada pela fiscalização com detalhamento dos itens das notas fiscais). Na resposta à intimação, o contribuinte não apresentou justificativas satisfatórias, eis que, em relação aos bens classificados na planilha da fiscalização como sujeitos à alíquota zero (não passíveis de apuração de crédito nos termos do art. 3º, I, e § 2º, II, da Lei nº 10.833/2003), alegou genericamente que alguns dos itens foram efetivamente tributados pelos fornecedores e que outros itens seriam produtos regularmente tributados, sendo a divergência relacionada à parametrização de sistemas. Essas alegações foram refutadas pela fiscalização, a primeira por não ter fundamento nas regras previstas na legislação para aproveitamento de créditos e a segunda em razão da ausência de comprovação. Em

relação aos créditos extemporâneos apresentados no arquivo digital demonstrativo do período de apuração 01/2010, o contribuinte informou que eram decorrentes de diferença temporal entre o fechamento mensal contábil e a operacionalização do seu sistema de gestão. Após análise dos lançamentos contábeis da escrituração dos documentos fiscais extemporâneos, verificou-se que no Livro Diário houve o lançamento das mercadorias no resultado líquido do período como custo das mercadorias revendidas (conta contábil 521010-521014). Esse procedimento técnico contábil não registra os créditos da Cofins como ativo fiscal e o contribuinte não apresentou os lançamentos capazes de recompor o resultado fiscal. Assim, uma vez que os créditos não podem se constituir simultaneamente em direito de crédito e em custo de aquisição de insumos, mercadorias e ativos permanentes, procedeu-se à glosa desses créditos.

- Do valor de R\$ 3.703.655,99 de créditos referentes a “Aquisição de Bens para Revenda”, foram ainda glosados: a) créditos relativos a aquisições efetuadas por estabelecimentos domiciliados na Zona Franca de Manaus – ZFM, no valor de R\$ 38.481,82, glosados por se tratar de venda sujeita à alíquota zero nos termos do art. 2º da lei nº 10.996/2004; b) créditos relativos a aquisições de águas e refrigerantes, no valor de R\$ 4.734,21, glosados por se tratar de operação sujeita à tributação concentrada; c) créditos relativos à aquisição de preparações de carnes suínas e de frango, no valor de R\$ 35.297,42, glosados por se tratar de operação sujeita à alíquota zero nos termos do art. 1º, XIX, “b”, da Lei nº 10.925/2004; d) créditos baseados em documentos fiscais de aquisição emitidos entre 31/03/2009 e 31/12/2009, no valor de R\$ 453.116,40, desconsiderados com fundamento no ADI SRF nº 3/2007 e IN RFB nº 1.015/2010, por pertencerem a períodos de apuração diferentes do período em análise.

- O contribuinte também foi intimado a apresentar cópias das notas fiscais representativas dos serviços adquiridos que compuseram a base de cálculo dos créditos apurados a título de “Serviços Utilizados como Insumos”. Depois de analisar os documentos fornecidos, que totalizavam registros relativos a aquisição de serviços no montante de R\$ 24.385.356,49, a fiscalização concluiu pela exclusão dos seguintes valores da base de cálculo dos créditos, por serem relativos a serviços que não permitem aproveitamento de créditos: a) serviço de fornecimento de vale-transporte, no valor de R\$ 3.451.605,53, pois tal despesa compõe a base de cálculo dos créditos tão somente para pessoas jurídicas que explorem as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção (Lei nº 10.833/2003, art. 3º, caput, inciso X, incluído pela Lei nº 11.898/2009); b) serviços de publicidade e propaganda, no valor de R\$ 7.155.929,89, pois não se trata de serviços aplicados ou consumidos diretamente na execução do serviço; c) serviços de assistência médica (plano de saúde dos funcionários), no valor de R\$ 1.573.542,28, o que também não pode ser entendido como serviço aplicado diretamente na produção de bens ou na prestação de serviços; d) serviço de suporte técnico, lacração e manutenção de Equipamento Emissor de Cupom Fiscal, no valor de R\$ 719.096,95, pelo mesmo motivo do item anterior; e) serviços prestados por pessoas físicas, no valor de R\$ 93.708,27, pois não geram créditos, conforme disposto no art. 3º, § 3º, incisos I e II, da Lei nº 10.833/2003.

- Tendo em vista tudo o que foi apurado, concluiu-se que não há saldo credor de Cofins no período de 01/2010, mas sim um saldo devedor no valor de R\$ 545.766,27, conforme quadro resumo a seguir:

	DACON	VERIFICAÇÃO
--	-------	-------------

		FISCAL
Cofins apurada no mês	R\$ 14.676.324,87	R\$ 15.564.888,66
Saldo de crédito apurado no AC 2007	R\$ 241.994,82	R\$ 0,00
Saldo de crédito apurado no AC 2008	R\$ 3.116.131,51	R\$ 0,00
Saldo de crédito apurado no AC 2009	R\$ 2.362.409,08	R\$ 0,00
Créd. Bens para Revenda P.A. 01/2010	R\$ 4.385.040,14	R\$ 3.172.413,14
Créd. Serviços Utilizados P.A. 01/2010	R\$ 1.214.132,04	R\$ 865.751,99
Créd. Bens do At. Imob. P.A. 01/2010	R\$ 900.930,10	R\$ 900.930,10
Créd. Bens do At. Imob. P.A. 01/2010	R\$ 492.207,17	R\$ 492.207,17
Créd. Desp. En. Elétrica P.A. 01/2010	R\$ 450.624,91	R\$ 450.624,91
Créd. Armazen. e Frete P.A. 01/2010	R\$ 203.203,18	R\$ 203.203,18
Créd. Bens Utilizados P.A. 01/2010	R\$ 93.923,43	R\$ 93.923,43
Créd. Alug. Máq. e Equip. P.A. 01/2010	R\$ 16.107,13	R\$ 16.107,13
Desconto de crédito apurado em 01/2010	R\$ 1.829.594,89	R\$ 6.195.161,06
Pagamento	R\$ 8.823.961,33	R\$ 8.823.961,33
Saldo credor	R\$ 1.697.766,76	(R\$ 545.766,27)

- Assim, em que pese a impossibilidade de constituição de ofício do saldo devedor de R\$ 545.766,27 relativo ao período de janeiro de 2010 (em face do decurso do prazo de cinco anos do fato gerador da contribuição), constatou-se que o crédito resultante do suposto pagamento a maior de COFINS, no valor de R\$ 1.697.766,76, cuja compensação o contribuinte pleiteia, não possui os necessários atributos de liquidez e certeza que permitam o seu reconhecimento.

O contribuinte tomou ciência do Despacho Decisório e do Termo de Verificação Fiscal em 30/03/2017 (fls. 345) e apresentou manifestação de inconformidade tempestiva em 29/04/2017 (fls. 357-378), alegando, em síntese, o seguinte:

- Decadência e impossibilidade de se exigir valores relativos ao período de janeiro de 2010. A Cofins é um tributo que se submete à modalidade de lançamento por homologação com fato gerador mensal, portanto o prazo decadencial para que o Fisco pudesse questionar débitos de janeiro de 2010 expirou em janeiro de 2015, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN. Mesmo que se pretendesse aplicar as disposições do art. 173, I, do CTN, chegar-se-ia à conclusão de que houve decadência, pois assim o prazo teria expirado em janeiro de 2016, sendo que a empresa tomou ciência do Despacho Decisório apenas em 30/03/2017. A decadência é tão evidente que o próprio Fisco a admitiu expressamente no Termo de Verificação Fiscal, contudo, de forma absolutamente contraditória, acabou não homologando os créditos pleiteados no PER/DCOMP. Desde a primeira apresentação do PER/DCOMP, em 15/12/2010 (a qual foi retificada em 03/04/2012), a fiscalização já tinha condição de verificar a validade e legitimidade dos créditos, não se podendo admitir que quase sete anos depois o Fisco pretenda rediscutir a questão, o que configura grave violação dos princípios da segurança e da proteção à confiança legítima.

- Bens para revenda - Aquisições realizadas por pessoa jurídica estabelecida na ZFM. A fiscalização afirmou que a empresa registrou créditos de Cofins sobre aquisições de insumos realizadas no âmbito

da ZFM, o que seria indevido nos termos do art. 2º da Lei nº 10.996/2004. No entanto, isso não ocorreu e a fiscalização deixou de considerar as informações prestadas pela empresa durante o procedimento de fiscalização, no sentido de que: i) diversas empresas referidas pela fiscalização estão localizadas nos estados de Minas Gerais, Rondônia e São Paulo; ii) parcela substancial decorre de operações realizadas com empresas estabelecidas fora da zona incentivada; iii) não houve indicação nas notas fiscais quanto à eventual aplicação dos benefícios da ZFM. Com relação a este último ponto, esclarece-se que o dever de fiscalização e o poder de polícia são prerrogativas das autoridades fiscais, e não do contribuinte, conforme jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF e do Superior Tribunal de Justiça.

- Bens para revenda - Aquisições de águas e refrigerantes. A fiscalização alega que por se tratar de produtos sujeitos à tributação concentrada, a empresa não poderia ter registrado quaisquer créditos. Contudo, com a publicação da Lei nº 11.033/2004, a regra contida no art. 17 autoriza expressamente a manutenção dos créditos mesmo nos casos em que as vendas tenham ocorrido com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência. Embora o governo tenha editado a Medida Provisória nº 413/2008 visando impor restrições ao alcance do referido art. 17, tais restrições não foram incorporadas ao texto da Lei nº 11.272/2008 (lei de conversão). O mesmo ocorreu com a Medida Provisória nº 451/2008, que ao ser convertida na Lei nº 11.945/2009 deixou de conter restrições ao aproveitamento de créditos decorrentes da sistemática monofásica. O direito do contribuinte ao crédito em questão é reforçado pelo julgamento proferido pelo Superior Tribunal de Justiça no AgRgREsp 1.051.634-CE, no qual restou assentado que o disposto no art. 17 da lei nº 11.033/04 aplica-se a qualquer contribuinte, e não apenas aos sujeitos ao regime previsto nessa lei (Reporto). Ainda que assim não se entenda, há que se considerar também que, ao trazerem nova regulamentação aplicável ao setor de bebidas frias e instituírem uma expressa vedação ao registro de créditos pela pessoas jurídicas sujeitas à alíquota zero (varejistas), a Lei nº 13.097/2015 e o Decreto nº 8.442/2015 apenas confirmam o direito da requerente ao reconhecimento dos créditos sob a sistemática anterior.

- Bens para revenda - Aquisições de preparações de carnes. A fiscalização também alega que por se tratar de produtos sujeitos à alíquota zero, a empresa não poderia ter registrado quaisquer créditos. Entretanto, conforme informado pela empresa durante o procedimento de fiscalização, a isenção de PIS e COFINS sobre a receita da venda de carnes bovina, suína, ovina, caprina e de aves e certos produtos de origem animal no mercado interno de que trata o art. 1º, XIX, da Lei nº 10.925/2004, somente foi instituída pela Lei nº 12.839/2013. Essa regra não se aplica retroativamente, portanto as vendas realizadas em períodos anteriores foram devidamente tributadas, mostrando-se correto o registro dos créditos pela empresa.

- Bens para revenda - Créditos Extemporâneos. A fiscalização glosou parte dos créditos com a justificativa de que se tratava de créditos extemporâneos aproveitados de forma contrária aos procedimentos previstos na Instrução Normativa nº 10.015/2010 e no Ato Declaratório Interpretativo nº 03/2007. Contudo, a possibilidade de aproveitamento dos créditos extemporâneos é expressamente prevista na legislação e em diversas Soluções de Consultas emitidas pela Receita Federal do Brasil. Ao contrário do que alega o Fisco, a empresa de fato procedeu à retificação dos DACONs e, ademais, a suposta postergação do uso dos créditos não causou qualquer prejuízo ao Erário. Os atos normativos citados pela fiscalização, na condição de normas infralegais, não podem mitigar o direito de crédito do contribuinte, pois não há vedação expressa na lei que impeça a escrituração de créditos extemporâneos sem a retificação dos respectivos documentos fiscais. Eventuais questões formais relacionadas a esse direito têm caráter de obrigação acessória, possuindo cunho meramente probatório, mas não constitutivo do direito, sendo incabível impedir ou restringir direitos materiais em virtude do descumprimento de simples questões formais. No campo do processo administrativo tributário, esse direito é reforçado pelo princípio da busca da verdade material,

segundo o qual se deve procurar averiguar os fatos tais como eles efetivamente ocorreram. Há inúmeros acórdãos do CARF que reconhecem o direito de crédito extemporâneo de PIS/COFINS, independentemente de retificação das declarações tributárias pertinentes.

- Insumos - Conceito. A sistemática não cumulativa da Cofins foi criada com o objetivo de reduzir o “efeito cascata” resultante da cobrança cumulativa da contribuição. O art. 3º, II, da Lei nº 10.833/2003, facultou aos contribuintes a possibilidade de descontar créditos de Cofins para as situações nas quais bens e serviços são utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou na fabricação de bens ou produtos destinados à venda. O texto legal, no entanto, não define o conceito de “insumo” e tampouco estabelece quais seriam os bens e serviços passíveis de creditamento. A RFB publicou as Instruções Normativas nº 247/2002 e 404/2004 para suprir essa lacuna, mas acabou restringindo de forma indevida o conceito de insumos, sendo esse mesmo equívoco cometido pela fiscalização no presente caso, pois se trata de interpretação alinhada ao conceito de insumo estabelecido na legislação do ICMS e do IPI, que não guarda relação com a COFINS. De fato, a COFINS não depende de operações específicas para que ocorra seu fato gerador, pois depende apenas da geração de receita e faturamento, conforme disposto no art. 1º, § 2º, da Lei nº 10.833/2003. Nesse contexto, o conceito de insumo deve ser analisado de forma mais ampla, de modo a contemplar todos os dispêndios necessários e essenciais ligados à produção dos bens que resultam na geração da receita e do faturamento da empresa. Essa posição é corroborada pela doutrina e pela jurisprudência, podendo ser citadas nesse sentido diversas decisões do CARF e do STJ.

- Insumos – serviços em relação aos quais não houve registro de crédito. Não houve qualquer registro de crédito por parte da empresa em relação aos itens (i) fornecimento de vale transporte, (ii) assistência médica e (iii) pessoas físicas. Trata-se de um grave equívoco cometido pela fiscalização, que comprometeu a análise das compensações discutidas no presente processo administrativo.

- Insumos - Serviços de publicidade e propaganda. A fiscalização considerou indevido o aproveitamento de créditos sobre tais despesas, mas trata-se de um equívoco, pois tais despesas são essenciais e indispensáveis para a atividade da empresa. Tais atividades têm por finalidade tornar determinado produto, serviço ou marca conhecido pelo mercado consumidor e estimular as respectivas vendas, aumentando assim a lucratividade da empresa e seu crescimento. A empresa atua no comércio varejista como franqueada máster dos restaurantes McDonald's no Brasil, de forma que não há dúvidas de que as despesas incorridas com publicidade e propaganda desempenham papel essencial e relevante na venda de mercadorias e contribuem decisivamente para obtenção do seu resultado operacional, sendo passíveis, portanto, de enquadramento no conceito de insumo para fins de desconto de créditos da COFINS.

- Insumos - Serviços de suporte técnico, lacração e manutenção de ECF. A essencialidade desse dispêndio é clara, pois os ECFs mantidos pela empresa em suas lojas se destinam a cumprir com um dever imposto pela legislação fiscal estadual, regulamentada por diversos protocolos, ajustes e convênios no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ. Trata-se de equipamento de utilização obrigatória, devidamente autorizado pelo Fisco e instalado no estabelecimento para a emissão de cupons fiscais nas operações de venda a consumidor final do comércio varejista. A falta de emissão desses cupons ou qualquer outra falha referente à correta manutenção do equipamento (lacre, software, autorização e aprovação, etc) levam à aplicação de gravosas penalidades pelas autoridades fiscais estaduais. Assim, é certo que a correta manutenção dos equipamentos em questão é uma despesa absolutamente indispensável para as atividades operacionais da empresa.

- Impossibilidade de cobrança de multa e juros. A cobrança dos créditos tributários decorrentes das compensações não homologadas não pode ser acompanhada da cobrança de multa e juros moratórios, em razão da comprovada suspensão da exigibilidade dos créditos tributários objeto de

discussão nestes autos, nos termos do art. 74, § 11, da Lei nº 9.430/96, e do art. 77, § 5º, da IN Nº 1.300/2012. Para exigência de multa e juros, é necessário que o contribuinte esteja em atraso com o pagamento do crédito tributário, o que não se verifica no caso em tela. Para tal exigência, seria necessário o transcurso do prazo de trinta dias contados da data em que o contribuinte teve ciência da decisão que não homologou os seus pedidos de compensação. No entanto, no caso em tela esse prazo não transcorreu e, além disso, diante da presente manifestação de inconformidade, que suspende a exigibilidade do crédito tributário, mesmo depois de findo o referido prazo, nenhum valor a título de multa e juros poderá ser exigido enquanto o processo administrativo encontrar-se em curso. A compensação realizada foi legal e válida, implicando na quitação do valor objeto da cobrança, de modo que não há multa e juros a serem cobrados. De qualquer forma, tendo em vista que a empresa observou todas as normas e atos normativos pertinentes ao proceder à compensação, deve ser aplicado o art. 100, I, parágrafo único, do CTN, excluindo-se da base de cálculo do tributo “a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário”. Aplica-se também o art. 112 do CTN, que dispõe sobre a interpretação mais favorável ao contribuinte nos casos de dúvida a respeito da capitulação legal do fato e da natureza ou das circunstâncias materiais do fato, questão que ficou mais evidente sob a perspectiva da Medida Provisória nº 765/2016, face ao conflito de interesse. A aplicação da taxa Selic deve ser afastada do cálculo do crédito tributário, sob pena de violação aos artigos 5º, II, e 150, I, da Constituição Federal, uma vez que essa taxa não foi criada por lei para fins tributários e não possui caráter moratório (e sim remuneratório).

Ao final, com base nesses argumentos, o contribuinte requereu o cancelamento do Despacho Decisório, a homologação integral da compensação efetuada, o cancelamento total da exigência (principal, multa e juros) e o consequente arquivamento do processo administrativo.

É o relatório.

A 5ª Turma da DRJ/CTA, em sessão datada de 31/10/2018, decidiu, por unanimidade de votos, julgar improcedente a manifestação de inconformidade. Foi exarado o Acórdão 06-64.607, com a seguinte ementa:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/01/2010

DECADÊNCIA. INAPLICABILIDADE NA ANÁLISE DE PEDIDO DE REPETIÇÃO DE INDÉBITO.

O prazo decadencial do direito de lançar tributo não rege os institutos da compensação e do ressarcimento e não é apto a obstaculizar o direito do fisco de averiguar a liquidez e a certeza do crédito pleiteado pelo sujeito passivo.

COMPENSAÇÃO. TERMO INICIAL DO PRAZO PARA HOMOLOGAÇÃO. DECLARAÇÃO RETIFICADORA.

O prazo para a Administração homologar ou não a compensação efetuada pelo sujeito passivo é de cinco anos contados a partir da data de entrega da respectiva declaração. Nos casos em que esta é objeto de retificação, o termo inicial da contagem do prazo é a data da apresentação da declaração retificadora.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/01/2010

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. RETIFICAÇÕES NECESSÁRIAS.

No regime da não cumulatividade da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, os créditos extemporâneos devem ser apropriados no período de apuração em que foram

gerados, sendo necessária, portanto, a retificação do Demonstrativo de Apuração das Contribuições Sociais - DACON e da Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF correspondentes.

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. BENS E SERVIÇOS QUE NÃO SUJEITOS AO PAGAMENTO DE CONTRIBUIÇÃO. IMPOSSIBILIDADE DE APURAÇÃO DE CRÉDITO.

Em regra, não geram créditos no regime da não cumulatividade da COFINS as aquisições de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição.

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMO. DECISÃO DO STJ. EFEITO VINCULANTE PARA A RFB.

No regime da não cumulatividade da COFINS, aplica-se o entendimento adotado pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, julgado em 22/02/2018 sob a sistemática dos recursos repetitivos, no qual restou assentado que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica do contribuinte. Esse entendimento tem efeito vinculante para a Receita Federal do Brasil - RFB, nos termos do disposto nos §§ 4º, 5º e 7º do art. 19 da Lei nº 10.522/2002 c/c o art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01/2014, bem como da Nota Explicativa PGFN nº 63/2018.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Em sede recursal, a Recorrente reitera os argumentos da sua Manifestação de Inconformidade, para afastar as glosas mantidas pela DRJ, pleiteando os seguintes itens: a) restabelecimento dos créditos informados pela Recorrente; b) cancelamento integral dos valores exigidos a título de principal, multa e juros; e c) arquivamento definitivo dos presentes autos.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Aniello Miranda Aufiero Junior, Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche as demais condições de admissibilidade, razão pela qual dele tomo conhecimento.

Preliminarmente, passo a discorrer sobre a necessidade de reconhecimento da decadência já apontado em sede de Manifestação de Inconformidade e reproduzido novamente no Recurso Voluntário.

A Recorrente alega que, tendo em vista que tomou ciência do Despacho Decisório apenas em 30/03/2017, os lançamentos já anteriormente homologados não poderiam ser revistos, em razão do instituto da decadência, seja pela regra do art. 150, § 4º, do CTN (contados da ocorrência do fato gerador), seja pela regra geral do art. 172, I, do CTN.

Por outro lado, a decisão de piso sustenta que a lei não prevê prazo de decadência para a Receita Federal do Brasil - RFB examinar a existência de direito creditório solicitado em Pedido de Restituição, Pedido de Ressarcimento ou Declaração de Compensação. Da mesma forma, também não existe limite temporal para aferição pela RFB a respeito da veracidade e conformidade das contribuições e créditos informados pelo contribuinte no Demonstrativo de Apuração das Contribuições Sociais – DACON.

Sem razão à Recorrente.

Conforme já aduzido explicitado em momento oportuno, as disposições legais apresentadas pela Recorrente referem-se exclusivamente ao direito do Fisco de efetuar lançamento, ou seja, constituir o crédito tributário relativo a tributo não declarado e não pago pelo contribuinte, não se aplicando à análise e decisão a respeito de pedidos de ressarcimento/restituição e declarações de compensação.

Para os casos de homologação da compensação declarada, o art. 74, § 5º, da Lei nº 9.430/96 estabelece o prazo de 5 (cinco) anos, contado da entrega da declaração de compensação. Ademais, o art. 44, § 2º, da IN RFB nº 1.300/2012, ratifica tal entendimento ao dispor que o termo inicial de contagem de prazo é a data de apresentação da declaração retificadora, razão pela qual não há que se falar em decadência.

Desse modo, é de se negar provimento ao recurso no tema.

Outro ponto digno de nota diz respeito à impossibilidade de revisão de PER/DCOMP já homologada, suscitada pelo contribuinte em sede de manifestação de inconformidade e repisada no presente recurso.

A Recorrente alega que a fiscalização, ao avaliar o conteúdo do PER/DCOMP retificador, acabou reabrindo todo o período de fiscalização e questionando créditos que já haviam sido expressamente homologados, razão pela qual não haveria qualquer elemento que pudesse justificar a revisão de ofício de lançamento já aperfeiçoado e homologado.

Igualmente não assiste razão à Recorrente.

Consoante disposto no Acórdão recorrido, a primeira declaração de compensação apresentada pelo contribuinte foi substituída integralmente pela declaração retificadora e nunca foi objeto de homologação, seja tácita ou expressamente.

Ademais, por força do art. 88 da IN RFB nº 1.300/2012, caso fosse considerada a homologação da primeira declaração de compensação, a apresentação de declaração retificadora sequer seria viável, afastando-se, assim, a alegação deste quesito.

Uma vez superada as questões supracitadas, a controvérsia gira em torno das seguintes matérias:

1. glosas de créditos decorrentes de bens para revenda;

A recorrente defende o reconhecimento dos seguintes créditos: a) Aquisições por pessoa jurídica estabelecida na Zona Franca de Manaus (ZFM); b) Aquisições de águas e refrigerantes; e c) créditos extemporâneos.

1.a – Aquisições por pessoa jurídica estabelecida na Zona Franca de Manaus (ZFM)

A Recorrente alega que não teria como supor qual a tributação aplicada pelo fornecedor (alíquota zero), para deixar de aplicar o regime geral da não-cumulatividade, cabendo à fiscalização o dever de verificar de forma os fornecedores tributaram as operações.

A situação em comento foi enquadrada no art. 3º, § 2º, II, da Lei nº 10.833/2003, que veda o direito a crédito as aquisições 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 zero, isentos ou não alcançados pela contribuição.

No caso das mercadorias destinadas ao consumo ou à industrialização na Zona Franca de Manaus e vendidas por pessoa jurídica estabelecida fora dessa área, o art. 2º da Lei nº 10.996/2004 dispõe que estão sujeitas a alíquota zero de PIS e COFINS, razão pela qual não geram créditos da não cumulatividade para o adquirente.

Vale ressaltar que a decisão de piso reverteu as glosas referentes às aquisições de bens adquiridos por estabelecimentos situados fora da Zona Franca, sendo mantidas tão somente os demais créditos relativos a essas aquisições, exatamente por força de expressa vedação legal (art. 3º, § 2º, II, da Lei nº 10.833/2003).

Pelo exposto, voto por manter as glosas neste particular.

1.b – Aquisições de águas e refrigerantes

O sujeito passivo sustenta que é indevida a glosa dos créditos relativos aos bens adquiridos para revenda não sujeitos a incidência do PIS/COFINS não-cumulativos ou sujeitos à alíquota zero, ocasião em que fundamenta seu entendimento com base no art. 17 da Lei nº 11.033/2004.

A despeito das razões apresentadas pela Recorrente, entendo que não merecem prosperar, em especial por expressa vedação legal ao aproveitamento dos créditos pretendidos, senão vejamos.

Os incisos I e II do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 assim estipulam:

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:

a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei;

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 nº10.485, 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;

(...)

§ 2º Não dará direito a crédito o valor:

(...)

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; e

No caso concreto, os créditos relativos à aquisição de águas e refrigerantes se enquadram nas vedações previstas expressamente nos artigos 3º, I, “b”, e 3º, § 2º, II, todos da Lei nº 10.833/2003.

Ademais, não há que se falar em apuração de crédito pela adquirente, uma vez que a venda de águas e refrigerantes não estava sujeita ao pagamento da contribuição pelos comerciantes atacadistas e varejistas.

Portanto, correto o entendimento da decisão de piso de manter integralmente a glosa nesta rubrica.

1.c - Créditos Extemporâneos

A Recorrente alega que não há qualquer vedação expressa na lei que impeça a escrituração de créditos extemporâneos sem a retificação dos respectivos documentos fiscais ou, contrariamente, que obrigue a realização de tais retificações.

Aduz, ainda, tratar-se de simples questão formal, sendo permitido o aproveitamento dos supracitados créditos, mesmo que não tenha retificado seus documentos fiscais.

Não assiste razão à Recorrente.

Conforme se depreende da decisão *a quo*, “a escrituração do crédito deve ocorrer no mês em que ocorreu o seu fato gerador. Não há previsão legal para creditamento extemporâneo de créditos (assim entendida a apropriação ou reconhecimento do crédito na escrita fiscal em mês diverso do fato que o ocasionou).”

Ademais, a retificação dos referidos documentos torna-se necessária não somente para que se possa constituir os créditos decorrentes dos documentos não considerados na declaração original, mas também para a atualização dos saldos de créditos das declarações posteriores. Trata-se de medida necessária para demonstrar com precisão que o crédito está constituído e, mais importante, que o mesmo não foi utilizado em períodos anteriores.

Este Conselho tem decidido, de forma reiterada, pela necessidade de retificação das declarações ou, para algumas Turmas, que essa retificação pode ser substituída por comprovação inequívoca de que os créditos não foram utilizados em duplicidade, bem como de sua liquidez e certeza, conforme os seguintes precedentes:

1) Acórdão nº 9303-012.973 – CSRF / 3ª Turma, Sessão de 17/03/2022:

REGIME DE APURAÇÃO NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. DACON. RETIFICAÇÃO. OBRIGATORIEDADE.

O aproveitamento de créditos extemporâneo no sistema não-cumulativo de apuração das Contribuições requer que sejam observadas as normas editadas pela Receita Federal, as quais exigem a retificação do Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais DACON sempre que forem apurados novos débitos ou créditos ou aumentados ou reduzidos os valores já informados nas Declaração original. Assim, os créditos extemporâneos devem ser pleiteados em procedimentos repetitórios referentes aos períodos específicos a que pertencem.

2) Acórdão nº 3401-010.526, Sessão de 15/12/2021:

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. RETIFICAÇÃO DO DACON. NECESSIDADE.

O aproveitamento de créditos extemporâneos está condicionado à apresentação dos Demonstrativos de Apuração de Contribuições Sociais (Dacon) retificadores dos respectivos trimestres, demonstrando os créditos e os saldos credores trimestrais, bem como das respectivas Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) retificadoras.

3) Acórdão nº 3301-011.434, Sessão de 22/11/2021:

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. PEDIDO DE RESSARCIMENTO. RETIFICAÇÕES. COMPROVAÇÃO.

Para utilização de créditos extemporâneos, é necessário que reste configurada a não utilização em períodos anteriores, mediante retificação das declarações correspondentes, ou apresentação de outra prova inequívoca da não utilização.

Assim, mantenho as glosas decorrentes dos créditos extemporâneos.

2) glosas de créditos de bens e serviços não enquadrados como insumos;

Antes de analisarmos cada um dos tópicos, faz-se necessário trazer considerações fundamentais sobre o conceito de insumos no contexto do PIS/COFINS não-cumulativos que será adotado neste voto.

Conforme é cediço, o conceito de insumo para fins de apuração do crédito de PIS/COFINS no regime não cumulativo, previsto nas Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, se encontra devidamente sedimentado junto ao CARF/CSRF e pacificado pelo STJ (REsp n. 1.221.170/PR – Tema 779/780), julgado sob a sistemática dos recursos repetitivos, que fixou as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF nº 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a

imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte (julg. 22/02/2018, DJ 24/04/2018).

Ressalte-se, ainda, a Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, exarada pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional no final de setembro de 2018, cujo disposto deve ser observada pela Administração Pública, conforme o art. 19 da Lei 10.522/2002, ocasião em que transcrevo abaixo os excertos que considero esclarecedores para os critérios a serem adotados.

(...)

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

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

17. Observa-se que o ponto fulcral da decisão do STJ é a definição de insumos como sendo aqueles bens ou serviços que, uma vez retirados do processo produtivo, comprometem a consecução da atividade-fim da empresa, estejam eles empregados direta ou indiretamente em tal processo. É o raciocínio que decorre do mencionado “teste de subtração” a que se refere o voto do Ministro Mauro Campbell Marques.

18. (...) Destarte, entendeu o STJ que o conceito de insumos, para fins da não-cumulatividade aplicável às referidas contribuições, não corresponde exatamente aos conceitos de “custos e despesas operacionais” utilizados na legislação do Imposto de Renda.

(...)

36. Com a edição das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, o legislador infraconstitucional elencou vários elementos que como regra integram cadeias produtivas, considerando-os, de forma expressa, como ensejadores de créditos de PIS e COFINS, dentro da sistemática da não-cumulatividade. Há, pois, itens dentro do processo produtivo cuja indispensabilidade material os faz essenciais ou relevantes, de forma que a atividade-fim da empresa não é possível de ser mantida sem a presença deles, existindo outros cuja essencialidade decorre por imposição legal, não se podendo conceber a realização da atividade produtiva em descumprimento do comando legal. São itens que, se hipoteticamente subtraídos, não obstante não impeçam a consecução dos objetivos da empresa, são exigidos pela lei, devendo, assim, ser considerados insumos.

(...)

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

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

(...)

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

(...)

50. Outro aspecto que pode ser destacado na decisão do STJ é que, ao entender que insumo é um conceito jurídico indeterminado, permitiu-se uma conceituação diferenciada, de modo que é possível que seja adotada definição diferente a depender da situação, o que não configuraria confusão, diferentemente do que alegava o contribuinte no Recurso Especial.

51. O STJ entendeu que deve ser analisado, casuisticamente, se o que se pretende seja considerado insumo é essencial ou relevante para o processo produtivo ou à atividade principal desenvolvida pela empresa. Vale ressaltar que o STJ não adentrou em tal análise casuística já que seria incompatível com a via especial.

52. Determinou-se, pois, o retorno dos autos, para que observadas as balizas estabelecidas no julgado, fosse apreciada a possibilidade de dedução dos créditos relativos aos custos e despesas pleiteados pelo contribuinte à luz do objeto social daquela empresa, ressaltando-se as limitações do exame na via mandamental, considerando as restrições atinentes aos aspectos probatórios.

(...)

Isto é, ao ser interpretado com o critério da essencialidade e relevância, traduz-se uma posição “intermediária” construída pelo CARF, na qual, para definir insumos, busca-se a relação existente entre o bem ou serviço utilizado como insumo e a respectiva atividade realizada pelo contribuinte.

Depreende-se, assim, que as conclusões consignadas na Nota SEI nº 63/2018 e no Parecer Normativo nº 5/2018 são precisas e harmônicas com o que foi decidido pelo STJ no REsp 1.221.170/PR, delineando, de forma correta, os contornos dos conceitos de essencialidade e relevância consubstanciados na decisão judicial.

Destarte, passo a analisar os argumentos apresentados pela Recorrente.

A Recorrente alega que o acórdão recorrido acabou adotando uma interpretação absolutamente restrita, ao limitar os créditos pleiteados aos serviços que estariam ligados à “atividade-fim” do contribuinte, em linha com a Nota Explicativa PGFN nº 63/2018.

Ao justificar tais créditos, a Recorrente defende que “atua no comércio varejista como franqueada máster dos restaurantes McDonld’s no Brasil, de forma que não há dúvidas de que as despesas incorridas com publicidade e propaganda desempenham papel essencial e relevante na vendas mercadorias, sendo passíveis, portanto, de enquadramento no conceito de “insumo” para fins de créditos de COFINS sob a sistemática não-cumulativa de incidência”.

Já a essencialidade dos dispêndios com suporte técnico, lacração e manutenção de ECF estaria evidenciada pelo simples fato de que os ECFs mantidos pela Recorrente em suas lojas “se destinam a cumprir com um dever imposto pela legislação fiscal estadual, regulamentada por diversos protocolos, ajustes e convênios no âmbito do CONFAZ”.

Em que pese as alegações trazidas pela Recorrente, entendo pelo não enquadramento do conceito de insumo.

Conforme se depreende do Acórdão recorrido, ao analisar o caso concreto, os créditos dos serviços pleiteados propaganda e publicidade não foram objetivamente considerados como essenciais ou relevantes para o processo produtivo e para os serviços prestados pela empresa. Enquanto os gastos com ECF foram considerados como essenciais e relevantes para a atividade de cumprimento das obrigações tributárias do contribuinte, mas não o são para o exercício da atividade em si (produção de bens e prestação de serviços).

Destarte, os presentes serviços não satisfazem o requisito de relevância e essencialidade imposto pelo STJ no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, bem como o disposto no item 39 da Nota Explicativa PGFN nº 63/2018, motivo pelo qual mantendo as glosas de serviços não enquadradas como insumo.

c) multa e juros

A Recorrente argumenta que não houve qualquer atraso com pagamento do crédito tributário para que justificasse a exigência de multa e juros de mora, devendo ser excluídos da base de cálculo do tributo.

Entendo que a questão foi analisada de modo correto pela decisão recorrida, razão pela qual adoto como fundamento decisório:

O acréscimo de juros e multa de mora sobre o valor do débito indevidamente compensado tem fundamento no art. 61 e parágrafos da Lei nº 9.430/96:

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

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

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

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

Esse dispositivo aplica-se a todo e qualquer débito tributário para com a União, inclusive aqueles decorrentes de compensação indevida. Tanto é assim que a Instrução Normativa nº 1.300/2012 (vigente na época da entrega da declaração de compensação pelo contribuinte), assim dispõe:

Art. 45. O tributo objeto de compensação não homologada será exigido com os respectivos acréscimos legais.

Diante da estrita vinculação da autoridade administrativa de julgamento à legislação em vigor (art. 26-A do Decreto 70.235/72 e art. 7º, V, da Portaria MF nº 341/2011), mostra-se inviável a pretensão do contribuinte de afastar a incidência dos acréscimos moratórios no caso em tela.

Não há que se falar em exclusão de penalidade nos termos do art. 100, I, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, pois conforme demonstrado no Termo de Verificação Fiscal e nos demais tópicos deste voto, ao efetuar as compensação o contribuinte não observou “os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas”.

Também não há razão na invocação do art. 112 do CTN, pois no presente caso não há qualquer dúvida quanto à capitulação legal do fato ou quanto a qualquer outro aspecto relacionado à existência do débito ou à aplicabilidade da multa de mora.

No que tange à aplicação da taxa Selic aos tributos pagos com atraso, vale destacar que o Superior Tribunal de Justiça já consolidou há muito tempo o entendimento de que a mesma é legítima:

EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. VIOLAÇÃO AOS ARTIGOS 458 E 535, DO CPC NÃO CONFIGURADA. ARTIGO 11, § 3º, II DA LC Nº 87/96. VIOLAÇÃO REFLEXA. EXCESSO DE PENHORA. AUSÊNCIA DE CERTEZA E LIQUIDEZ DA CDA. SÚMULA 07/STJ. TAXA SELIC. LEGALIDADE. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL NÃO DEMONSTRADA.

(...)

IV - A jurisprudência desta Corte consolidou o entendimento no sentido de que, a partir do advento da Lei nº 9.250, de 1995, passou a ser legítima a aplicação da taxa SELIC no campo tributário. Precedentes: EREsp nº 396.554/SC, Rel. Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI, DJ de 13/09/04; REsp nº 653.324/SC, Rel. Min. CASTRO MEIRA, DJ de 27/09/04 e REsp nº 475.904/PR, Rel. Min. JOSÉ DELGADO, DJ de 12/05/03. (AgRg nos EDcl no REsp 868.300/MG; Relator Ministro FRANCISCO FALCÃO; publicado no DJ de 07.05.2007, p. 290).

TRIBUTÁRIO. PARCELAMENTO DE DÉBITO. JUROS MORATÓRIOS. TAXA SELIC. CABIMENTO.

1. O artigo 161 do CTN estipulou que os créditos não pagos no vencimento serão acrescidos de juros de mora calculados à taxa de 1%,ressalvando, expressamente, em seu parágrafo primeiro, a possibilidade de sua regulamentação por lei extravagante, o que ocorre no caso dos créditos tributários, em que a Lei 9.065/95 prevê a cobrança de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia – SELIC para títulos federais (art. 13).

2. Diante da previsão legal e considerando que a mora é calculada de acordo com a legislação vigente à época de sua apuração, nenhuma ilegalidade há na aplicação da Taxa SELIC sobre os débitos tributários recolhidos a destempo, ou que foram objeto de parcelamento administrativo.

3. Também há de se considerar que os contribuintes têm postulado a utilização da Taxa SELIC na compensação e repetição dos indébitos tributários de que são credores. Assim, reconhecida a legalidade da incidência da Taxa SELIC em favor dos contribuintes, do mesmo modo deve ser aplicada na cobrança do crédito fiscal diante do princípio da isonomia.

4. Embargos de divergência a que se dá provimento. (EResp nº 396.554/; Relator Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI; publicado no DJ de 13/09/2004, p. 167).

No mesmo sentido é a Súmula nº 4 do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, a qual tem efeito vinculante para a Receita Federal do Brasil:

Súmula CARF nº 4

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018)

Há que se registrar que a multa e os juros de mora são devidos em razão da falta de pagamento do tributo no modo e tempo devidos, nos termos do art. 161 do CTN.

Assim, no período em que a exigibilidade do crédito tributário está suspenso por força de impugnação administrativa, os juros moratórios incidem normalmente.

Nesse sentido é o entendimento do Superior Tribunal de Justiça:

PROCESSUAL CIVIL E ADMINISTRATIVO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. ERRO DE PREMISSA VERIFICADO. ATRIBUIÇÃO DE EFEITOS INFRINGENTES. TRIBUTÁRIO. JUROS DE MORA DEVIDOS DURANTE O TRÂMITE DO PROCESSO ADMINISTRATIVO. AUSÊNCIA DE DEPÓSITO DO MONTANTE INTEGRAL. INCIDÊNCIA. ARTS. 161 DO CTN E 5º DO DECRETO-LEI 1.736/1979.

(...)

3. A jurisprudência desta Corte Superior entende que os juros de mora e as penalidades são devidas em razão da falta de pagamento do tributo no modo e tempo devidos, nos termos do art. 161 do CTN. É cediço que, para desincumbir-se dos juros de mora, o contribuinte deveria ter realizado o depósito do montante integral do crédito, nele incluídos os juros de mora até a data do depósito (REsp 1.398.534/MG, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 7/11/2013, DJe 9/12/2013). (EDcl no REsp 1.641.553/SP, julgado em 16/09/2017, publicado no DJe em 09/10/2017)

Nesse sentido também há Súmula do CARF com efeito vinculante:

Súmula CARF nº 5

São devidos juros de mora sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, ainda que suspensa sua exigibilidade, salvo quando existir depósito no montante integral. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018)

Nesse sentido, mantenho os valores exigidos a título de multa e juros.

CONCLUSÃO

Diante de todo o exposto, conheço do Recurso Voluntário, para negar-lhe provimento.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Aniello Miranda Aufiero Junior