



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15563.720013/2013-23
ACÓRDÃO	3301-014.489 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	30 de julho de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ENGETECH COMERCIO E INDUSTRIA DE PLASTICOS LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

INSUMO. CONCEITO. CRITÉRIOS PARA AFERIÇÃO.

O conceito de insumo para fins de apuração de créditos da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica. O critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço: a) constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço; ou b) quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência. O critério da relevância, por seu turno, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja a) pelas singularidades de cada cadeia produtiva; ou b) por imposição legal.

TRATAMENTO DE ESGOTO INDUSTRIAL. CONTROLES DE PRAGAS. DEDETIZAÇÃO. DIREITO A CRÉDITO.

Geram direito a crédito os custos/despesas com tratamento de esgoto industrial e com o controle de pragas, inclusive dedetização de instalações industriais.

REGIME NÃO CUMULATIVO. CRÉDITOS. GASTOS COM PUBLICIDADE E PROPAGANDA. DESPESAS OPERACIONAIS COM VENDAS.

Inexiste previsão legal para aproveitamento de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins relativos a gastos com publicidade e propaganda, que correspondem a despesas operacionais com vendas da pessoa jurídica.

CONTRATO DE ADESÃO COM VAREJISTA. DESCONTOS FIXOS. DESCONTO INCONDICIONAL. CONFIGURAÇÃO

A concessão de descontos fixos com base em contrato de adesão firmado com varejista configura desconto incondicional, mesmo quando não destacado em nota fiscal, autorizando a sua exclusão da base de cálculo das contribuições ao PIS/COFINS com fundamento no art. 12, §1º, inc. II, do Decreto-lei nº 1.598/1977.

REPRESENTANTES COMERCIAIS. CONCEITO DE INSUMOS. APURAÇÃO DE CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. IMPOSSIBILIDADE.

As comissões pagas pela Recorrente a representantes comerciais pela venda de seus produtos (calçados e artigos de vestuário) não se enquadram no conceito de insumo para fins de apuração de crédito da não cumulatividade das contribuições para o PIS e a COFINS, já que não se trata de bens e serviços utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos pela Recorrente e sim de dispêndios incorridos na fase de vendas desses bens, portanto após a finalização da produção, não satisfazendo os critérios da essencialidade ou da relevância.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para reverter as glosas sobre serviços de dedetização, serviços de afiação de facas, serviços de gravação de clichês e descontos fixos concedidos em virtude de contrato de fornecimento da conta 41072, vencidos os Conselheiros Márcio José Pinto Ribeiro e Paulo Guilherme Derouledé, que negavam provimento em relação aos descontos concedidos da conta 41072.

Assinado Digitalmente

Bruno Minoru Takii – Relator

Assinado Digitalmente

Paulo Guilherme Derouledé – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Aniello Miranda Aufiero Junior, Bruno Minoru Takii, Marcio Jose Pinto Ribeiro, Rachel Freixo Chaves, Keli Campos de Lima, Paulo Guilherme Deroulede (Presidente).

RELATÓRIO

Por bem descrever o presente caso, adoto o relatório trazido pela DRJ:

I – Do lançamento

Trata-se dos Autos de Infração (fls. 5089 a 5107) por meio dos quais foram feitos os lançamentos da Cofins e da Contribuição para o PIS contra o sujeito passivo acima identificado, decorrentes da ação fiscal desenvolvida sob amparo do MPF nº 0710300/00169/11.

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal e seu anexo (fls. 5076 a 5088), foram glosados créditos de Cofins e de PIS apurados pelo contribuinte em relação a despesas contabilizadas nas contas conforme o quadro a seguir (P.A. 01 a 12/2008), com contrapartidas nas contas 11638 – Cofins a recuperar e 11163 – PIS a recuperar: (...)

Entendeu o autuante que os dispêndios correspondentes aos valores contabilizados nessas contas não são passíveis de creditamento das mencionadas contribuições, não caracterizados como insumos por não corresponderem a bens e serviços intrínsecos à atividade, aplicados ou consumidos na fabricação de produto ou de serviço prestado.

II – Da Impugnação

Dada ciência pessoal em 25/01/2013 (sexta-feira), o interessado apresentou em 26/02/2013 Impugnações das autuações, para as quais foram formalizados os processos nºs 10735.720527/2013-46 (PIS) e 10735.720528/2013-91 (Cofins). Esses processos foram apensados aos presentes autos.

Cópias das respectivas Impugnações foram anexadas ao presente processo (fls.5128/5218) trazendo as alegações e fundamentações sintetizadas a seguir.

- em relação ao lançamento da Cofins, o defendente entende que não há como glosar os créditos aproveitados, visto que procedeu em consonância com a legislação aplicável, inexistindo dolo ou culpa por sua parte;

- a exigência tributária é nula, visto que se encontra em dissonância das condições estabelecidas pela norma tributária, desatendendo o agente da fiscalização alguns itens do art. 142 do CTN. Apresenta doutrina a respeito;

- menciona o inciso LV, do art. 5º da Constituição Federal, que trata do contraditório e da ampla defesa, bem como o inciso II (legalidade), afirmando que em consonância ao princípio da restritividade, o agente do Estado possui faculdade de fazer apenas o que a norma jurídica autoriza, não havendo como sustentar a cobrança, sob pena de violação dos direitos e garantias do impugnante, vez que repousa plena de vícios, devendo ser anulada, uma vez que em nenhum momento deixou de proceder, no aproveitamento de crédito, como devido;

- afirma que, por previsão legal, os dispêndios, denominados insumos, dedutíveis da Cofins não-cumulativa, são todos aqueles relacionados diretamente com a produção do contribuinte e que participem do universo das receitas tributáveis pela referida contribuição social. Todo o insumo indispensável e inerente à produção fim do defendente pode ser abatido no cômputo de referido tributo, gerando direito a crédito do PIS/Cofins, citando o inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2004;

- os créditos realizados pelo autuado são todos oriundos de bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou na fabricação de bens ou produtos destinados à venda;

- o CARF já decidiu profusamente que subjaz impróprio o conceito de insumo adotado pelas IN 247/02 e 404/04, na medida que se encontra associado à materialidade do IPI, que não é a receita. A não-cumulatividade deve ser vista como técnica voltada a viabilizar a determinação do montante a recolher em função da receita. Diz respeito não apenas aos eventos do processo formativo de um determinado produto, mas a toda a receita, apontando na direção de todos os elementos relevantes para sua obtenção;

- a inclusão das despesas com serviços contratados pela pessoa jurídica e com as aquisições de combustíveis e de lubrificantes denota que o legislador não quis restringir o creditamento às aquisições de matérias primas, produtos intermediários e ou material de embalagens (alcance de insumos na legislação do IPI) utilizados, ampliando de modo a considerar insumos como sendo os gastos gerais que a pessoa jurídica precisa incorrer na produção de bens ou serviços por ela realizada;

- incontroverso que as Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 ampliaram a definição de "insumos", não se limitando apenas aos elementos físicos que compõem o produto. Portanto, adotando os atos normativos o conceito de insumos com acepção restrita, em analogia à conceituação adotada pela legislação do IPI, acabaram por extrapolar os termos do ordenamento jurídico plasmados nessas leis; - acerca do que pode ser tomado como crédito da contribuição, reproduz excerto de voto de julgamento no CARF;

- solicita produção de prova pericial a fim de restar comprovada a lisura de seu comportamento e o escorreito proceder junto à legislação pertinente, a fim de ver

impugnados os valores lançados, e que o amplo direito de defesa seja respeitado em nome do devido processo legal. Cita doutrina a respeito.

Por fim, a defendente espera que seja julgada nula a cobrança em comento e se digne determinar a extinção do feito e o conseqüente arquivamento do respectivo processo administrativo, haja vista a correção do creditamento atinente à Cofins.

Quanto ao lançamento do PIS, o defendente entende, do mesmo modo, que não há como glosar os créditos aproveitados, visto que procedeu em consonância com a legislação aplicável, inexistindo dolo ou culpa por sua parte, apresentando as mesmas alegações e fundamentações em relação à Cofins sintetizadas conforme acima, citando a legislação pertinente ao PIS, propondo ao final, da mesma forma, a nulidade da cobrança e a extinção do feito.

Em sessão de 31/10/2019, a DRJ julgou a impugnação improcedente, tendo adotado a seguinte ementa (Acórdão nº 02-96.294):

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

NULIDADE. AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO E DESCRIÇÃO DOS FATOS. INOCORRÊNCIA.

Observados os requisitos formais e materiais exigidos na legislação, reunidos os elementos e descrições necessários à compreensão dos fatos e ao exercício do contraditório e da ampla defesa, inexistente nulidade dos lançamentos efetuados.

ALEGAÇÕES. ÔNUS DA PROVA.

Por força dos arts. 15 e 16 do Decreto nº 70.235, cabe ao contribuinte, no momento da apresentação da Impugnação, trazer todos os motivos de fato e direito em que se fundamenta, pontos de discordância e as razões e provas que possuir. Preclui o direito de o manifestante apresentar prova documental em outro momento processual, salvo se incorridas as situações especiais previstas.

PERÍCIA. FORMULAÇÃO. REQUISITOS.

Considera-se não formulado o pedido de diligência ou perícia quando não atendidos os requisitos previstos no inciso IV do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008 INSUMO. CONCEITO. CRITÉRIOS PARA AFERIÇÃO.

O conceito de insumo para fins de apuração de créditos da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa

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

constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço; ou b) quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência. O critério da relevância, por seu turno, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja a) pelas singularidades de cada cadeia produtiva; ou b) por imposição legal.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

PIS E COFINS NÃO CUMULATIVOS. LANÇAMENTO.

IDENTIDADE DE MATÉRIA FÁTICA. DECISÃO. MESMOS FUNDAMENTOS.

Aplicam-se ao lançamento da Contribuição para o PIS as mesmas razões de decidir aplicáveis à Cofins, quando ambos os lançamentos recaírem sobre idêntica situação fática.

Impugnação Improcedente.

Em 03/01/2020, a Recorrente apresentou o seu recurso voluntário, trazendo razões semelhantes àquelas já apresentadas em sua impugnação.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Bruno Minoru Takii**, Relator

O presente recurso é tempestivo e este colegiado é competente para apreciar este feito, nos termos do art. 65, Anexo Único, da Portaria MF nº 1.364/2023, a qual aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF.

I – Mérito

I.1. – Conceito de insumo

Quanto à questão do conceito de insumo para fins de apuração de créditos de não-cumulatividade das contribuições ao PIS/Pasep e COFINS, antes mesmo da posição vinculante trazida pelo STJ no REsp nº 1.221.170, havia já o entendimento neste E. CARF de que o critério utilizado não poderia ser aquele adotado pela legislação do IPI – onde só se admite o creditamento sobre matérias primas, produtos intermediários e materiais de embalagem aplicados diretamente na produção –, pois extremamente restritivo e inadequado às previsões

legais específicas dessas contribuições, tampouco se poderia utilizar os critérios de dedutibilidade previstos na legislação do IRPJ, uma vez que o texto legal das contribuições não prevê abertura e liberdade semelhante àquela disposta no artigo 47 da Lei nº 4.506/1964 (ex. Acórdão nº 3202-001.022, julgado pela 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 3ª Seção na sessão de 27/11/2013).

Em sede de recurso repetitivo (Temas nº 779 e 780), o STJ julgou o REsp nº 1.221.170 na sessão de 22/02/2018, buscando cravar o ponto entre os extremos da restritividade imposta na legislação do IPI – tese essa até então adotada pela RFB por meio das INs RFB nº 247/2002 e 404/2004 – e, do outro lado, e a maior permissividade prevista nas normas atinentes ao IRPJ.

E sob a relatoria do Ministro Napoleão Nunes, foram fixadas as teses de que (a) as INs da RFB eram ilegais, 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.

Para o Tribunal Superior, a essencialidade se refere ao item do qual o produto ou serviço dependa de forma fundamental, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade ou suficiência.

Já o critério de relevância diz respeito à necessidade de integração do item ao processo produtivo como um todo, e não exatamente na produção ou na execução do serviço, seja por peculiaridades na cadeia produtiva ou em razão de imposição legal. Quanto a esse critério, destaca-se no voto que o seu alcance é mais abrangente que o da pertinência, esse sim, demandante de uma ligação direta do insumo à produção ou à execução de serviços:

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

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

Consoante se verifica no voto do Ministro Cambell Marques, por se ter optado pela adoção de critérios subjetivos, haveria a necessidade de análise casuística de cada rubrica,

adotando-se, para isso, o chamado “teste de subtração” onde, por meio de um exercício mental, subtrai-se do cenário o custo/despesa “candidato” ao desconto de créditos de PIS/COFINS.

Desta forma, caso a subtração do item obste a atividade da empresa ou implique em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes, tem-se que o custo/despesa deve ser tido como insumo. Por outro lado, sendo negativa a resposta, obsta-se o direito ao creditamento. É o que se verifica no trecho abaixo:

(...) 4. São "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes. Assim caracterizadas a essencialidade, a relevância, a pertinência e a possibilidade de emprego indireto através de um objetivo “teste de subtração”, que é a própria objetivação da tese aplicável do repetitivo, a revelar a imprescindibilidade e a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

No âmbito da Administração Tributária, houve a publicação da Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF nos termos do art. 19 da Lei nº 10.522/2002 e, pela Receita Federal, o Parecer Normativo Cosit nº 05/2018, vinculando a Administração Tributária à comentada decisão do STJ.

Feitas essas considerações teóricas sobre o que se deve entender por insumo, passemos, agora, a analisar as específicas despesas glosadas da Recorrente, valendo-se aqui pontuar que a fase de fiscalização foi conduzida sob a vigência das instruções normativas posteriormente declaradas inconstitucionais, o que, isoladamente, poderia ser motivo para a conversão do presente julgamento em diligência.

Contudo, por ter a Recorrente acostado vasto conjunto probatório já em sede de manifestação de inconformidade, entendo que há condições para se prosseguir com o julgamento sem a adoção dessa medida.

I.1.1. – Créditos relativos à conta 40189 – Serviços de Terceiros - PJ

Relativamente à conta contábil “40189 – Serviços de Terceiros – PJ”, a Recorrente esclarece que ali foram lançados os gastos com serviços essenciais ou relevantes à sua atividade, tendo prestado os seguintes esclarecimentos acerca dos dispêndios em espécie, os quais passam a ser aqui analisados, na mesma ordem trazida pela empresa:

- (a) Dedetização: trata-se que serviço de eliminação de pragas, feito em suas máquinas, equipamentos e instalações, exigido por seus clientes supermercadistas e, também, pelas próprias autoridades sanitárias.

Relativamente aos gastos com a contratação de serviços de dedetização, limpeza e desinfecção do setor produtivo, é pacífico o entendimento de que devem ser classificados como insumos, conforme é possível identificar no parágrafo 100 do Parecer COSIT nº 05/2018:

100. Malgrado os julgamentos citados refiram-se apenas a pessoas jurídicas dedicadas à industrialização de alimentos (ramo no qual a higiene sobressai em importância), parece bastante razoável entender que os materiais e serviços de limpeza, desinfecção e dedetização de ativos utilizados pela pessoa jurídica na produção de bens ou na prestação de serviços podem ser considerados insumos geradores de créditos das contribuições.

- (b) Afição de facas: as facas em questão são instrumentos de seu processo produtivo de sacolas plásticas, sendo utilizadas para o corte da matéria prima (plástico). E como se trata de um serviço de precisão, é essencial que as facas estejam sempre bem afiadas.

Relativamente ao serviço de afiação de facas, vê-se que a sua supressão representaria óbice intransponível para a manutenção do processo produtivo da empresa, uma vez que, sem se cortar bobinas e, depois, as folhas de plástico em formato adequado e perfeito, não se tem sacolas plásticas vendáveis, o que determina a conclusão pela sua essencialidade, sendo, portanto, um insumo.

- (c) Gravações de clichê: os clichês são ferramentas utilizadas na impressão de informações nas sacolas plásticas (ex. o nome do cliente supermercadista) e integram, portanto, o processo produtivo da empresa.

Assim, relativamente ao serviço de gravações de clichê (normalmente, prestados por uma indústria gráfica), vê-se que a sua supressão resultaria na ausência de ferramenta para a fabricação de sacolas plásticas gravadas, o que inviabilizaria esse produto em sua linha de produção, fato esse que permite concluir que se trata de serviço essencial e, portanto, um gasto cuja natureza é de insumo.

Relativamente ao conjunto probatório, entendo que as informações constantes no razão contábil da empresa são condizentes com as informações acima prestadas, pois se trata de pagamentos a empresas que prestam serviços de limpeza (ex. Remarferpa), de tornearia (Cemantro) ou gráficos (ex. Studios Graficos):

ENGETECH COMERCIO E INDUSTRIA DE PLASTICOS LTDA. (00007) CNPJ: 01.144.673/0001-88 Razão por Conta de 01/08/2008 até 31/08/2008				ENGETECH COM IND DE PLASTICOS LTDA. Emissão: 09:23 16/12/2019 Livro :0 Folha: 1			
Data	Histórico	C/P	Documento	Lote	Débito	Crédito	Saldo
SERVICOS DE TERCEIROS - PJ (40189) 4-1-02-05-19							
				Saldo Anterior:			68.418,58D
01/08/2008	PROVISAO NF 0951 CEMANTRO	20999		00810	577,50		68.996,08D
01/08/2008	PROVISAO NF 033443 STUDIOS GRAFICOS	20882		00810	4.965,68		73.961,76D
01/08/2008	PROVISAO NF 3846 DESENT. TUCANO	22005		00810	600,00		74.561,76D
01/08/2008	PAGTO REF A REMARFERPA N.70503,CH 8958	10001		00805	33,00		74.594,76D
01/08/2008	PAGTO REF A REMARFERPA N.70191,CH 8958	10001		00805	16,50		74.611,26D
01/08/2008	PAGTO REF A REMARFERPA N.70836,CH 8958	10001		00805	7,70		74.618,96D
01/08/2008	PAGTO REF A REMARFERPA N.71283,CH 8958	10001		00805	16,50		74.635,46D
05/08/2008	PROVISAO NF 033442 STUDIOS GRAFICOS	20882		00810	4.357,08		78.992,54D
11/08/2008	PROVISAO NF 027270 IMRMAOS RIBEIRO	20334		00810	1.992,60		80.985,14D
11/08/2008	PAGTO REF A N.72181 REMARFERPA,CH 14355	10001		00806	16,50		81.001,64D
11/08/2008	PAGTO REF A N.71436 REMARFERPA,CH 14355	10001		00806	16,50		81.018,14D

E diante do quadro apresentado, entendo aqui que a totalidade das glosas procedidas sobre a conta contábil “40189 – Serviços de Terceiros – PJ”, somente para os itens de dedetização, clichês e afiação de facas.

I.1.2. – Créditos relativos à conta 40506 – Outras Promoções de Vendas e conta 40504 – Propaganda e Publicidade

Relativamente à conta contábil “40506 – Outras Promoções de Vendas”, esclarece a Recorrente que se trata de descontos financeiros feitos pelos supermercadistas sobre as sacolas vendidas, o que ocorre a título de promoção nas vendas; por sua vez, a conta contábil “40504 – Propaganda e Publicidade” diz respeito à contratação de empresas desse setor para a veiculação de campanhas.

Para comprovação de sua alegação, a Recorrente traz o razão contábil e, conjuntamente, um memorando de descontos de um de seus fornecedores:

De: Vera Miranda-Adm. Vendas	Para: Ana Cunha/Fabio- Financeiro
------------------------------	-----------------------------------

Assunto: **Makro**

Em anexo estamos encaminhando os seguintes contratos:

a) Contrato nº 12652/1 – R\$ 5.000,00 *OK*

Referente ao anúncio do produto DR Básico reforçado 100L, no jornal 25, no período de 27/11 a 10/12.

b) Contrato nº 12656/1 – R\$ 33.108,70 ✓

Referente a verba " Show de Natal " (verba extra) 5% s/compras no mês de novembro.

c) Contrato nº 12655/1 – R\$ 33.108,70 *OK*

Referente a verba de 5% s/compras no mês de novembro. (R\$ 662.174,02).

Ao se analisar os documentos trazidos durante a fase de fiscalização, pode-se identificar que os descontos estavam vinculados a atividades feitas pelos supermercadistas para a promoção das mercadorias da Recorrente, conforme é possível verificar abaixo:

makro	ACORDO DE REEMBOLSO DE DESPESAS	Nº 01.6473/1
		ORIGINAL
Verba Promocional - Jan/2008		
<p>MAKRO Atacadista S/A, estabelecida na Rua Carlos Lisdegno Carlucci nº 519, Butantã - São Paulo-SP, inscrita no CNPJ sob nº 47.427.653/0001-15, neste ato representado na forma de seu Estatuto Social, doravante designado simplesmente "COMPRADOR"; e ENGETECH COM. E IND. PLÁSTICO LTDA, sediada à ESTRADA DE CAXIAS, 1640 - CEP: 25585-020 - SAO JOAO MERITI-RJ, inscrita no CNPJ sob o número 01.144.673/0003-40, neste ato representada na forma de seu Contrato Social, doravante denominado "FORNECEDOR".</p>		
<p>Visando melhorar a competitividade dos produtos do "FORNECEDOR" nas lojas do "COMPRADOR", resolvem as partes</p>		
<p>1. "O "FORNECEDOR" assume o compromisso de reembolsar o "COMPRADOR" pelas suas despesas de promoção de evento o valor de R\$ 12.144,58 (Doze Mil, Cento e Quarenta e Quatro Reais e Cinquenta e Oito Centavos), conforme abaixo": Em Espécie : R\$12.144,58 - Vencimento: 29/02/2008</p>		
<p>2. <u>Se em espécie</u>, o presente reembolso será expressamente autorizado e efetivado através de abatimento nos pagamentos que o "COMPRADOR" efetuará ao "FORNECEDOR" em razão de compras de mercadorias e/ou serviços, ou, através de depósito em conta corrente mediante apresentação do comprovante.</p>		
<p>3. <u>Se em mercadorias grátis</u>, o "COMPRADOR" emitirá Pedido Bonificado especificando os produtos e respectivas quantidades que perfazem o valor do reembolso acima. Caso o Pedido Bonificado não seja entregue em até 7 dias após a sua data de entrega, fica o "COMPRADOR" desde já autorizado a descontar o valor devido do(s) crédito(s) existentes do "FORNECEDOR".</p>		
<p>4. Na hipótese de não existirem faturamentos contra o "COMPRADOR", os débitos neste acordo deverão ser quitados no vencimento acordado, mediante cheque nominal ao "COMPRADOR", devendo ser pago no endereço do escritório central (Rua Carlos Lisdegno Carlucci, 519 - Butantã - São Paulo - SP), no Depto. de Contas a Pagar / Receber.</p>		

Note-se que, no presente caso, os documentos existentes levam à conclusão de que a Recorrente "pagava", por meio de descontos, pela prestação de serviços de publicidade e propaganda, prestados por seus clientes supermercadistas.

Não que gastos com publicidade e propaganda não sejam necessários à atividade da empresa, mas, para fins de apuração de créditos de PIS/COFINS a título de insumo, é preciso mais, sendo indispensável que o gasto seja essencial ou relevante à sua atividade produtiva, ou seja, caso suprimido, a atividade da empresa seja impedida ou, no mínimo, gravemente prejudicada.

Observe-se que o não pagamento da verba publicitária pode prejudicar a relação do fornecedor com o supermercadista, pode reduzir a sua perspectiva de receitas e até levar à perda do cliente, mas não impede que a sua atividade econômica continue a ser exercida – mas em outros mercados -, ainda que de forma pouco competente, sendo esse um erro da legislação, mas que não pode ser remediado no contencioso administrativo ou mesmo no Poder Judiciário.

Na jurisprudência deste E. CARF, as decisões sobre gastos com publicidade e propaganda são amplamente desfavoráveis ao contribuinte:

CONCEITO DE INSUMOS. CRÉDITO PIS/COFINS. PROPAGANDA E MARKETING. IMPOSSIBILIDADE

Os serviços de marketing, propaganda e publicidade podem subsumir-se ao conceito de insumo aptos a gerar créditos das contribuições parafiscais desde que seja demonstrada e provada a essencialidade, relevância e a sua insuprimibilidade para o desempenho da atividade.

(CARF. 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 3ª Seção. PAF nº 10855.722334/2018-78. Acórdão nº 3302-012.005. Rel.: Raphael Madeira Abad. Pub.: 17/01/2022)

REGIME NÃO CUMULATIVO. CRÉDITOS. GASTOS COM PUBLICIDADE E PROPAGANDA. DESPESAS OPERACIONAIS COM VENDAS.

Inexiste previsão legal para aproveitamento de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins relativos a gastos com publicidade e propaganda, que correspondem a despesas operacionais com vendas da pessoa jurídica.

(CARF. Primeira Turma Ordinária da Primeira Câmara da Terceira Seção. PAF nº 17227.720608/2021-35. Acórdão nº 3101-003.934. Pub.: 09/12/2024)

Quanto à tese subsidiária, de que esses descontos feitos a título de pagamento de propaganda deveriam ser excluídos da base tributável do PIS/COFINS, não há suporte legal para a adoção desse procedimento, razão pela qual a glosa em questão deve ser mantida.

I.1.3. – Créditos relativos à conta 41072 – Descontos Concedidos

Relativamente à conta contábil “41072 – Descontos Concedidos”, esclarece a Recorrente que se trata de descontos feitos pelos supermercadistas com base em cláusulas

dispostas nos contratos comerciais, sendo condicionantes para o início de qualquer relação comercial com esses clientes.

Explica, ainda, que esses descontos, apesar de fixos e aplicáveis a todas as suas operações de venda, não pode ser informado em nota fiscal como desconto incondicional, isto porque a cláusula contratual que lhe impõe essa obrigação só é cumprida se o desconto for realizado em duplicata ou no depósito bancário, ou seja, se proceder ao desconto na própria nota fiscal, o supermercadista lhe exigirá o desconto contratual sobre esse faturamento já reduzido.

De fato, é bastante comum que as grandes redes supermercadistas imponham como condição inicial a seus fornecedores esses descontos fixos (conhecidos como “rebates”) e, dentro dos contratos de adesão, apresentem justificativas para mascarar a sua natureza, procedendo-se a uma verdadeira “conta de chegada”, onde normalmente são incluídos custos de sua própria atividade empresarial, tal como a atividade de reposição de mercadorias nas gôndolas, ou de sua disponibilização ao consumidor, ou de entrega em centro de distribuição unificado, onde “A + B + C = D”, sendo “D” o desconto previamente acordado.

Uma das possíveis justificativas para essa prática é a da redução da carga tributária da empresa supermercadista que, ao receber o desconto, não o tributa como receita de sua atividade principal, mas como receita de natureza financeira.

À luz do conceito de insumo, embora tal desconto fixo seja necessário para a manutenção da relação comercial com a grande rede supermercadista, a sua não aceitação não inviabiliza a atividade econômica do fornecedor que, todavia, ficará restrito a clientes menores, cujo poder econômico não permite a imposição de cláusulas dessa espécie, razão pela qual não pode ser tido como essencial ou relevante, dentro dos limites estabelecidos pelo STJ.

Todavia, diferentemente do que ocorre com os gastos com publicidade e propaganda, entendo que há suporte legal para a adoção da tese subsidiária, de exclusão das receitas de venda vinculadas a esses descontos, uma vez que, na prática, eles são conferidos incondicionalmente.

Do ponto de vista do Direito Civil, a situação acima descrita não subordina o efeito do negócio jurídico a evento futuro e incerto, não se podendo, assim, falar que o negócio havido entre fornecedor e supermercadista esteja submetido a cláusula que estabelece condição, conforme é possível verificar no art. 121 do Código Civil:

Art. 121. Considera-se condição a cláusula que, derivando exclusivamente da vontade das partes, subordina o efeito do negócio jurídico a evento futuro e incerto.

É importante, ainda, destacar que a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado e, nessa esteira, não é

possível pretender tributar o desconto comercial que, pelos critérios determinados pelas normas contábeis em vigor, não deve transitar pelo resultado da empresa, a teor do que dispõe o artigo 110 do Código Tributário Nacional:

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

Continuando, a meu ver, o desconto constante na nota fiscal é um elemento de prova forte da inexistência de condição e, por isso, isso é trazido na IN SRF nº 51/1978.

Evidentemente e ao contrário dos entendimentos do Fisco daí decorrentes, ele não é o único tipo de prova, podendo ser suprido, por exemplo, pelos contratos comerciais e demais documentos capazes de delinear a verdade material em detrimento da verdade formal.

No presente caso, ao se analisar os contratos juntados durante a fase de fiscalização, é possível constatar que as alegações feitas pela Recorrente encontram suporte documental, havendo casos em que o supermercadista sequer se preocupa em disfarçar a natureza do desconto contratual fixo, tal como é o caso do contrato firmado com o “Supermercado Gimenes”, onde o desconto é denominado “verba incondicional” em uma de suas porções:

 Gimenes <small>Faz bem pra viver. Faz bem com você.</small>	ANEXO		Contrato Nº	
	CONTRATO DE FORNECIMENTO		Anexo Nº	1
SUPERMERCADO GIMENES S.A.				
Endereço	Rua Dr Pio Dufles, 114 - Sertãozinho - SP - Cep 14170-680 - Cx. Postal: 124.			

BONIFICAÇÕES

Tipos de Bonificações		Tipo de Pagamento				
Verba Incondicional	5 %	Mercadoria	Credito em c/c	X	Desc.Financeiro	Boleto Bancário
Verba Propaganda	%	Mercadoria	Credito em c/c	X	Desc.Financeiro	Boleto Bancário
Adicional Depósito	3 %	Mercadoria	Credito em c/c	X	Desc.Financeiro	Boleto Bancário
Adicional de Troca	%	Mercadoria	Credito em c/c	X	Desc.Financeiro	Boleto Bancário

Desta feita, possuindo a natureza jurídica de desconto incondicional, a contribuinte pode proceder à sua exclusão, nos termos do art. 12, §1º, do Decreto-lei nº 1.598/1977, a seguir transcrito (com redação vigente à época do fato gerador):

Art. 12 (...)

§ 1º - A receita líquida de vendas e serviços será a receita bruta diminuída das vendas canceladas, dos descontos concedidos incondicionalmente e dos impostos incidentes sobre vendas.

Portanto, por se tratar de desconto incondicional, os “descontos fixos” previstos nos contratos comerciais deverão ser excluídos da base de cálculo do PIS/COFINS.

I.1.4. – Créditos relativos à conta 40501 – Comissões – PJ e conta 40922 – Serviços de Terceiros - PJ

Aduz a Recorrente que os créditos relativos às contas contábeis “40501 – Comissões – PJ” e “conta 40922 – Serviços de Terceiros – PJ” dizem respeito a pagamentos de representantes comerciais e a promotores de venda, cuja função é a de manter a relação comercial junto aos clientes integrantes de sua carteira e, ainda, promover a sua expansão para novos mercados.

Como já pontuado anteriormente, gastos que não inviabilizem ou traga grandes dificuldades para a continuidade da atividade econômica não passam pelo “Teste de Subtração”, sendo esse o caso do pagamento de comissões a representantes comerciais que, além disso, dizem respeito à atividade comercial, e não propriamente à produção da empresa.

Na jurisprudência deste E. CARF, as decisões existentes sobre o assunto são desfavoráveis:

REPRESENTANTES COMERCIAIS. DESPESAS DE VENDAS. SEM PREVISÃO LEGAL. CRÉDITO. INSUMOS

As despesas incorridas com comissões sobre vendas, pagas aos representantes comerciais da empresa que realizam a intermediação das vendas, são despesas ligadas às vendas da empresa que não têm previsão legal para creditamento como insumo da área produtiva.

(CARF. Segunda Turma Ordinária da Primeira Câmara da Terceira Seção. PAF nº 10880.961625/2022-59. Acórdão nº 3102-002.713. Rel.: Joana Maria de Oliveira Guimaraes. Pub.: 11/11/2024)

REPRESENTANTES COMERCIAIS. CONCEITO DE INSUMOS. APURAÇÃO DE CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. IMPOSSIBILIDADE.

As comissões pagas pela Recorrente a representantes comerciais pela venda de seus produtos (calçados e artigos de vestuário) não se enquadram no conceito de insumo para fins de apuração de crédito da não cumulatividade das contribuições para o PIS e a COFINS, já que não se trata de bens e serviços utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos pela Recorrente e sim de dispêndios

incurridos na fase de vendas desses bens, portanto após a finalização da produção, não satisfazendo os critérios da essencialidade ou da relevância.

(CARF. Primeira Turma Extraordinária da Terceira Seção. PAF nº 10380.910333/2014-89. Acórdão 3001-002.622. Rel.: Joao Jose Schini Norbiato. Pub.: 25/06/2024)

Sendo assim, as glosas referentes ao pagamento de comissões a representantes comerciais devem ser mantidas.

II – Conclusão

Diante do exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário, para reverter as glosas sobre (a) serviços de dedetização, (b) serviços de afiação de facas, (c) serviços de gravação de clichês, (d) descontos fixos concedidos em virtude de contrato de fornecimento da conta 41072, nos termos do presente voto.

Assinado Digitalmente

Bruno Minoru Takii