



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15578.000232/2010-81
ACÓRDÃO	3002-003.549 – 3ª SEÇÃO/2ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	20 de fevereiro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ANTONIO AUTOPEÇAS LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 31/07/2005 a 31/12/2005

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. PRECLUSÃO.

Considera-se preclusa a matéria não impugnada e não discutida na primeira instância administrativa.

NULIDADE DO LANÇAMENTO. DESCRIÇÃO PRECISA DO FATO E DA LEGISLAÇÃO APLICÁVEL.

Não há que se falar em nulidade, quando a autuação preenche todos os requisitos para constituição do crédito tributário com correta descrição dos fatos e correta tipificação legal, a apuração da base tributável com apontamento da legislação aplicável ao caso.

CONCEITO DE INSUMOS. CRÉDITOS. NÃO CUMULATIVIDADE.

O Conceito de insumo deve ser aferido a partir dos critérios de essencialidade ou relevância, considerando a imprescindibilidade ou a importância do bem ou serviço dentro do desenvolvimento da atividade econômica do Contribuinte e está vinculado à atividade de prestação de serviço e à fabricação ou produção de bens.

DESPESAS ADMINISTRATIVAS E AQUISIÇÃO DE BENS E SERVIÇOS DIVERSOS. CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE. ATIVIDADE COMERCIAL

Na atividade de comércio/varejista, não é possível a apuração de créditos da não-cumulatividade do PIS/Pasep e da COFINS, com base no inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637/2003 10.833/2003 , porquanto a hipótese normativa desse dispositivo é voltada especificamente às pessoas jurídicas industriais ou prestadoras de serviços.

BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÕES. VENDAS CANCELADAS. RECEITAS SUJEITAS À ALIQUOTA ZERO. IMPOSSIBILIDADE.

Não há qualquer hipótese legal para amparar a exclusão de receitas de cancelamento de vendas de mercadorias sujeitos à alíquota zero da base de cálculo da COFINS, por nunca terem a integrado.

CRÉDITOS. DEVOLUÇÃO DE VENDAS. RECEITAS SUJEITAS À ALIQUOTA ZERO. IMPOSSIBILIDADE

Nós temos do art. 3º, inciso VIII da lei nº 10.833/03 a condição para apuração de créditos de COFINS sobre devoluções de vendas é que a receita deve ter sido ser onerada pela incidência da COFINS, o que não é o caso das receitas sujeitas à alíquota zero.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, em negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Keli Campos de Lima – Relatora

Assinado Digitalmente

Renato Câmara Ferro Ribeiro de Gusmão – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Gisela Pimenta Gadelha, Keli Campos de Lima, Luiz Carlos de Barros Pereira, Neiva Aparecida Baylon, Renan Gomes Rego (substituto[a] integral), Renato Câmara Ferro Ribeiro de Gusmão (Presidente).

RELATÓRIO

Para fins de economia processual adoto o relatório da decisão recorrida a fim de elucidar os fatos que motivaram a autuação, vejamos:

Relatório**DO LANÇAMENTO**

Contra a empresa qualificada em epígrafe foram lavrados autos de infração de fls. 2 a 17, em virtude da apuração de falta de recolhimento da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins nos períodos de apuração julho a dezembro/2005.

O crédito tributário ora constituído, incluindo juros de mora e multa proporcional, importa no valor total de R\$ 284.704,92 (duzentos e oitenta e quatro mil setecentos e quatro reais e noventa e dois centavos).

No Relatório de Fiscalização (fls. 12 a 17), o Auditor relata que o crédito tributário foi apurado com base nas informações obtidas do contribuinte durante procedimentos de análises de compensação no processo nº 13766.000454/2005-93 em cotejo com o DACON dos períodos.

No caso em tela foram apuradas duas infrações:

- 1) Apuração indevida de créditos através da utilização de despesas que não encontram base legal (despesas com plano de saúde e despesas com telefone/fax). Após a exclusão dos créditos decorrentes destas despesas verificou-se contribuição a pagar, não declarada pelo contribuinte em DCTF, nem paga pelo mesmo;
- 2) Deduções indevidas na apuração da base da contribuição a título de vendas canceladas/descontos incondicionais, conforme informado no DACON. Tal redução indevida da base de cálculo representou apuração a menor da contribuição, justificando o lançamento.

A fiscalização verificou a existência de valores expressivos deduzidos, da base de cálculo da contribuição, a título de vendas canceladas.

Segundo a fiscalização teria havido dedução indevida de vendas canceladas decorrentes de operações não sujeitas à incidência da contribuição. E deduções indevidas de despesas relativas a telefones/fax e plano de saúde dos funcionários, não passíveis de creditamento.

Relata a fiscalização que o contribuinte informa, indevidamente, na linha cancelamento de vendas + descontos incondicionais do DACON todos os cancelamentos/devoluções, independentemente de se referirem às saídas sujeitas à contribuição.

O contribuinte também informa devoluções de vendas com direito a crédito, no DACON, de modo que abate da base de cálculo da contribuição, no que tange às

vendas canceladas, valores já utilizados como devoluções de vendas. Trata-se, portanto, de duplicidade de utilização das mesmas devoluções de vendas no DACON, para obter crédito, como para reduzir a base da contribuição.

DA IMPUGNAÇÃO

Cientificado, por via postal, com aviso de recebimento em 19/07/2010, conforme cópia do AR de fls. 228, o contribuinte apresentou impugnação em 18/08/2010 (fls.

222 a 230 e anexos), com as seguintes alegações:

DAS PRELIMINARES

Pugna pela nulidade em razão da ausência de expedição do Mandado de Procedimento Fiscal – MPF anteriormente ao início dos procedimentos de fiscalização, o que macula toda fiscalização, por representar ofensa direta ao disposto no art. 196, do Código Tributário Nacional - CTN.

DO MÉRITO

Defende que a fiscalização teria efetuado a glosa das deduções realizadas pela Impugnante, na apuração da Cofins, com fulcro exclusivamente em presunções oriundas de equivocada interpretação da documentação apresentada bem como da própria legislação.

Assevera que o fiscal não poderia ter tomado como base de cálculo do tributo apenas o valor das glosas efetuadas, deveria considerar o restante da receita bruta auferida pela empresa.

Argumenta que a apuração realizada de forma apartada contrariaria a lei, para a qual a apuração do tributo deveria levar em conta toda a receita apurada pela empresa, bem como considerar as deduções e exclusões admitidas, de modo que o Auditor Fiscal deveria somar a parte da receita bruta que considerou suprimida pela dedução indevida com a receita bruta informada pelo Impugnante e aplicar sobre esta as exclusões e deduções legalmente admitidas, para só então aplicar a alíquota do tributo.

Defende que a forma de cálculo utilizada no auto de infração, além de ilegal, alterou substancialmente o valor do tributo devido.

Assevera que a exclusão de créditos realizada a partir de informação em processo de compensação nº 13766.000454/2005-93, ainda sob análise e sem decisão definitiva, seria ilegal.

Pugna, em relação às glosas das despesas, pela inconsistência do cálculo efetuado pela fiscalização, pois, contrariando a lei, os créditos glosados deveriam ser a Base de Cálculo do tributo.

Assevera que a devolução de vendas de mercadorias sujeitas à alíquota zero, contrariando a fiscalização, daria direito a crédito, visto que a lei não restringe o seu aproveitamento (cita o art. 3º, VIII, da Lei nº 10.833/2003). No seu caso, os

bens recebidos em devolução gerariam crédito, pois estariam sujeitos à tributação, todavia, com alíquota zero.

Defende o creditamento das despesas pertinentes a telefone/fax por constituírem insumos necessários ao desenvolvimento da sua atividade empresarial.

Requer, ao final, provar o alegado através de juntada de documentos e os demais meios de prova admitidos em direito.

É o relatório.

A 2ª Turma Delegacia de Julgamento – DRJ/BSB por meio do acórdão 03-81.606 julgou improcedente a impugnação, conforme decisão abaixo ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 31/07/2005 a 31/12/2005

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. MPF. CONSULTA NA PÁGINA DA INTERNET DA RECEITA FEDERAL.

O MPF deve ser emitido exclusivamente em forma eletrônica e assinado pela autoridade outorgante, mediante a utilização de certificado digital válido e a ciência ao sujeito passivo dar-se-á por intermédio do sítio da Receita Federal na Internet, com a utilização de código de acesso consignado no termo que formalizar o início do procedimento fiscal.

NÃO CUMULATIVIDADE. BASE DE CÁLCULO. VENDAS CANCELADAS.

A base de cálculo da Cofins não cumulativa é composta pela totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, deduzida das exclusões expressamente relacionadas em lei, dentre elas as receitas sujeitas à alíquota zero e receita de vendas canceladas tributadas.

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. BASE DE CÁLCULO.

CRÉDITOS. INSUMOS.

No cálculo da Cofins não cumulativa o sujeito passivo somente poderá descontar créditos calculados sobre valores correspondentes a insumos, assim entendidos os bens ou serviços aplicados ou consumidos diretamente na produção ou fabricação de bens e na prestação de serviços, não se considerando como tal despesas relativas ao plano de saúde dos funcionários ou relativos a telefones/Fax comerciais do estabelecimento.

Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido

Intimado da respectiva decisão, o Recorrente apresentou recurso voluntário com mesmos fundamentos da impugnação, com exceção em relação ao direito sobre créditos sobre despesas e encargos de energia elétrica e depreciação, matéria que não foi Impugnada.

É o relatório.

VOTO

Conselheira Keli Campos de Lima, Relatora.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, portanto deve ser admitido.

Da Preclusão: Dos créditos sobre despesas e encargos de energia elétrica e depreciação – Matéria não Impugnada

Inicialmente é imperioso destacar que o Recorrente, traz em seu recurso voluntário matéria não impugnada e comprovada anteriormente, especificamente em relação às glosas créditos sobre despesas e encargos de energia elétrica e depreciação. O Recorrente insurge com este novo argumento apenas em recurso voluntário, não tendo em momento algum suscitado a questão em impugnação. Tal fato, inclusive, constatado no acórdão recorrido – fls. 29 – vejamos passagem:

DOS CRÉDITOS GLOSADOS

Cumprе esclarecer que as glosas processadas referem-se aos valores declarados no DACON a título de outras operações com direito a crédito, no qual a Impugnante considerava despesas com energia elétrica, depreciação normal, telefone e fax e assistência médica. Assim, tais créditos foram glosados, pois, nas palavras da autoridade fiscal:

A energia elétrica, bem como a depreciação é informada em campo específico do DACON. Os outros dois itens fogem completamente ao conceito de insumos, especificado no art. 3º inciso II da lei nº 10.833/2003 – “bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda...” (grifei).

Desta forma, os bens utilizados como insumos ou outras operações com direito a crédito, informados no DACON foram desconsiderados e glosados na apuração.

A Impugnante, por sua vez, se defendeu apenas das glosas das despesas com telefone/Fax, argumentando que seriam insumos (na sua conotação mais ampla) indispensáveis à sua atividade.

Contudo, considera-se preclusa a matéria não impugnada e não discutida na primeira instância administrativa, razão pela qual não pode o Recorrente insurgir com fato não impugnado em momento processual oportuno, prevalecendo assim o comando do artigo 17 do Decreto 70.235/72, ou seja, a preclusão.

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

Neste contexto, não conheço do recurso em relação aos argumentos relativos às glosas de créditos sobre despesas e encargos de energia elétrica e depreciação em face da preclusão.

Preliminares:

Suscita o Recorrente nulidade do lançamento, por incorreção na apuração e consequente majoração do tributo. Aponta que a fiscalização não levou em consideração nas apurações efetuadas o restante da receita bruta auferida pela empresa que seria necessária na

apuração prevista em lei para o cálculo dos tributos apurados no sistema não-cumulativo. Logo, haveria alteração substancial do valor do tributo devido. Contudo, entendo que razão não lhe assiste.

Isto porque, ao suscitar a referida nulidade que no seu entendimento alterou os valores do crédito tributário apurado, o Recorrente o fez de forma totalmente genérica não apresentando nos autos qualquer elemento concreto de que há inconsistências no lançamento, não apontando, inclusive, quais os valores teriam sido alterados. Ou seja, deveria ter apresentado, no mínimo, uma reapuração dos valores de acordo com a metodologia que entende correta, apontando os valores que em tese estariam em desconformidade com o lançamento realizado pela fiscalização.

Registre-se que nos DACON's apresentados no Anexo II da Impugnação – fls. 248 e seguintes – em que alega que foram apresentados conforme interpretação da fiscalização, por não trazer de forma detalhada a apuração do que foi ou não registrado, em nada esclarece sobre as supostas divergências.

Por outro lado, se contrapondo aos argumentos que o Recorrente traz, o demonstrativo de apuração da COFINS constante relatório fiscal do auto de infração – fls. 11/17 - que foi elaborado a partir dos demonstrativos apresentados pelo próprio Recorrente, demonstram claramente a composição da base de cálculo com os valores indevidamente deduzidos desta, bem os ajustes realizados em razão do creditamento indevido.

Assim, a autuação preencheu todos os requisitos para constituição do crédito tributário com correta descrição dos fatos, correta tipificação legal e apuração da base tributável, oportunizado à Recorrente o pleno exercício da ampla defesa e do contraditório, fato é que apresentou tanto impugnação quanto o presente recurso se defendendo plenamente do que foi imputado.

Assim, rejeito a preliminar suscitada.

Mérito:

Do conceito de insumos:

O princípio da não cumulatividade está inserido no texto constitucional e no que se refere às contribuições sociais está disciplinado no artigo 195, § 12, *in verbis*:

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

(...)

§ 12. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do caput, serão não-cumulativas. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003).

Por sua vez, as Leis Federais nº 10.637/02 (PIS) e nº 10.833/03 (COFINS), disciplinaram os bens e/ou serviço aptos a gerar o direito ao crédito, sendo certo que a não cumulatividade, pressupõe a existência de um ciclo econômico formado por várias operações, cuja finalidade é evitar o efeito “cascata” da tributação, compensando-se o valor referente ao tributo das operações anteriores com o valor a ser recolhido na operação seguinte, desonerando o Contribuinte pela repercussão econômica que um sistema de tributação cumulativo acarretaria no preço final do produto e/ou serviço.

Assim, quando da aplicação da sistemática de não cumulatividade para a contribuição do PIS e da COFINS, foi adotado, conforme exposição de motivos da Medida Provisória nº 135 de 30/10/2003, o método subtrativo indireto. Tal método consiste no fato de que a não cumulatividade é obtida por meio da concessão de crédito fiscal sobre as compras (custos e despesas) definidos em lei, na mesma proporção da alíquota que registra as vendas (receitas), diferente do método do imposto sobre imposto que se compensa o montante devido na saída (vendas) com o valor efetivamente recolhido por ocasião da entrada (compras).

Nesta linha de pensamento, acerca da não cumulatividade e sua efetividade para a atividade empresarial, valiosos são os ensinamentos de Ives Gandra da Silva Martins¹, em sua obra, explanando, inclusive, o método de apuração do crédito em cada cadeia (método subtrativo indireto), veja-se:

“... apresentaremos a ideia de que, dentre as diversas sistemáticas de não-cumulatividade (neutralidade tributária) desenvolvidos pela doutrina, inclusive internacional, para o caso da Contribuição para o PIS e da COFINS foi adotado, expressamente (conferir a Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 135), o Método Subtrativo Indireto. Pelo Método Subtrativo Indireto, a não-cumulatividade é alcançada por meio de concessão de crédito Fiscal sobre as compras (custos e despesas) definidas em lei, na mesma proporção da alíquota que grava as vendas (receitas). Trata-se, portanto, de uma sistemática distinta daquela adotada pela legislação do IPI e do ICMS, para quais aplica-se o Método de Imposto contra Imposto, isto é, compensa-se o montante devido na saída (vendas) com o valor efetivamente recolhido por ocasião da entrada (compras).

No caso do Método Subtrativo Indireto, adotado pela Lei nº 10.637 de 2003, e pela Lei 10.833 de 2004, com as alterações posteriores, para a concessão do crédito Fiscal não se exige qualquer vinculação com o montante recolhido na etapa anterior, a ponto de ser indiferente se o fornecedor é optante pelo lucro presumido, pelo SIMPLES ou se tem suas vendas isentas. A transformação da Contribuição para o PIS e da COFINS em tributos não-cumulativos teve por finalidade (novamente conferir a Exposição de Motivos da medida provisória nº 135) a expansão da atividade comercial brasileira, quer com relação ao mercado interno que com relação às exportações...”

¹ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Não-cumulatividade do PIS e da COFINS*. Ed. Quartier Latin, 2007.

Nesta perspectiva, se o Contribuinte adquiriu bens ou serviços que anteriormente tiveram a incidência do PIS e da COFINS, nasce neste ato de forma lógica o direito ao crédito, conforme disposto nas Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, que elencam as possibilidades de crédito fiscal, com base no insumo adquirido.

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

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008). (Produção de efeitos)

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela Lei nº 11.787, de 2008)

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

III - (VETADO)

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

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

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

VII - edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária; VIII - bens recebidos em devolução, cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei.

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

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

prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção. (Incluído pela Lei nº 11.898, de 2009)

XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços.

Dentre as disposições acima colacionadas (idênticas para as mencionadas leis), a previsão contida no inciso II, do artigo 3º, que traz o direito de crédito sobre bens e serviços utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens e produtos destinados à venda é a grande motivadora das inúmeras discussões e atuações no que tange aos créditos de PIS e COFINS. Isto porque, como a legislação não trouxe um conceito definido de insumos e os critérios aplicáveis, deixaram uma verdadeira abertura para aplicação de entendimentos diversos.

Assim, na tentativa de pacificar anos de discussões administrativas e judiciais o Superior Tribunal de Justiça – STJ no julgamento do RESP nº 1.221.170/PR –Tema 779 em sistemática de recursos repetitivos fixou o entendimento de que o “conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”. Vejamos:

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL.

DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEQUINTE DO CPC/2015). 1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

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

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

4. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF nrs.

247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

(REsp 1221170/PR, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 22/02/2018, DJe 24/04/2018)

Ressalte-se que no referido julgamento reconheceu-se a ilegalidade das restrições impostas pelas Instruções Normativas SRF nº 247/2002 e SRF nº 404/2004, vejamos:

(a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e

(b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

(RESP nº 1.221.170/PR –Tema 779)

Assim, para a correta aplicação do conceito de insumo há que observar a aplicação do “teste de subtração” proposto pelo Ministro Mauro Campbell Marque em seu Voto-Vogal no julgamento do RESP 1.221.170/PR , que consiste basicamente em verificar se ao subtrair o item da atividade, esta permanece ou não sendo desenvolvida ou sua subtração implica substancial perda da qualidade do produto ou serviço.

No caso específico dos autos, temos pela descrição contratual que o Recorrente tem como atividade o comércio varejista de peças e acessórios para veículos automotores, além da prestação de serviços nas diversas instalações de acessórios automotivos (fls. 234). Ou seja, exerce concomitantemente atividade comercial e prestação de serviços.

Contudo, conforme se depreende da análise de sua peça de impugnação e do presente recurso voluntário, o Recorrente visa o reconhecimento de direito de crédito de insumos na atividade comercial, vejamos passagem de seu recurso – fls. 318/319- :

Da viabilidade dos insumos creditados

31. Superada a conclusão do acórdão recorrido quanto à extensão do termo insumo e quanto impossibilidade de tomada de créditos de insumos por contribuinte que exerce atividade comercial, há que ser aqui sustentada a legitimidade dos créditos apurados em relação as despesas com telefone e plano de saúde.

32. Equivoca-se a decisão hostilizada em considerar não estarem tais despesas albergadas em lei como geradoras de créditos.

33. O creditamento das despesas pertinentes a telefone/fax justifica-se por constituírem insumos necessários ao desenvolvimento da atividade empresarial da recorrente.

34. Em sua conotação mais ampla, insumo consiste em tudo aquilo que é indispensável para a empresa no exercício de sua atividade, não podendo tal conceito ser limitado por atos administrativos intencionados unicamente em restringir os créditos garantidos aos contribuintes.

36. A recorrente atua no setor de fornecimento de auto-peças por atacado cujas operações de vendas neste setor empreendem-se exclusivamente por telefone, sendo inquestionável a essencialidade do serviço de telefonia para o exercício da atividade da empresa, sendo obviamente recepcionado como insumo, fazendo jus ao crédito de tal despesa nos termos do inciso II, do art. 3º, da Lei n.º 10.833, *in verbis*:

Constata-se que além de defender o creditamento de insumos para atividade comercial, o que não encontra respaldo legal, o Recorrente vincula as despesas relacionadas aos créditos pleiteados exatamente à referida atividade comercial, afastando completamente qualquer hipótese de estarem relacionados à atividade de prestação de serviços que eventualmente exerce.

Assim, considerando a inaplicabilidade da hipótese de crédito prevista no inciso II, do artigo 3º da lei nº 10.833/03 para atividade comercial, correto a apuração da COFINS sobre valores indevidamente creditados.

Da Supressão Indevida da Base de Cálculo da COFINS.

Por fim, insurge o Recorrente contra a autuação em decorrente da dedução indevida de devolução de vendas e venda canceladas. De acordo com a fiscalização o Recorrente informou na linha cancelamento de vendas e descontos incondicionais do DACON, abatendo da base de cálculo da COFINS todos os cancelamentos e devoluções, independentemente de se referirem às saídas sujeitas à contribuição. Aduz ainda, que o Recorrente deduziu da base de cálculo, no que tange às vendas canceladas, valores já utilizados como devolução de vendas, o que implica em duplicidade de utilização das mesmas devoluções de vendas no DACON para obter crédito, como para reduzir a base a contribuição.

Por outro lado, o Recorrente se defende arguindo não há duplicidade, que parte de valores lançados como creditamento decorreu do fato de que na fase de apuração da exação não fora deduzido de sua base de cálculo os valores atinentes às devoluções, tendo sido realizados em momento posterior lançados no DACON. Aduz a presunção de veracidade do DACON e que as informações ali prestadas são verossímeis.

Pois bem. Analisando os autos, verifica-se que a fiscalização ao apontar as incorreções na dedução da base de cálculo colhe as informações, tanto a partir dos DACONS apresentados, quanto em relação as apurações apresentadas pelo Recorrente e os arquivos da NFs, tendo demonstrado os valores indevidos conforme se extrai do relatório fiscal de fls. 16, vejamos:

A tabela abaixo apresenta, detalhadamente os valores indevidamente informados como cancelamentos de vendas. Para efeito de apuração, como o contribuinte apresenta apenas uma conta contábil para devoluções/cancelamentos, considera-se que o limite para devolução de vendas/cancelamento de vendas é o valor das devoluções/cancelamentos informados no arquivo eletrônico de notas fiscais (linha 3). Deste valor, é excluído o valor das devoluções de vendas com direito a crédito informado no DACON (linha 2). Resta um saldo (linha 3 – linha 2) que representaria valores de cancelamentos das saídas tributadas. Desta forma, o valor informado como vendas canceladas/descontos incondicionais no DACON que excede o saldo de devoluções das saídas tributadas é indevido.:

origem da informação	jul/05	ago/05	set/05	out/05	nov/05	dez/05
1 DACON - vendas canceladas	296.206,98	282.681,64	205.839,18	211.286,02	237.962,21	267.654,15
2 DACON - devolução de vendas tributadas	58.056,18	66.152,29	41.169,05	46.093,13	77.364,12	53.159,35
3 arquivo NFs devoluções saídas tributadas	66.477,13	70.244,01	43.135,96	48.861,50	78.535,06	54.824,66
4 saldo devoluções saídas tributadas (linha 3 - linha 2)	8.420,95	4.091,72	1.966,91	2.768,37	1.170,94	1.665,31
5 cancelamentos indevidos informados DACON (linha 1 - linha 4)	287.786,03	278.589,92	203.872,27	208.517,65	236.791,27	265.988,84

Constata-se ainda, que no curso da fiscalização o Recorrente foi intimado a esclarecer a composição e origem dos valores informados, mas assim como na presente peça recursal, apenas apresentou apuração da COFINS que espelha a informação do DACON, bem como os referidos demonstrativos, ou seja, não trouxe qualquer argumento ou prova apto a desconstituir o trabalho fiscal que se baseou exatamente em suas demonstrações e notas fiscais emitidas.

Por sua vez, no que tange ao argumento de estaria correto o procedimento de deduzir da base de cálculo valores relativos às notas de cancelamento sujeitas à alíquota zero, bem como apurar créditos resultantes de devoluções também sujeitas à alíquota zero, por entender que alíquota zero diverge de mercadorias isentas ou não sujeitas à incidência da COFINS, igualmente entendo que razão não lhe assiste.

Como se observa pela leitura do art. 1º, §3º, incisos I e V, alínea “a” da lei nº 10.833/03, não integram a base de cálculo da COFINS, dentre outras, as receitas sujeitas à

alíquota 0 (zero), assim como às relativas às vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos, vejamos:

“Art. 1º

(...)

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

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

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

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

IV - [\(Revogado pela Lei nº 11.727, de 2008\)](#)

V - referentes a:

a) vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos;

(grifamos)”

A dedução das vendas canceladas é uma razão lógica, não há que se falar em pagamento da COFINS sobre uma receita que não se concretizará. Logo, aquela receita que compôs a base de cálculo de apuração da COFINS, mas que foi cancelada deve necessariamente ser deduzida, ante a inexistência do fato gerador que é a receita decorrente da venda.

Neste contexto, se a lei prevê expressamente que as receitas decorrentes de vendas com alíquota zero sequer integram a base de cálculo da COFINS, não há como se cogitar que estas receitas possam ser deduzidas desta mesma base de cálculo de apuração quando ocorre o evento cancelamento. Ou seja, não há qualquer hipótese legal para amparar a exclusão de receitas de cancelamento de vendas de mercadorias sujeitos à alíquota zero da base de cálculo da COFINS, por nunca terem a integrado.

Já no caso das devoluções de vendas, que constitui um evento diverso do cancelamento, pois ocorre em momento em que não é mais possível a dedução da base de cálculo da apuração da contribuição, o art. 3º, inciso VIII da lei nº 10.833/03, prevê a hipóteses de creditamento, mas igualmente no sentido de que a receita tenha integrado o faturamento e tributada pela contribuição.

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

(...)

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

Temos pela leitura do referido dispositivo que a condição para apuração dos créditos sobre devoluções é que a receita deve ser onerada pela incidência da COFINS, o que claramente não ocorreu em relação às notas verificadas e apontadas pela fiscalização nos autos.

Dispositivo

Diante do exposto, voto em conhecer parcialmente do Recurso Voluntário e, na parte conhecida afastar e preliminar e, no mérito negar provimento ao recurso.

Assinado Digitalmente

Keli Campos de Lima