



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 18088.720341/2014-51  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3402-006.679 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 17 de junho de 2019  
**Matéria** PIS E COFINS  
**Recorrente** PREDILECTA ALIMENTOS LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

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

NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. CONCEITO.

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 bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte (STJ, do Recurso Especial nº 1.221.170/PR).

CRÉDITOS. DESPESAS COM COMISSÕES, DESCONTOS EM DUPLICATAS E BONIFICAÇÕES EM MERCADORIAS.

Devem ser glosados os créditos tomados sobre gastos com comissões sobre vendas, abatimentos concedidos em desconto de duplicatas e em decorrência de bonificações em mercadorias, por se tratarem de despesas redutoras de vendas e não de custos de produção.

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

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

NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. CONCEITO.

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 bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte (STJ, do Recurso Especial nº 1.221.170/PR).

CRÉDITOS. DESPESAS COM COMISSÕES, DESCONTOS EM DUPLICATAS E BONIFICAÇÕES EM MERCADORIAS.

Devem ser glosados os créditos tomados sobre gastos com comissões sobre vendas, abatimentos concedidos em desconto de duplicatas e em decorrência

de bonificações em mercadorias, por se tratarem de despesas redutoras de vendas e não de custos de produção.

Recurso Voluntário Negado

Crédito Tributário Mantido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário, nos termos do voto da relatora.

*(assinado digitalmente)*

Waldir Navarro Bezerra - Presidente.

*(assinado digitalmente)*

Cynthia Elena de Campos - Relatora.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rodrigo Mineiro Fernandes, Diego Diniz Ribeiro, Maria Aparecida Martins de Paula, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Pedro Sousa Bispo, Cynthia Elena de Campos, Thais de Laurentiis Galkowicz e Waldir Navarro Bezerra (Presidente).

## **Relatório**

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão nº 14-75.124, proferido pela 11ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto/SP, que por unanimidade de votos julgou improcedente a impugnação interposta, mantendo o crédito tributário exigido, conforme Ementa abaixo reproduzida:

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

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

### ***INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE.***

*A autoridade administrativa não possui atribuição para apreciar a arguição de inconstitucionalidade ou de ilegalidade de dispositivos que integram a legislação tributária.*

### ***DECISÕES JUDICIAIS E ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.***

*As decisões judiciais e administrativas relativas a terceiros não possuem eficácia normativa, uma vez que não integram a*

*legislação tributária de que tratam os artigos 96 e 100 do Código Tributário Nacional.*

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

*Constatada em procedimento fiscal a falta de declaração e/ou recolhimento ou a declaração inexata de tributo e/ou contribuição é cabível a aplicação da multa de 75%.*

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

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

NULIDADE.

*Não procedem as arguições de nulidade quando não se vislumbram nos autos quaisquer das hipóteses previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972.*

PROVA. DILIGÊNCIA.

*A prova documental deve ser apresentada no momento da impugnação, a menos que demonstrado, justificadamente, o preenchimento de um dos requisitos constantes do art. 16, § 4º, do Decreto nº 70.235, de 1972.*

*Indefere-se o pedido de diligência ou perícia quando se trata de matéria passível de prova documental a ser apresentada no momento da impugnação, bem como quando presentes elementos suficientes para a formação da convicção da autoridade julgadora.*

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

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

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS.

*Somente dão direito a crédito no regime de incidência não-cumulativa os custos, encargos e despesas expressamente previstos na legislação de regência.*

*Para efeito da apuração de créditos no regime não cumulativo da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep, o termo insumo não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço necessário para a atividade da pessoa jurídica, mas, tão somente como aqueles bens e serviços diretamente utilizados na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços a terceiros.*

NÃO CUMULATIVIDADE. COMISSÕES PAGAS A REPRESENTANTES DE VENDAS. DESCONTOS CONCEDIDOS A CLIENTES EM DECORRÊNCIA DE ACORDOS COMERCIAIS. CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

*Dispêndios com comissões pagas a representantes de vendas e valores relativos a descontos concedidos a clientes por força de*

*acordos comerciais não dão direito a créditos da não cumulatividade, por inexistência de autorização legal expressa para o cálculo de créditos sobre tais despesas, e, ainda, por se tratarem de despesas relativas a itens que não se caracterizam como insumos, eis que não são empregados diretamente na fabricação ou produção de bens ou serviços destinados à venda.*

**FALTA DE RECOLHIMENTO. APROPRIAÇÃO INDEVIDA DE CRÉDITOS. LANÇAMENTO DE OFÍCIO.**

*A falta ou insuficiência de recolhimento decorrente do desconto indevido de créditos da não cumulatividade apurada em procedimento fiscal enseja o lançamento de ofício com os acréscimos legais.*

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

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

**NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS.**

*Somente dão direito a crédito no regime de incidência não-cumulativa os custos, encargos e despesas expressamente previstos na legislação de regência.*

*Para efeito da apuração de créditos no regime não cumulativo da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep, o termo insumo não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço necessário para a atividade da pessoa jurídica, mas, tão somente como aqueles bens e serviços diretamente utilizados na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços a terceiros.*

**NÃO CUMULATIVIDADE. COMISSÕES PAGAS A REPRESENTANTES DE VENDAS. DESCONTOS CONCEDIDOS A CLIENTES EM DECORRÊNCIA DE ACORDOS COMERCIAIS. CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.**

*Dispêndios com comissões pagas a representantes de vendas e valores relativos a descontos concedidos a clientes por força de acordos comerciais não dão direito a créditos da não cumulatividade, por inexistência de autorização legal expressa para o cálculo de créditos sobre tais despesas, e, ainda, por se tratarem de despesas relativas a itens que não se caracterizam como insumos, eis que não são empregados diretamente na fabricação ou produção de bens ou serviços destinados à venda.*

**FALTA DE RECOLHIMENTO. APROPRIAÇÃO INDEVIDA DE CRÉDITOS. LANÇAMENTO DE OFÍCIO.**

*A falta ou insuficiência de recolhimento decorrente do desconto indevido de créditos da não cumulatividade, apurada em procedimento fiscal enseja o lançamento de ofício com os acréscimos legais.*

*Impugnação Improcedente*

*Crédito Tributário Mantido*

**Por bem descrever os fatos ocorridos até aquele momento, transcrevo parcialmente o relatório da decisão recorrida:**

Trata-se de Autos de Infração da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep relativos aos períodos de apuração janeiro a dezembro/2010, por meio dos quais foram constituídos créditos tributários nos valores de, respectivamente, R\$ 5.899.477,76 e R\$ 1.279.714,04, incluídos os valores principais, multas de ofício no percentual de 75% e juros de mora calculados até setembro/2014. No Relatório Fiscal de fls. 948/968 o Auditor-Fiscal apresenta os fundamentos da autuação.

Inicialmente relata o procedimento fiscal que, tendo se originado como diligência, foi convertido em fiscalização. Informa sobre as intimações efetuadas e sobre as respostas da fiscalizada, salienta que as irregularidades foram apuradas com base “*nos demonstrativos, memórias de cálculos, contratos, notas fiscais, documentos e arquivos digitais apresentados pela empresa (...) e na escrituração contábil digital, obtida mediante requisição do SPED (...), bem como nos fundamentos legais e jurídicos descritos a seguir*”.

Informa os “*fundamentos legais e jurídicos que balizaram a auditoria*”, transcrevendo a legislação que disciplina o regime da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, discorrendo sobre o tema e sustentando, basicamente, que:

- as leis de regência listaram exaustivamente os custos, encargos e despesas sobre os quais pode a pessoa jurídica apurar créditos; “*a legislação de regência não assegurou o direito de apurar crédito sobre todo e qualquer custo, despesa e encargo necessário à atividade empresarial*”; deste modo, são irrelevantes, para este fim, apreciações sobre a necessidade ou imprescindibilidade do bem ou serviço sobre o qual se pretende calcular créditos;

- o bens e serviços utilizados como insumos, sobre os quais é permitida a apuração de créditos, nos termos dos incisos II dos arts. 3º das Leis nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, são somente os bens e serviços diretamente utilizados na fabricação ou produção do bem ou prestação do serviço destinado à venda, conforme delimitado no § 5º do art. 66 da Instrução Normativa SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002, e no § 4º do art. 8º da Instrução Normativa SRF nº 404, de 12 de março de 2004.

Assim conclui este ponto:

*Em síntese, não interessa para o Fisco se, do ponto de vista econômico, determinado bem ou serviço é importante ou essencial para a atividade produtiva da empresa; mas, sim, importa saber se tal bem ou serviço se enquadre no conceito jurídico de insumo definido pela legislação reproduzida acima.*

*À luz do expendido, conclui-se que não existe direito à apuração de créditos de PIS e Cofins sobre Acordos Comerciais e Despesas com Comissões de Vendas, por não se enquadrarem no conceito de insumos nem constarem expressamente autorizados na legislação tributária.*

Observa a seguir que o Dacon tem caráter meramente informativo, não se caracterizando como confissão de dívida e que, portanto, os débitos a pagar informados em Dacon, quando não confessados em DCTF ou declaração de compensação, estão sujeitos a lançamento de ofício para constituição dos respectivos créditos tributários. Por se tratar apenas de demonstrativo de apuração, não há impedimento legal à retificação de Dacon mesmo durante o curso de ação fiscal, “*principalmente quando o próprio contribuinte reconhece que apurou*

*indevidamente créditos dessas contribuições”. Registra ter verificado que no curso do procedimento fiscal a contribuinte transmitiu 24 Dacons retificadores “diminuindo a base de cálculo dos créditos de Pis e Cofins informados nas Fichas 06A e 16A e, conseqüentemente, aumentando os saldos a pagar dessas contribuições”. Prossegue (destaques no original):*

*Em síntese, após receber o TIF 009/374/2014, no dia 24/06/2014, o sujeito passivo **retificou** os Dacons (fls. 552/846 e 878/903), pela última vez, em 14/08/2014, visando sanar as seguintes irregularidades:*

*- apuração indevida de créditos de Pis e Cofins calculados sobre os encargos de depreciação de bens adquiridos até 30/04/2004 (resposta ao item 5 do TIF 009/374/2014 - fl. 123)*

*- erro na composição da base de cálculo dos créditos referentes a devoluções (resposta ao item 4 do TIF 009/374/2014 - fl. 124);*

*- apuração incorreta dos créditos relativos a despesas armazenagens e fretes nas operações de vendas e da contraprestação do arrendamento mercantil (resposta ao item 7 do TIF 009/374/2014 - fl. 125);*

*- créditos informados erroneamente na linha 12 das Fichas 06A e 16A do Dacon, quando deveriam ter sido informados na Linha 02 das mesmas Fichas (resposta ao item 2 do TIF 009/374/2014 - fl. 126);*

*- erro no preenchimento da linha 03 das Fichas 06A e 16A do Dacon (resposta ao item 3 do TIF 009/374/2014 - fls. 127/544).*

*Observa-se, assim, que o próprio contribuinte reconheceu que apurou créditos de PIS e Cofins indevidamente e retificou os Dacons com vistas a corrigir os erros apontados. Com efeito, foram apurados novos débitos de PIS e Cofins, maiores que aqueles confessados em DCTF.*

*Isto posto, a primeira infração fiscal apurada pela fiscalização emergiu do confronto entre os débitos de PIS e Cofins informados nos DACONS RETIFICADORES (Linha 29 das FICHAS 15B e 25B) e os débitos informados nas DCTFs (**DACON RETIFICADOR** [fls. 552/846 e 878/903] X **DCTF** [fls. 847/868]), conforme demonstrado nos quadros abaixo:*

**DÉBITO DE COFINS (DACON RETIFICADOR X DCTF)**

Mês	COFINS A PAGAR (DACON RETIFICADOR)	COFINS A PAGAR (DCTF)	DÉBITO DE COFINS
03/2010	61.433,32	62.759,91	-1.326,59
04/2010	35.387,86	47.541,42	-12.153,56
05/2010	7.473,90	533.420,37	-525.946,47
06/2010	692.879,48	890.190,34	-197.310,86
07/2010	565.713,80	566.706,18	-992,38
08/2010	401.187,99	402.041,06	-853,07
09/2010	454.383,70	455.499,30	-1.115,60
10/2010	288.169,06	288.900,18	-731,12
11/2010	6.901,21	47.502,16	-40.600,95

**DÉBITO DE PIS (DACON RETIFICADOR X DCTF)**

Mês	PIS A PAGAR (DACON RETIFICADOR)	PIS A PAGAR( DCTF)	DÉBITO DE PIS
03/2010	13.558,50	13.846,52	-288,02
04/2010	7.860,39	10.499,00	-2.638,61
05/2010	3.516,01	115.878,02	-112.362,01
06/2010	148.604,05	193.255,00	-44.660,95
07/2010	122.862,74	123.078,20	-215,46
08/2010	87.271,61	87.456,81	-185,20
09/2010	98.886,16	99.128,36	-242,20
10/2010	62.753,76	62.912,49	-158,73
11/2010	2.201,10	10.502,10	-8.301,00

É importante frisar que as DCTFs não foram retificadas (fls.847/868), portanto os débitos apurados foram lançados de ofício.

Acrescenta que, se não existissem outras irregularidades, o crédito tributário seria constituído somente com as diferenças apresentadas nestes quadros, uma vez que a contribuinte admitiu nos Dacons retificadores débitos a pagar não declarados em DCTF. “Contudo”, prossegue o Auditor Fiscal, “além dessa irregularidade, verifiquei que as bases de cálculo dos créditos informadas nas Fichas 06A e 16A dos Dacons retificadores contém itens que não se enquadram no conceito de INSUMO, conforme restará demonstrado a seguir”.

Passa então a tratar das glosas de créditos de PIS e Cofins, dizendo que:

- ao atender às intimações, a interessada apresentou planilhas discriminando todos os bens e serviços utilizados como insumo, cujos valores compuseram a Base de Cálculo dos Créditos informada na Linha 14, das Fichas 06A (PIS) e 16A (Cofins) dos Dacon;

- com base nessas planilhas (memórias de cálculo) e na escrituração contábil, e ainda na conferência documental realizada por amostragem, analisou os bens e serviços utilizados como insumos e constatou que houve apropriação indevida de créditos de PIS e Cofins, calculado sobre despesas de comissões sobre vendas e acordos comerciais realizados entre o sujeito passivo e sua clientela;

- assim, a fiscalização glosou os créditos de Pis e Cofins calculados sobre essas despesas, “conforme discriminado no DEMONSTRATIVO DE GLOSAS DOS CRÉDITOS DE PIS E COFINS que compõe o ANEXO deste RELATÓRIO FISCAL, tendo por base as razões e fundamentos” que passa a expor;

- por meio do exame dos documentos já mencionados (memórias de cálculo apresentadas pela empresa e escrituração contábil obtida mediante requisição do SPED), verificou que a interessada “descontou créditos de PIS e Cofins calculados sobre despesas com COMISSÕES DE VENDAS, no valor de R\$ 10.785.923,58, e com base em descontos concedidos no recebimento de duplicatas e/ou concessão de bonificação em mercadorias oriundos de ACORDOS COMERCIAIS realizados com as redes de supermercados (clientela), no valor de R\$ 15.249.555,04”; diante dessa constatação, intimou a contribuinte a esclarecer qual a fundamentação legal para a apuração de créditos sobre tais despesas; em resposta, a contribuinte apresentou algumas notas fiscais de despesas com comissões pagas a representantes comerciais e alguns contratos de acordos comerciais mantidos com supermercados, bem como a afirmação a seguir reproduzida:

Por força do disposto no inciso IX do artigo 3º da Lei 10.833, a pessoa jurídica pode tomar crédito na apuração do Pis/Cofins em relação aos dispêndios com "armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda".  
Portanto a empresa tomou crédito também com os gastos com comissões e acordos comerciais porque essas despesas, assim como os gastos com armazenagem e fretes, integram os custos com vendas.

Observa o Auditor-Fiscal que a contribuinte, com base na permissão legal de apuração de créditos sobre despesas com armazenagem e frete nas operações de vendas, entende poder apurar créditos também sobre despesas com comissões sobre vendas e sobre descontos concedidos através de acordos comerciais, entendimento este que não encontra respaldo na legislação em vigor.

Discorre sobre o tema, invocando o que já fora dito na parte do Relatório Fiscal em que apresentou os "fundamentos legais e jurídicos que balizaram a auditoria", especialmente no tocante ao conceito de insumo e ao caráter taxativo e exaustivo da relação de custos, encargos e despesas sobre os quais pode apurar créditos a pessoa jurídica sujeita ao regime não cumulativo do PIS e da Cofins. Conclui (destaques no original):

*É evidente que as despesas com comissões de vendas e descontos concedidos nos recebimentos de duplicatas, através de acordos comerciais, jamais poderiam ser enquadradas no conceito de insumo, pois são despesas e encargos realizados após as vendas, isto é, muito tempo depois de os produtos terem saído da linha de produção. Enfim, são despesas redutoras de vendas (fls. 547/550) e não custo de produção.*

*Fácil concluir, portanto, que os descontos de créditos de PIS e Cofins calculados sobre comissões de vendas e acordos comerciais não tem qualquer amparo legal e, por isso, foram integralmente glosados pela fiscalização, tal como discriminado no ANEXO deste Relatório Fiscal.*

Registra que tendo a contribuinte sido já anteriormente fiscalizada quanto a outros períodos de apuração, foi autuada pelas mesmas infrações, e cita jurisprudência administrativa específica sobre os temas em questão, exarada em julgamentos realizados nos processos da própria autuada.

Conclui:

#### 6. DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO APURADO

*Conforme demonstrado neste Relatório Fiscal e seu ANEXO, a fiscalização apurou duas infrações fiscais. Na primeira infração foram verificadas insuficiências nos recolhimentos do PIS/COFINS resultante do confronto entre os débitos apurados nos Dacons RETIFICADORES e os débitos confessados em DCTF (DACON X DCTF). Na segunda, foram identificadas despesas redutoras de vendas sobre os quais foram calculados e descontados créditos de PIS/COFINS ilegalmente.*

*O procedimento que ora encerro alcançou apenas o ano-calendário de 2010 e resultou na apuração do crédito tributário descrito abaixo:*

COFINS R\$ 5.899.477,76

PIS.....R\$ 1 279.714,04

TOTAL..... R\$ 7 179.191,80

*Por fim, esclareço que as remissões constantes no presente Relatório referem-se a documentos integrantes do processo administrativo fiscal (e-processo) 18088.720.341/2014-51, de que faz parte este Relatório Fiscal e o seu ANEXO, assim como o Auto de Infração que poderão se consultados pelo sujeito passivo na unidade da Receita Federal do Brasil que jurisdiciona seu domicílio fiscal.*

A Contribuinte recebeu a intimação SACAT AQA 0447/17 pela via eletrônica em data de 13/12/2017 (Termo de Ciência por Abertura de Mensagem de fls. 1761).

O Recurso Voluntário de fls. 1764 a 1776 foi interposto em data de 04/01/2018 (Termo de Análise de Solicitação de Juntada de fls. 1791), pelo qual pede o cancelamento do auto de infração, fundamentado nos seguintes argumentos:

*i) Que dedica-se ao processamento, fabricação e comercialização de produtos de origem vegetal, animal, frutas em geral, suas poupas e derivados, massas alimentícias, conservas mistas e condimentos;*

*ii) O Auto de Infração foi lavrado por suposto aproveitamento indevido de créditos de PIS e Cofins sobre insumos, com insuficiência de recolhimento desses mesmos tributos em relação ao ano de 2010, resultando no débito tributário de R\$ 7.179.191,80 (sete milhões, cento e setenta e nove mil, cento e noventa e um reais e oitenta centavos);*

*iii) O C. Supremo Tribunal Federal, no Recurso Extraordinário com Agravo nº 790.928 – PE, Relator Ministro Luiz Fux, nos termos do art. 543-A, § 1º, do Código de Processo Civil, combinado com o art. 323, § 1º, do RISTF, reconheceu a repercussão geral da questão constitucional relativa ao mesmo tema, e, na decisão, fundamentou que as restrições previstas nas Leis 10.637/02 e 10.833/03, a limitar o conceito de insumo na tributação sobre a receita, requerem a definição da amplitude do preceito previsto no § 12 do art. 195 da Constituição Federal;*

*iv) A concepção restrita de insumo não se coaduna com a base econômica e a materialidade do PIS e da COFINS, cujo ciclo de formação não se limita a fabricação de um produto ou à execução de um serviço, abrangendo outros elementos necessários para a obtenção de receita com produto ou serviço;*

*v) Deve ser assegurado à Recorrente o direito sobre tais créditos, envolvidos essencialmente no processo produtivo, como é o caso do gás utilizado em empilhadeiras, que não pode ser considerado um dispêndio indireto;*

*vi) Com referência aos gastos com despesas relacionadas à comercialização de produtos, bem assim às comissões de venda e cobrança de fornecedores, cumpre esclarecer que o direito ao crédito também encontra guarida no artigo 3º, inciso II das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, que estabelecem o direito ao crédito de aquisições de “(...) bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados a venda”;*

*vii) Os descontos incondicionados em duplicatas mediante acordo, bem assim os serviços relacionados com a cobrança dos consumidores e fornecedores devem ser considerados no cômputo dos créditos, porquanto constituem parte integrante do custo operacional da produção;*

*viii) Cita o Acórdão nº 3403-002.648, proferido pela 4ª Câmara, 3ª Turma da 3ª Seção, de relatoria do Ilustre Conselheiro Antonio Carlos Atulim, pelo qual foi reconhecido o direito creditório sobre os mesmos insumos;*

*ix) Cita, igualmente, os Processos Administrativos Fiscais nº 18088.000828/2010-91, 18088.720015/2012-82 e 18088.720677/2012-52;*

*x) A suposta alegação de insuficiência de pagamento dos tributos deveria ter sido devidamente demonstrada por aquela D. Autoridade, convertendo-se a autuação em diligência se fosse o caso, o que não ocorreu;*

*xi) Pede o cancelamento do auto de infração porquanto os valores glosados pela Recorrente tem efetivo respaldo jurídico, legal e jurisprudencial para fins de creditamento do PIS e da Cofins.*

É o relatório.

## **Voto**

Conselheira Cynthia Elena de Campos, Relatora

### **1. Pressupostos legais de admissibilidade**

Nos termos do relatório, verifica-se a tempestividade do recurso, bem como o preenchimento dos demais requisitos de admissibilidade, resultando em seu conhecimento.

### **2. Mérito**

Como mencionado em relatório, o auto de infração contestado tem o seguinte objeto:

1º) Diferenças entre os valores declarados em DCTF e os valores a pagar apurados em Dacons retificadores apresentados no decorrer da ação fiscal;

2º) Glosas de créditos de PIS/COFINS calculados sobre despesas com comissões sobre vendas e sobre descontos concedidos a clientes por força de acordos comerciais.

#### **2.1. Do conceito de insumos para aproveitamento de créditos de PIS/COFINS.**

O fundamento apresentado pelo Ilustre Auditor Fiscal em Relatório de fls. 948-968 para justificar a autuação, cingiu-se na conclusão de que não se enquadram no conceito de insumos e não estão expressamente autorizados na legislação tributária.

Da análise da decisão recorrida, é possível observar que a DRJ de origem considerou que insumo é o material ou serviço que se incorpora ao produto final, definido como aquele que passa por um processo de transformação, modificação, composição, agregação ou agrupamento de componentes, de modo que resulte diverso dos produtos que inicialmente foram empregados nesse processo. Destaco que a restrição adotada pelo Ilustre Julgador *a quo* segue a mesma sistemática de apuração do IPI.

No regime não cumulativo das contribuições ao PIS e a Cofins, o crédito é calculado sobre os custos e despesas incorridos no mês, abrangendo os “bens” e “serviços” que forem essenciais ao processo produtivo.

O C. Superior Tribunal de Justiça concluiu através do julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170 PR, processado em sede de recurso representativo de controvérsia, que o

conceito de insumo, para efeito de tomada de crédito das contribuições na forma dos artigos 3º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

Por este precedente, o STJ declarou a ilegalidade da Instrução Normativa SRF nº 247/2002, invocada para fundamentar a decisão recorrida, bem como declarou a ilegalidade da Instrução Normativa SRF nº 404/2004, as quais restringiam o direito de crédito aos insumos que fossem diretamente agregados ao produto final, ou que se desgastassem com o contato físico com o produto ou serviço final.

Outrossim, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional publicou em data de 03/10/2018 a Nota Explicativa SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFNMF, acatando o conceito de insumos para crédito de PIS e Cofins fixado pelo Superior Tribunal de Justiça, conforme Ementa abaixo transcrita:

*Documento público. Ausência de sigilo.*

*Recurso Especial nº 1.221.170/PR Recurso representativo de controvérsia. Ilegalidade da disciplina de creditamento prevista nas IN SRF nº 247/2002 e 404/2004. Aferição do conceito de insumo à luz dos critérios de essencialidade ou relevância.*

*Tese definida em sentido desfavorável à Fazenda Nacional. Autorização para dispensa de contestar e recorrer com fulcro no art. 19, IV, da Lei nº 10.522, de 2002, e art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016.*

*Nota Explicativa do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01/2014.*

**Transcrevo os itens 14 a 17 da SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFNMF:**

*"14. Consoante se depreende do Acórdão publicado, os Ministros do STJ adotaram a interpretação intermediária, considerando que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância. Dessa forma, tal aferição deve se dar considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item para o desenvolvimento da atividade produtiva, consistente na produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços.*

*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."*

## 2.2. Do crédito sobre acordos comerciais e despesas de comissões pagas a representantes comerciais.

No caso em tela, concluiu o Auditor Fiscal que o sujeito passivo descontou, na apuração da contribuição, os créditos da não cumulatividade apurados sobre despesas de comissões de vendas e acordos comerciais, em desacordo com os preceitos legais.

Consta no Demonstrativo de Glosa dos Créditos (fls. 969 - 1416) a origem em acordos comerciais (R\$ 15.249.555,04) e comissões sobre as vendas (R\$ 10.785.923,58).

Por sua vez, para respaldar o direito creditório a Recorrente invoca o artigo 3º, inciso II das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, argumentando que todos os bens e serviços aplicados como insumos nas atividades do contribuinte, inclusive para comercialização dos produtos, darão direito ao crédito desde que os produtos ou serviços gerados a partir da utilização destes bens ou serviços sejam objetos relacionados com comercialização.

Vejamos o teor do Contrato de Fornecimento apresentado às fls. 543-544:

As Partes acima nomeadas têm, entre si, justo e contratado, aditar o Contrato, mediante os seguintes termos e condições que mutuamente outorgam, aceitam e se obrigam a cumprir integralmente, por si e seus sucessores e cessionários, a saber:

1. Por este instrumento, decidem as Partes adotar uma nova modalidade de bonificação, consistente na aplicação de desconto diretamente no preço do produto indicado na Nota Fiscal de Venda emitida pelo FORNECEDOR. Assim, o contrato passa a manter os percentuais e condições comerciais abaixo descritos, estabelecidos de comum acordo entre as partes:

CONDIÇÕES DE FORNECIMENTO		
Composição Base: BRUTA	Abrangência: <input checked="" type="checkbox"/> Nacional <input type="checkbox"/> Complemento Regional <input type="checkbox"/> Regional	Região de Validade: 30 - PAO DE ACUCAR - SAO PAULO
Isento de Impostos: <input checked="" type="checkbox"/> N (S/N) <input type="checkbox"/> ICMS <input type="checkbox"/> ICMS Fonte <input type="checkbox"/> IPI <input type="checkbox"/> PIS <input type="checkbox"/> COFINS		
Para Condições diferenciadas de fornecimento preencher Anexo I (Vínculos e Condições Diferenciadas de Fornecimento)		
Praça de Pagamento: SAO PAULO	Pagamento das Verbas: <input checked="" type="checkbox"/> SP <input type="checkbox"/> Na Regional	Frete: <input checked="" type="checkbox"/> CIF <input type="checkbox"/> FOB
Prazo de Pagamento: 68 dias Desconto Financeiro: 4,74%	Tipo Pagto: <input checked="" type="checkbox"/> Desc. no Custo	Cond. Pgto: <input checked="" type="checkbox"/> DD <input type="checkbox"/> DFS <input type="checkbox"/> DFQ <input type="checkbox"/> DFM
Data base para pagamento: <input checked="" type="checkbox"/> Recebimento Mercadoría <input type="checkbox"/> Emissão N.F. dias de Carência		
DD = Data de Entrega DFS = Data Fora de Semana DFQ = Data Fora Quinzena DFM = Data Fora Mês		
TABELA DE PREÇOS		
Aplicação de Tabela: <input checked="" type="checkbox"/> Nacional <input type="checkbox"/> Regional	Desconto Permanente Geral: 0,00 (%)	Possui Distribuidor ? <input type="checkbox"/> Não <input checked="" type="checkbox"/> Sim (Preencher Anexo I)

GARANTIA DE MARGEM E PREÇO				
Nas vendas dos produtos à CBD, obriga-se o Fornecedor a praticar o menor preço do Mercado. Somente será permitido reajuste de preços após a absorção do respectivo aumento pelo Mercado, de tal maneira que a CBD mantenha-se competitiva.				
Garantia de PMZ (Preço com Margem Zero) + Nulo (%)			Tipo de Pagamento: <input type="checkbox"/>	
PARCERIA COMERCIAL				
Verba de Parceria 10,84 (%)			Tipo de Pagamento: <input checked="" type="checkbox"/> Desc. no Custo	
INVESTIMENTO CORPORATIVO				
Verba de investimento Corporativo Nulo (%)			Tipo de Pagamento: <input type="checkbox"/>	
PLANO DE DESENVOLVIMENTO E INVESTIMENTO EM TRADE MARKETING				
Referência aos tipos de ações e às tabelas de preços das ações de Trade Marketing, gerando uma Conta Corrente que será encerrada ao final de dezembro.			Trade Marketing: Nulo (%) Tipo de Pagamento: <input type="checkbox"/>	
PARCERIA DE FATURAMENTO				
Percentual de Parceria de Faturamento: 3,71 (%)			Tipo de Pagamento: <input checked="" type="checkbox"/> Desc. no Custo	
ACORDO DE CRESCIMENTO SOBRE COMPRAS				
TRIMESTRAL				
Trim.	Base dos Trimestres	<input type="checkbox"/> Mesmo Trimestre Ano Anterior <input checked="" type="checkbox"/> Metas Trimestrais	Escala de Crescimento	Bonificação
1	R\$ 5.800.000,00		De 0,01 % Até 5,00 %	0,560 (%)
2	R\$ 5.800.000,00	A Verba do ACORDO DE CRESCIMENTO SOBRE COMPRAS, será calculada sobre o período determinado no Acordo, para todas as Lojas existentes na CBD, nos momentos comparados, incluindo a inauguração / incorporação de Lojas.	De 5,01 % Até 10,00 %	0,840 (%)
3	R\$ 5.922.493,00		De 10,01 % Até 20,00 %	1,670 (%)
4	R\$ 5.867.666,00		Acima de 20,01 %	2,230 (%)
1-Todos os créditos da CBD consequentes deste contrato serão cobrados do Fornecedor no mês subsequente ao fato gerador, através da compensação com crédito que o mesmo tenha a seu favor, procedendo-se ao respectivo abatimento ou através de				Tipo de Pagamento
<div style="text-align: right;">MARIA PRIMITIVA</div>				
boleto bancários. 2-O percentual de bonificação incidirá sobre a compra total acumulada no trimestre, desde que atingido o crescimento e será pago até o dia 10 (dez) do mês subsequente ao fato gerador (trimestre). 3- Os valores estipulados como Base dos Trimestres serão reajustados automaticamente a cada início de ano, durante toda a vigência do contrato de fornecimento, mediante comunicação via PD@NET. A base para cálculo do reajuste do acordo de crescimento sobre compras será o valor do faturamento do mesmo trimestre do ano imediatamente anterior.				
				<input checked="" type="checkbox"/> Abat. Crédito
AJUSTE ANUAL DE CRESCIMENTO				
Ajuste Anual - Caso o nível de Crescimento Anual resulte em valor superior a soma dos níveis de crescimento dos períodos, a diferença apurada será paga pelo Fornecedor à CBD, após a apuração em janeiro do ano seguinte.				
SERVIÇOS				
INFORMAÇÃO				
Verba de Pd@Net/EDI 1,05 (%)			Tipo de Pagamento: <input checked="" type="checkbox"/> Desc. no Custo	
LOGÍSTICA				
Prestação de Serviços Logísticos SP 5,26 (%) Regional 5,26 (%)			Tipo de Pagamento: <input checked="" type="checkbox"/> Desc. no Custo	
NÃO EXISTEM VERBAS LOGÍSTICAS ESPECÍFICAS POR CD				
Compensação de Não Troca SP 1,05 (%) Regional 1,05 (%) Loja 1,05 (%)			Tipo de Pagamento: <input checked="" type="checkbox"/> Desc. no Custo	
NEGOCIAÇÃO / ASSISTÊNCIA A LOJA				
O Fornecedor disponibilizará mão-de-obra de Merchandising (Promotor) de acordo com o previsto no Anexo III.				
PARTICIPAÇÃO EM EVENTOS				
As condições estipuladas no presente Acordo devem ser complementadas durante o seu prazo de vigência, através da celebração de outros acordos, nos quais serão estabelecidas as condições para as Campanhas de Aniversário, para Inaugurações, Reinaugurações de Lojas, Introdução de Produtos, aluguel de espaços extras nas Lojas e publicidade cooperada (adicionais aos cobertos pelo Investimento em Trade Marketing).				
DEVOLUÇÃO DE MERCADORIAS / COBRANÇA				
Todos os pagamentos do Fornecedor à CBD serão cobrados através do abatimento no crédito que o Fornecedor tenha a seu favor no mês subsequente ao Fato Gerador das verbas contratuais, observado o disposto nas cláusulas contratuais.				

Verifica-se que o Acordo Comercial mencionado se refere a descontos no recebimento de duplicatas e/ou concessão de bonificação, a exemplo do Contrato de Fornecimento firmado com o Grupo Pão de Açúcar, no qual consta desconto financeiro de 4,74%, bem como bonificações progressivas conforme crescimento sobre as compras.

Ocorre que a concessão de “bonificação” recebe o tratamento de despesa. E as despesas relativas aos descontos oferecidos não podem ser considerados como insumos do processo produtivo, até porque são despesas redutoras de vendas e não custos de produção, além de estar contratualmente condicionada a evento posterior à emissão da Nota Fiscal, especialmente pelo fato de o Contrato de Fornecimento prever que a “*verba do ACORDO DE CRESCIMENTO SOBRE AS COMPRAS, será calculada sobre o período determinado no Acordo*”, bem como estabelecer que “*o percentual de bonificação incidirá sobre a compra total acumulada no trimestre*”.

Neste sentido, cito o v. Acórdão nº 3302-002.722, proferido no Processo Administrativo Fiscal nº 18088.720015/201282 referente à mesma autuada, cuja Ementa abaixo transcrevo:

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

*Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2007*

*Ementa:*

*EMBALAGEM PARA TRANSPORTE. GÁS EMPREGADO EM EMPILHADEIRAS. É legítima a apropriação do crédito das contribuições em relação às aquisições de tambores empregados como embalagem de transporte e sobre o gás empregado em empilhadeiras, por integrarem o custo de produção dos produtos.*

*CRÉDITOS. DESPESAS COM COMISSÕES, DESCONTOS EM DUPLICATAS E BONIFICAÇÕES EM MERCADORIAS. Devem ser glosados os créditos tomados sobre gastos com comissões sobre vendas, abatimentos concedidos em desconto de duplicatas e em decorrência de bonificações em mercadorias, por se tratarem de despesas redutoras de vendas e não de custos de produção.*

*COMBUSTÍVEL. LENHA. AQUISIÇÃO DE PESSOA FÍSICA. É vedada a apropriação de créditos sobre aquisições de combustível (lenha) efetuadas de pessoas físicas.*

*MULTA AGRAVADA. A existência de informações falsas nos DACON impõe a incidência de multa agravada.*

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

*Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2007*

*EMBALAGEM PARA TRANSPORTE. GÁS EMPREGADO EM EMPILHADEIRAS. É legítima a apropriação do crédito das contribuições em relação às aquisições de tambores empregados como embalagem de transporte e sobre o gás empregado em empilhadeiras, por integrarem o custo de produção dos produtos.*

*CRÉDITOS. DESPESAS COM COMISSÕES, DESCONTOS EM DUPLICATAS E BONIFICAÇÕES EM MERCADORIAS. Devem ser glosados os créditos tomados sobre gastos com comissões sobre vendas, abatimentos concedidos em desconto de duplicatas e em decorrência de bonificações em mercadorias, por se tratarem de despesas redutoras de vendas e não de custos de produção.*

*COMBUSTÍVEL. LENHA. AQUISIÇÃO DE PESSOA FÍSICA. É vedada a apropriação de créditos sobre aquisições de combustível (lenha) efetuadas de pessoas físicas.*

*MULTA AGRAVADA. A existência de informações falsas nos DACON impõe a incidência de multa agravada.*

*Recurso Voluntário Provido em Parte.*

Coaduno do mesmo posicionamento adotado através da decisão acima mencionada, bem como pela 3ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção em julgamento ao Processo Administrativo Fiscal nº 18088.720677/2012-52, também referente à mesma Contribuinte, pelo qual foi proferido o v. Acórdão nº 3403-002.648, de relatoria do Ilustre Conselheiro Antonio Carlos Atulim, concluindo que "*... devem ser mantidas as glosas da fiscalização em relação ao crédito que o contribuinte tomou com base nos gastos com comissões sobre vendas, abatimentos concedidos em desconto de duplicatas e em decorrência de bonificações em mercadorias, pois esses gastos configuram fatos contábeis que alteram o preço de venda das mercadorias, não se caracterizando como custos de produção*".

No presente caso, igualmente devem ser mantidas as glosas da fiscalização em relação ao crédito originado de abatimentos concedidos em desconto de duplicatas e em decorrência de bonificações em mercadorias.

Por sua vez, com relação às comissões sobre as vendas, considerando o entendimento adotado pelo Superior Tribunal de Justiça através do julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170-PR, acima já mencionado, deve ser analisada a essencialidade e relevância desta prestação de serviço para o desenvolvimento da atividade pela Contribuinte.

O documento acostado às fls. 542 deste processo demonstra a prestação de serviço de representação comercial à Recorrente. Todavia, não está comprovado nos autos que tais serviços são essenciais às atividades da Recorrente, ou seja, que a realização de venda através de Representantes Comerciais se enquadra no conceito de insumo, o que afasta a possibilidade de análise quanto ao direito creditório perseguido.

Por este motivo, deve ser mantida a decisão recorrida.

### **3. Dispositivo**

Ante o exposto, conheço e nego provimento ao Recurso Voluntário.

É como voto.

*(assinado digitalmente)*

Cynthia Elena de Campos