



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

Processo nº 19311.720231/2017-12
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3201-004.389 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de outubro de 2018
Matéria NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. CONCEITO DE INSUMO. ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA
Recorrente RI HAPPY BRINQUEDOS S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/02/2014 a 31/12/2015

NÃO-CUMULATIVIDADE. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. TAXA DE ADMINISTRAÇÃO DE CARTÕES DE DÉBITO E CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

Os custos com taxas de administração de cartões de débito e crédito não geram direito a crédito, por não se enquadrarem na definição de insumo estabelecida na legislação que rege a matéria.

ATIVIDADE COMERCIAL. NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMO. IMPERTINÊNCIA. EMBALAGEM. IMPOSSIBILIDADE.

Consoante a legislação, as pessoas jurídicas que exercem atividade comercial, via de regra, podem descontar créditos pelas aquisições de bens para revenda, não sendo possível a adoção do conceito de “insumo” e o tratamento a ele dispensado nesse ramo, haja vista que é instituto típico da atividade de prestação de serviço e industrial (produção/fabricação), motivo pelo qual os materiais de embalagens (sacolas plásticas e para presentes) utilizados em sua atividade não garantem créditos.

ATIVIDADE COMERCIAL. EMBALAGEM. REVENDA. DIREITO AO CRÉDITO.

Embalagens adquiridas como mercadorias e destinadas a revenda, dão direito ao crédito de acordo com a legislação de regência.

COFINS. PIS. NÃO CUMULATIVIDADE. ICMS-ST. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

O ICMS-ST não dá direito a crédito para o adquirente por não constituir custo de aquisição, mas uma antecipação do imposto devido pelo substituído na saída.

MULTA DE OFÍCIO. CABIMENTO. PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO AO CONFISCO. PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE. INCONSTITUCIONALIDADE DE MULTA. SÚMULA Nº 2 DO CARF.

Na ausência de recolhimento espontâneo pelo sujeito passivo, cabe a constituição do crédito tributário mediante lançamento de ofício, com a respectiva penalidade prevista em lei.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária, em conformidade com a Súmula nº 2 do CARF.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA. SÚMULA Nº 108 DO CARF.

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/02/2014 a 31/12/2015

NÃO-CUMULATIVIDADE. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. TAXA DE ADMINISTRAÇÃO DE CARTÕES DE DÉBITO E CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

Os custos com taxas de administração de cartões de débito e crédito não geram direito a crédito, por não se enquadrarem na definição de insumo estabelecida na legislação que rege a matéria.

ATIVIDADE COMERCIAL. NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMO. IMPERTINÊNCIA. EMBALAGEM. IMPOSSIBILIDADE.

Consoante a legislação, as pessoas jurídicas que exercem atividade comercial, via de regra, podem descontar créditos pelas aquisições de bens para revenda, não sendo possível a adoção do conceito de “insumo” e o tratamento a ele dispensado nesse ramo, haja vista que é instituto típico da atividade de prestação de serviço e industrial (produção/fabricação), motivo pelo qual os materiais de embalagens (sacolas plásticas e para presentes) utilizados em sua atividade não garantem créditos.

ATIVIDADE COMERCIAL. EMBALAGEM. REVENDA. DIREITO AO CRÉDITO.

Embalagens adquiridas como mercadorias e destinadas a revenda, dão direito ao crédito de acordo com a legislação de regência.

COFINS. PIS. NÃO CUMULATIVIDADE. ICMS-ST. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

O ICMS-ST não dá direito a crédito para o adquirente por não constituir custo de aquisição, mas uma antecipação do imposto devido pelo substituído na saída.

MULTA DE OFÍCIO. CABIMENTO. PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO AO CONFISCO. PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE. INCONSTITUCIONALIDADE DE MULTA. SÚMULA Nº 2 DO CARF.

Na ausência de recolhimento espontâneo pelo sujeito passivo, cabe a constituição do crédito tributário mediante lançamento de ofício, com a respectiva penalidade prevista em lei.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária, em conformidade com a Súmula nº 2 do CARF.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA. SÚMULA Nº 108 DO CARF.

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para tão somente reverter as glosas de créditos apurados nas aquisições de materiais de embalagens destinados a revenda.

(assinado digitalmente)

Charles Mayer de Castro Souza - Presidente.

(assinado digitalmente)

Leonardo Vinicius Toledo de Andrade - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Charles Mayer de Castro Souza (Presidente), Paulo Roberto Duarte Moreira, Tatiana Josefovich Belisário, Marcelo Giovani Vieira, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Leonardo Correia Lima Macedo, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade e Laercio Cruz Uliana Junior.

Relatório

Por retratar com fidelidade os fatos, adoto, com os devidos acréscimos, o relatório produzido em sede de Impugnação, o qual está consignado nos seguintes termos:

"Trata o presente processo de impugnação, fls. 2894 a 2921, contra autos de infração relativos às contribuições para o PIS/Pasep e Cofins, fls. 2861 a 2878, emitidos pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Jundiaí - SP, que durante procedimento fiscal, vide o Termo de Verificação Fiscal, fls. 2850 a 2856, constatou que o recorrente descontou valores a título de créditos de PIS e da Cofins sobre despesas com taxa de administração de cartões de débito/crédito e sobre aquisições de materiais de embalagens não destinados à revenda, para o que não há previsão no art. 3º da Lei nº 10.637/2002, no art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, e no art. 15, § 3º da Lei nº 10.865/2004.

Também foi constatado na Escrituração Fiscal Digital – Contribuições o desconto indevido de créditos calculados sobre o valor do ICMS – Substituição Tributária destacado nas notas fiscais de compras de brinquedos de NCM 9503. Como o ICMS – Substituição Tributária não pode ser considerado como custo da mercadoria adquirida para revenda, por consequência, não pode compor a base de cálculo de creditamento das contribuições.

O relatório fiscal também ressalta que o contribuinte transmitiu via Sped a Escrituração Fiscal Digital – EFD – Contribuições, referente aos períodos de apuração de janeiro/2014 a dezembro/2015, com os valores “zerados” do ICMS – Substituição Tributária relativos aos campos das notas fiscais de compras (CFOP 1.403 e 2.403). Conseqüentemente, sujeita-se à multa de 3% sobre o valor das transações comerciais escrituradas de forma incompleta em cada período de apuração, conforme nova redação e vigência estabelecida pelo artigo 57, inciso III, alínea a, da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, com a redação dada pelo artigo 57 da Lei nº 12.873, de 2013, e artigo 10 da IN RFB nº 1.252, de 01 de março de 2012, com a nova redação dada pela IN RFB nº 1.387, de 21 de agosto de 2013).

Os valores de créditos do PIS e da Cofins glosados pela fiscalização, da insuficiência da declaração e recolhimento dessas contribuições, bem como das multas por preenchimento da Escrituração Fiscal Digital – EFD – Contribuições com dados incompletos, estão detalhados nos demonstrativos anexos ao Termo de Verificação Fiscal. Observe-se que as multas regulamentares por preenchimento incorreto da Escrituração Fiscal Digital – EFD – Contribuições, são exigidas através de Auto de Infração formalizado em outro processo administrativo, nº 19311.720232/2017-59.

Após cientificado da autuação, em 31/08/2017, vide termo de fl. 2889, o contribuinte apresentou, tempestivamente, em 29/09/2017, vide termo de fl. 2892, sua impugnação, onde alega, em apertada síntese:

- Que se as empresas que verticalizam sua produção, indo desde a produção de insumos até a venda ao cliente final, podem se creditar de todo tipo de insumo incorrido em sua cadeia produtiva, seria injusto e inconstitucional limitar o creditamento para uma empresa que seja exclusivamente varejista. Ressalta que sua atividade seria mais complexa do a simples venda de produtos no varejo e nesse sentido, defende que tal complexidade em todas as atividades que exerce deixaria claro a existência de uma cadeia produtiva em sua atividade, o que a autorizaria ao reconhecimento de insumos, sobre serviços prestados e sua atividade produtiva. Dessa forma, conclui que a totalidade dos itens sobre os quais se questiona a apropriação de créditos de PIS e Cofins na autuação ora combatida representariam custo de aquisição de mercadorias adquiridas para revenda ou insumo da sua atividade, garantindo-se portanto, a apropriação de créditos sobre tais dispêndios.

- Sobre a inclusão do ICMS-ST no custo de aquisição, defende que pelo exame das normas contábeis e fiscais que tratam do tema, seria evidente que os valores de ICMS-ST destacados nas notas fiscais dos produtos adquiridos se encaixariam no conceito de custo de aquisição, uma vez que se trataria de um tributo não recuperável. Cita e transcreve doutrina e parecer CPC sobre o tema, acrescenta, ainda que as suas Demonstrações de Resultado do Exercício, conforme imposição das regras aplicáveis a espécie, registrariam o ICMS-ST na composição do Custo da Mercadoria Vendida ("CMV"). Ainda sobre esta matéria, ressalta que o substituto tributário teria o dever legal de recolher todo o tributo devido na cadeia econômica, sendo essa uma obrigação de sua própria titularidade e não uma obrigação legal de terceiros, repassada ao substituto. Logo, como o custo do ICMS-ST incorrido seria integralmente pago pelo recorrente, quando da aquisição das mercadorias, portanto, deveria compor o seu custo de aquisição, assim como todo e qualquer outro tributo não recuperável. Cita o Parecer Normativo RFB nº 77, de 23/10/1986, editado pelo Coordenador do Sistema de Tributação, o qual esclareceria que o custo do imposto será "embutido" no valor/preço da revenda. Repisa que o fato de o substituído não destacar o ICMS-ST recolhido pelo substituto e assim ser obrigado a repassar o ônus do tributo no preço dos produtos ratificaria o entendimento de que o imposto é irre recuperável e, conseqüentemente, compõem o custo de aquisição das mercadorias, como já teria sido reconhecido em Solução de Consulta que transcreve em seu recurso. Aponta, ainda, que o STF já teria reconhecido em outras oportunidades que o ICMS-ST seria tributo irre recuperável que compõem o custo de aquisição das mercadorias, cita jurisprudência desta suprema corte para embasar seus argumentos.

- Sobre as glosas de créditos apurados sobre materiais de embalagem, aponta, preliminarmente, que parte dos valores glosados diriam respeito à venda de embalagens por meio de seu sítio eletrônico (e-commerce), o que afastaria qualquer dúvida sobre a possibilidade de creditamento. Esclarece que seus clientes que efetuam compras por meio do seu sítio eletrônico pagariam, de forma apartada, pela aquisição das embalagens, ou seja, seria cobrado um valor pela revenda das embalagens para presente. Logo, ainda que não se entenda que todo o valor correspondente a embalagens seria passível de creditamento pelo PIS e pela Cofins, ao menos o valor das embalagens para presente, cobrado à parte nas compras feitas pela internet, deveria ser reconhecido para fins de tomada de crédito. Desse modo, defende que os valores relativos aos custos com embalagens proporcionais às vendas realizadas por meio de seu sítio eletrônico deveriam ser aceitos como autorizativos de reconhecimento dos créditos do PIS e da Cofins.

- Ainda sobre as glosas de créditos apurados sobre materiais de embalagem, defende que todas as demais embalagens, para as quais não haveria cobrança em separado, também deveriam gerar direito aos créditos das contribuições, seja com base (i) nos artigos 3º, inciso I da Lei nº 10.637/02 e Lei nº 10.833/03

(custo da mercadoria para revenda); ou (ii) nos artigos 3º, inciso II da Lei nº 10.637 e Lei nº 10.833/03 (insumo). Repisa que os custos de aquisição incluiriam o preço de compra, os tributos não recuperáveis e, no que interessa ao presente item, todos os demais custos diretamente atribuíveis à aquisição dos produtos que serão objeto de revenda. Novamente ressalta o conteúdo do Pronunciamento Técnico CPC 16 e que as suas Demonstrações de Resultado do Exercício registrariam as embalagens na composição do CMV. Defende, também, que qualquer que seja o entendimento adotado nesse item, os dispêndios com aquisição de embalagens devem ser considerados como insumo da sua atividade e, como tal, passível de creditamento com base nos artigos 3º, inciso II, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03. Discorre sobre o conceito de insumo adotado pela doutrina e jurisprudências administrativa (CARF) e judicial (STJ). Conclui que sob qualquer perspectiva que se examine a questão, não haveria dúvida de que a glosa deveria ser cancelada, ou ao menos parcialmente revista, quanto à parcela de vendas de embalagens pelo e-commerce.

- Sobre a glosa de créditos apurados sobre os gastos com cartões de crédito e débito, apresenta três argumentos principais para demonstrar a regularidade do seu procedimento adotado. Primeiro, defende que a parcela a ser paga às administradoras de cartões de crédito e de débito nem deveria figurar como receita própria das empresas, na medida em que os valores devidos à essas entidades já seriam conhecidos desde a realização da venda. Alternativamente, caso não se admita que a parcela paga às administradoras de cartões de crédito e de débito seja excluída do conceito legal de receita, defende então que tais despesas deveriam permitir o reconhecimento de crédito de PIS e de Cofins, uma vez que esses dispêndios seriam essenciais para que qualquer valor seja sequer reconhecido como receita. Segundo, aponta que não haveria nenhum insumo mais importante para a geração da receita, do que os gastos com a disponibilização de meios de pagamento para o seu cliente adquirir seus produtos. Aponta que as compras pagas com cartões de débito e crédito corresponderiam a uma média de 82% do total de vendas realizadas no período objeto do lançamento. Desta forma, o reconhecimento de créditos sobre estes dispêndios estaria amparado pelos artigos 3º, inciso II da Lei nº 10.637 e Lei nº 10.833/03. Terceiro, aponta que limitar os pagamentos em cartão de débitos e créditos implicaria redução das receitas tributáveis pelo PIS e pela Cofins, por força da Lei nº 13.455, de 26/6/2017, cujo artigo 1º autorizaria a diferenciação de preços de bens e serviços oferecidos ao público em função do prazo ou instrumento de pagamento utilizado. Logo, caso seus clientes dispusessem de apenas um meio de pagamento, p.ex. dinheiro, seria provável que fosse exigida a concessão de descontos por pagamentos em dinheiro (pois a preferência da clientela seria pela realização de pagamentos em cartão). Com isso, seriam auferidas menos receitas e, conseqüentemente, haveria menor recolhimento de PIS e Cofins.

- *Contesta a multa de ofício aplicada no percentual de 75%, que entende injusto e que ultrapassaria os limites da razoabilidade e proporcionalidade, devendo ser prontamente reduzida. Cita, ainda, jurisprudência do STF, bem como os artigos 100 e 112 do CTN, para defender a redução da multa a um valor proporcional e adequado.*

- *Contesta a aplicação de juros sobre a multa de ofício, bem como a incidência de juros pela taxa SELIC. Cita jurisprudência do CARF para amparar seus argumentos.*

Conclui com o pedido para que seja integralmente apreciada e acolhida sua impugnação, com o imediato cancelamento integral dos Autos de Infração em tela (principal, multas e juros), com o consequente arquivamento do processo administrativo.

Protesta, finalmente, pela posterior juntada de documentos que possam se fazer necessários, conforme o princípio da verdade material que orienta o processo administrativo fiscal."

ementa: A Impugnação foi julgada improcedente e a decisão apresenta a seguinte

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

Período de apuração: 01/02/2014 a 31/12/2015

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. CONCEITO DE INSUMO.

Existe vedação legal para o creditamento de despesas que não podem ser caracterizadas como insumos dentro da sistemática de apuração de créditos pela não-cumulatividade.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. IMPOSSIBILIDADE.

O ICMS substituição tributária (ICMS-ST) não constitui custo de aquisição, mas uma antecipação do imposto devido pelo contribuinte substituído na operação de saída da mercadoria, assim, sobre a respectiva parcela não há previsão de apuração de créditos de PIS ou de Cofins para fins de desconto da contribuição devida calculada no regime da não cumulatividade.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/02/2014 a 31/12/2015

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. CONCEITO DE INSUMO.

Existe vedação legal para o creditamento de despesas que não podem ser caracterizadas como insumos dentro da sistemática de apuração de créditos pela não-cumulatividade.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. IMPOSSIBILIDADE.

O ICMS substituição tributária (ICMS-ST) não constitui custo de aquisição, mas uma antecipação do imposto devido pelo contribuinte substituído na operação de saída da mercadoria, assim, sobre a respectiva parcela não há previsão de apuração de créditos de PIS ou de Cofins para fins de desconto da contribuição devida calculada no regime da não cumulatividade.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido"

O Recurso Voluntário da Recorrente foi interposto de forma hábil e tempestiva, contendo, em breve síntese, os seguintes argumentos:

(i) como questão de ordem, o julgamento do Superior Tribunal de Justiça em sede de recurso repetitivo: a ilegalidade do conceito de insumo adotado pela Fiscalização e decisão recorrida;

(ii) traz considerações doutrinárias e jurisprudenciais sobre o conceito de insumo;

(iii) é regular a apropriação de créditos sobre taxas de administração de cartões de crédito e débito;

(iv) a parcela a ser paga às administradoras de cartões de crédito e de débito nem deveriam figurar como receita própria das empresas, na medida em que os valores devidos a essas entidades já são conhecidos desde a realização da venda;

(v) não se pode entender que os valores que serão repassados às administradoras de cartões de crédito sejam considerados como ingressos efetivos e permanentes de recursos no seu patrimônio;

(vi) caso não se admitida que as parcelas pagas às administradoras de cartões de crédito e de débito deveriam ser excluídas do conceito legal de receita, na medida em que jamais serão integradas ao patrimônio jurídico da Recorrente, temos que, por óbvio, tais despesas deveriam permitir o reconhecimento de crédito de PIS e de Cofins, uma vez que esses dispêndios são essenciais para que a Recorrente tenha receitas;

(vii) não há nenhum insumo mais importante para a geração da receita do que os gastos com a disponibilização de meios de pagamento para o seu cliente adquirir seus produtos;

(viii) o reconhecimento de créditos sobre esses dispêndios é autorizado pelo artigo 3.º, inciso II da Lei nº 10.637/02 e Lei nº 10.833/03, tendo em vista que o pagamento dessa taxa possibilita à Recorrente (i) a consecução de suas atividades de varejista no ramo de produtos recreativos infantis; e, desse modo, (ii) contribui indiscutivelmente para a geração de sua receita sujeita à incidência do PIS e da Cofins;

(ix) que as compras pagas com cartões de débito e crédito corresponderam a uma média de 82% do total de vendas realizadas pela Recorrente no período de Janeiro de 2014 a Dezembro de 2015 (período da glosa);

(x) ainda que se admitisse que esses dispêndios não configuram insumo da atividade da Recorrente e que a extinção desse meio de pagamento não impactaria a exploração das atividades e a geração de receitas da Recorrente (o que se admite apenas para argumentar), é certo que limitar os pagamentos em cartão de débitos e créditos implicaria redução das receitas tributáveis pelo PIS e pela Cofins, por conta da Lei nº 13.455, de 26.6.2017;

(xi) as despesas com embalagens devem gerar créditos do PIS e da Cofins, uma vez que esses dispêndios compõem o custo da mercadoria para revenda;

(xii) as despesas com embalagens são insumos seus;

(xiii) há parcela de embalagens revendida ao cliente nas vendas *on-line* (*e-commerce*);

(xiv) o ICMS-ST compõe o custo de aquisição;

(xv) O Pronunciamento Técnico nº 16 especifica que todos os tributos não recuperáveis, como é o caso do ICMS-ST e devem compor o custo de aquisição;

(xvi) sob a perspectiva da legislação tributária, o Decreto nº 3.000, de 26.3.1999 (“RIR/99”) determina que os impostos recuperáveis devem ser excluídos do custo de aquisição (artigo 289, §3.º);

(xvii) o substituto tributário é integralmente responsável por reter e recolher o ICMS-ST, destacando os respectivos valores na nota fiscal. Trata-se de obrigação do próprio substituto tributário, na qualidade de sujeito passivo da obrigação tributária.

(xviii) o custo do ICMS-ST incorrido é integralmente pago pela Recorrente quando da aquisição das mercadorias e, portanto, comporá o custo de aquisição para o adquirente (assim como todo e qualquer outro tributo não recuperável);

(xix) a prevalecer o entendimento de que o ICMS-ST não integra o custo dos produtos, as DD. Autoridades Tributárias deverão, por consequência, excluir o valor do ICMS-ST das bases de cálculo do PIS e da Cofins;

(xx) o ICMS-ST tem natureza definitiva e irrecuperável para a Recorrente, portanto, é parte integrante do custo de aquisição, de modo que resta demonstrado o direito da Recorrente de apropriar créditos do PIS e da Cofins também sobre essa parcela do seu custo de aquisição;

(xxi) é indevida a multa de ofício aplicada;

(xxii) que a multa de ofício (penalidade) só pode ser aplicada pelo órgão julgante, no caso o CARF;

(xxiii) a multa aplicada no percentual de 75% ultrapassa os limites da razoabilidade, proporcionalidade e não-confisco;

(xxiv) o artigo 112 do CTN dispõe expressamente que a norma tributária que comine penalidades deverá ser interpretada e aplicada da maneira mais favorável ao contribuinte em casos de dúvida a respeito da capitulação legal do fato e da natureza ou das circunstâncias materiais do fato; e

(xxv) impossibilidade de aplicação de juros sobre a multa de ofício.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Relator.

Inicialmente, é de se tecer algumas considerações introdutórias em relação ao mérito recursal.

Marco Aurélio Grecco (in "Conceito de insumo à luz da legislação de PIS/COFINS", Revista Fórum de Direito Tributário RFDT, ano1, n. 1, jan/fev.2003, Belo Horizonte: Fórum, 2003) diz que será efetivamente insumo ou serviço com direito ao crédito sempre que a atividade ou a utilidade forem necessárias à existência do processo ou do produto ou agregarem (ao processo ou ao produto) alguma qualidade que faça com que um dos dois adquira determinado padrão desejado.

O escólio de Aliomar Baleeiro é elucidativo para a questão posta em debate:

"É uma algaravia de origem espanhola, inexistente em português, empregada por alguns economistas para traduzir a expressão inglesa "input", isto é, o conjunto dos fatores produtivos, tais como matérias-primas, energia, trabalho, amortização de capital, etc, empregados pelo empresário para produzir o "output" ou o produto final (...)" (Direito Tributário Brasileiro, Forense Rio de Janeiro, 1980, 9ª edição, pág.214)

O Superior Tribunal de Justiça entende que são ilegais as Instruções Normativas 247/2002 e 404/2004, conforme a seguir:

"PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ART. 535, DO CPC. VIOLAÇÃO AO ART. 538, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CPC. INCIDÊNCIA DA SÚMULA N. 98/STJ. CONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP E COFINS NÃO-CUMULATIVAS. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. ART. 3º, II, DA LEI N. 10.637/2002 E ART. 3º, II, DA LEI N. 10.833/2003. ILEGALIDADE DAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF N. 247/2002 E 404/2004.

1. Não viola o art. 535, do CPC, o acórdão que decide de forma suficientemente fundamentada a lide, muito embora não faça considerações sobre todas as teses jurídicas e artigos de lei invocados pelas partes.

2. Agride o art. 538, parágrafo único, do CPC, o acórdão que aplica multa a embargos de declaração interpostos notadamente com o propósito de prequestionamento. Súmula n. 98/STJ: "Embargos de declaração manifestados com notório propósito de prequestionamento não têm caráter protelatório".

3. São ilegais o art. 66, §5º, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 247/2002 - Pis/Pasep (alterada pela Instrução Normativa SRF n. 358/2003) e o art. 8º, §4º, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 404/2004 - Cofins, que restringiram indevidamente o conceito de "insumos" previsto no art. 3º, II, das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003, respectivamente, para efeitos de creditamento na sistemática de não-cumulatividade das ditas contribuições.

4. Conforme interpretação teleológica e sistemática do ordenamento jurídico em vigor, a conceituação de "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, não se identifica com a conceituação adotada na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, posto que excessivamente restritiva. Do mesmo modo, não corresponde exatamente aos conceitos de "Custos e Despesas Operacionais" utilizados na legislação do Imposto de Renda - IR, por que demasiadamente elásticos.

5. 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.

6. Hipótese em que a recorrente é empresa fabricante de gêneros alimentícios sujeita, portanto, a rígidas normas de higiene e limpeza. No ramo a que pertence, as exigências de condições sanitárias das instalações se não atendidas implicam na própria

impossibilidade da produção e em substancial perda de qualidade do produto resultante. A assepsia é essencial e imprescindível ao desenvolvimento de suas atividades. Não houvessem os efeitos desinfetantes, haveria a proliferação de microorganismos na maquinaria e no ambiente produtivo que agiriam sobre os alimentos, tornando-os impróprios para o consumo. Assim, impõe-se considerar a abrangência do termo "insumo" para contemplar, no creditamento, os materiais de limpeza e desinfecção, bem como os serviços de dedetização quando aplicados no ambiente produtivo de empresa fabricante de gêneros alimentícios.

7. Recurso especial provido." (REsp 1246317/MG, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 19/05/2015, DJe 29/06/2015)

Imperioso esclarecer que por ocasião do recente julgamento do RESP nº 1.221.170/PR, em sede de recurso repetitivo a Corte Superior assim se posicionou sobre a matéria:

"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 SEGUINTE 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 reais 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 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 terminado 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)

Excerto do voto proferido pelo Conselheiro Rodrigo Cardozo Miranda, no processo 10247.000002/2006-63 é elucidativo para o caso em debate:

"Portanto, "insumo" para fins de creditamento do PIS e da COFINS não cumulativos, partindo de uma interpretação histórica, sistemática e teleológica das próprias normas instituidoras de tais tributos (Lei nº 10.637/2002 e 10.833/2003), deve ser entendido como todo custo, despesa ou encargo comprovadamente incorrido na prestação de serviço ou na produção ou fabricação de bem ou produto que seja destinado à venda, e que tenha relação e vínculo com as receitas tributadas (critério relacional), dependendo, para sua identificação, das especificidades de cada processo produtivo."

Ainda, de processo relatado pelo Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas:

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

Período de apuração: 01/07/2006 a 30/09/2006

CONTRIBUIÇÕES NÃO CUMULATIVAS. CONCEITO DE INSUMO.

O termo "insumo" utilizado pelo legislador na apuração de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins denota uma abrangência maior do que MP, PI e ME relacionados ao IPI. Por outro lado, tal abrangência não é tão elástica como no caso do IRPJ, a ponto de abarcar todos os custos de produção e as despesas necessárias à atividade da empresa. Sua justa medida caracteriza-se como o elemento diretamente responsável pela produção dos bens ou produtos destinados à venda, ainda que este elemento não entre em contato direto com os bens produzidos, atendidas as demais exigências legais." (Processo 11065.101167/2006-52; Acórdão 9303-005.612; Relator Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, Sessão de 19/09/2017).

Tecidas tais considerações, para melhor compreensão das matérias em debate, passa-se a análise de acordo com os tópicos postos na peça recursal.

A REGULARIDADE DA APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS SOBRE TAXAS DE ADMINISTRAÇÃO DE CARTÕES DE DÉBITO E CRÉDITO

Defende a Recorrente que é regular a apropriação de créditos sobre taxas de administração de cartões de débito e crédito.

Em que pese os argumentos postos, entendo que não lhe assiste razão.

Aqui, adoto como fundamento, as decisões proferidas pelo CARF em casos análogos, conforme precedentes a seguir transcritos:

"Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2013

(...)

NÃO-CUMULATIVIDADE. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. TAXA DE ADMINISTRAÇÃO DE CARTÕES DE CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

Os custos com taxas de administração de cartões de crédito não geram direito a crédito, por não se enquadrarem na definição de insumo estabelecida na legislação de regência. (...)" (Processo nº 19311.720294/2015-07; Acórdão nº 3301-004.483; Relatora Conselheira Semíramis de Oliveira Duro; sessão de 22/03/2018)

"Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2011

PIS NÃO-CUMULATIVIDADE. COMÉRCIO VAREJISTA. INSUMOS. CRÉDITOS. CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE E NECESSIDADE.

A legislação do PIS e da COFINS não-cumulativos estabelecem critérios próprios para a conceituação de insumos para fins de tomada de créditos, não se adotando os critérios do IPI e do IRPJ. Insumo para fins de creditamento do PIS e da COFINS não-cumulativos é todo o custo, despesa ou encargo comprovadamente incorrido na prestação de serviço ou na produção ou fabricação de bem ou produto que seja destinado à venda (critério da essencialidade), e que tenha relação e vínculo com as receitas tributadas (critério relacional), dependendo, para sua identificação, das especificidades de cada segmento econômico.

PIS NÃO-CUMULATIVIDADE. COMÉRCIO VAREJISTA. INSUMOS. INCISO II DAS LEIS DE REGÊNCIA. CRÉDITOS INDEVIDOS.

As leis de regência das contribuições (no 10.637/2002 e no 10.833/2003) tratam, em seus artigos terceiros, de créditos a diversos setores. Mas não o fazem especificamente nos incisos II

dos arts. 3º, que versam restritivamente sobre produção/fabricação” e “prestação de serviços.” (Processo nº 10805.724064/2015-82; Acórdão nº 3401-004.379; Relator Conselheiro André Henrique Lemos; sessão 26/02/2018)

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

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

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

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

REGIME NÃO CUMULATIVO. CRÉDITO. BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS NA PREPARAÇÃO DE VEÍCULOS NOVOS. ATIVIDADE COMERCIAL. VEDAÇÃO.

Não está previsto o desconto de crédito de gastos com bens e serviços utilizados como insumos para pessoas jurídicas que exerçam a atividade comercial, uma vez que a legislação tributária restringe o aproveitamento de créditos com insumos para pessoas jurídicas que exerçam atividade ligada à produção de bens ou prestação de serviços. (...)" (Processo nº 16682.720148/2015-67; Acórdão nº 3402-005.553; Relator Conselheiro Pedro Sousa Bispo; sessão de 29/08/2018)

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

Ano-calendário: 2009

(...)

TAXA DE ADMINISTRAÇÃO DE CARTÕES DE CRÉDITO. VEDAÇÃO AO CÁLCULO DE CRÉDITOS DE PIS E COFINS

Não há respaldo legal ao cálculo de créditos de PIS e COFINS sobre despesas com taxa de administração de cartões de crédito. (...)" (Processo nº 10580.730133/2013-15; Acórdão nº 3301-002.978; Redator voto vencedor Conselheiro Marcelo Costa Marques D'Oliveira; sessão de 19/05/2016)

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

Ano-calendário: 2010, 2011

(...)

NÃO-CUMULATIVIDADE. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. TAXA DE ADMINISTRAÇÃO DE CARTÕES DE CRÉDITO E DÉBITO.

Os custos com taxas de administração de cartões de crédito e débito não geram direito a crédito, por não se enquadrarem na definição de insumo estabelecida na legislação de regência, posta a atividade meramente comercial, distinta da produção e da prestação de serviço. (...)" (Processo nº 18050.720506/2014-12; Acórdão nº 3301-003.874; Relator Conselheiro Antonio Carlos da Costa Cavalcanti Filho; sessão de 28/06/2017)

Do voto condutor destaco:

"Ora, a regra geral de creditamento de valores de insumos vale considerar que a primeira parte do art. 3º, II, da Lei nº 10.637 prevê o desconto de créditos de "bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda [...]", não havendo assim previsão de desconto de insumo em atividade meramente comercial, distinta da produção e da prestação de serviço."

Comentando o decidido pelo Superior Tribunal de Justiça - STJ, no RESP nº 1.221.170/PR, Paulo Roberto Andrade e Marcos Tranches Ortiz, anotam:

"Triunfou, portanto, no leading case, a referida exegese intermediária, que aceita como insumos bens e serviços "essenciais" ou "relevantes" — na dicção do próprio julgado — ao processo produtivo do contribuinte. Por mais importantes que possam ser à geração de receita e ao empreendimento globalmente considerado, os dispêndios desvinculados do segmento de produção — leia-se, da etapa produtiva — do contribuinte não galgarão, nunca, a condição de insumos.

É por isso, aliás, que apenas indústrias e prestadores de serviços estão referidos no inciso II do artigo 3º da Lei 10.833/03. Empreendimentos exclusivamente comerciais não apropriam insumos simplesmente porque nada produzem. (PIS/Cofins, conceito de insumos e despesas comerciais, Revista Consultor Jurídico, 8 de junho de 2018, 6h57)

Tal entendimento vem sendo trilhado pelo Poder Judiciário. Do Tribunal Regional Federal da 4ª Região:

"TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. PRESCRIÇÃO. LC 118/05. PIS E COFINS. VALORES COBRADOS PELAS EMPRESAS ADMINISTRADORAS DE CARTÕES DE CRÉDITO E DÉBITO. IMPOSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO.

(...)

Da análise das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, verifica-se que o conceito de insumos, para fins de creditamento no regime não

cumulativo das contribuições PIS e COFINS por elas instituído, abrange os elementos que se relacionam diretamente à atividade fim da empresa, não abarcando todos os elementos da sua atividade. Não podem ser consideradas insumos as despesas com taxas e comissões pagas a administradoras de cartões de crédito." (TRF4, AC 5007945-92.2015.4.04.7205, SEGUNDA TURMA, Relatora CARLA EVELISE JUSTINO HENDGES, juntado aos autos em 26/11/2015)

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

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

(...)

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

Excetuados os gastos com disposição legal específica, apenas os bens e serviços empregados no processo produtivo e que não se incluam no ativo permanente dão direito ao crédito sobre o valor de suas aquisições. Em razão de nada produzirem e de nada fabricarem, empresas dedicadas à atividade comercial não podem tomar créditos do regime não cumulativo sobre gastos com: iv) taxas pagas às administradoras de cartões de crédito." (Processo nº 13855.721049/2011-51; Acórdão nº 9303-006.689; Relator Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal; sessão de 12/04/2018)

Do Tribunal Regional Federal da 1ª Região:

"TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. PIS E COFINS. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO DAS TAXAS DE ADMINISTRAÇÃO DE CARTÕES DE CRÉDITO E/OU DÉBITO. CUSTO OPERACIONAL. IMPOSSIBILIDADE. CREDITAMENTO. NATUREZA DE INSUMO NÃO CONFIGURADA. PRECEDENTES.

(...)

4. "Para fins de creditamento de PIS e COFINS (art. 3º, II, da Leis 10.637/02 e 10.833/03), a ideia de insumos, ainda que na sua acepção mais ampla, está relacionada com os elementos essenciais à realização da atividade fim da empresa. Nesse sentido: AgRg no REsp 1.230.441/SC, Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, DJe 18/09/2013" (AgRg no REsp 1.244.507/SC, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 21/11/2013, DJe 29/11/2013).
5. Os valores pagos a título de taxas ou comissões às administradoras de cartões de crédito e de débito - ainda que considerada a realidade atual das transações comerciais - não podem ser entendidos como insumos, por não se caracterizarem

como pressuposto ou condição para o exercício de suas atividades, mas mero instrumento facilitador do recebimento de seus pagamentos. Precedente: (AC 0061164-97.2011.4.01.3400 / DF, Rel. DESEMBARGADORA FEDERAL MARIA DO CARMO CARDOSO, OITAVA TURMA, e-DJF1 de 08/07/2016) 6. Apelações não providas. A Turma, por unanimidade, negou provimento às apelações." (AC 0089329-52.2014.4.01.3400, DESEMBARGADORA FEDERAL ÂNGELA CATÃO, TRF1 - SÉTIMA TURMA, e-DJF1 DATA:26/01/2018 PAGINA:.)

Diante do exposto, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário na matéria em apreço.

A REGULARIDADE DA APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS SOBRE MATERIAIS DE EMBALAGEM

Anota a decisão recorrida:

"Especificamente sobre as glosas de créditos apurados nas aquisições de materiais de embalagens não destinados à revenda, o recorrente acrescenta que parte dos valores glosados diria respeito à venda avulsa de embalagens por meio de seu sítio eletrônico (e-commerce). Contudo, limitou-se a apresentar apenas uma cópia da tela de seu sítio eletrônico, sem juntar qualquer outra documentação contábil ou fiscal para comprovar suas alegações nesse sentido.

Desta forma, em face da falta de comprovação do alegado, entendo que permanecem corretas todas as glosas aplicadas sobre créditos apurados nas aquisições de materiais de embalagens não destinados à revenda. Uma vez que o recorrente sequer buscou comprovar, mesmo que por amostragem, que quaisquer das glosas efetuadas tenha se referido, na verdade, à operações de revenda de embalagens avulsas para seus clientes."

Como visto, a decisão recorrida em relação aos materiais de embalagem entendeu que se tais materiais não fossem destinados à revenda não seriam passíveis de creditamento para fins do PIS e da COFINS, pois não correspondem a "insumos" e que não teria ocorrido a comprovação de que parte das embalagens é revendida nas compras online (ecommerce) no website da Recorrente.

No que tange à pretensão da Recorrente de que possui o direito ao crédito do PIS e da COFINS sobre embalagens, pois são insumos de sua atividade, entendo que não lhe assiste razão.

Há que se esclarecer que a Recorrente não é empresa industrial nem prestadora de serviços, sua atividade é comercial.

Considerando tal circunstância, as embalagens não podem ser consideradas com insumos.

Para evitar o enfado, reporto-me às considerações tecidas no tópico anterior, para negar provimento ao Recurso Voluntário.

Acrescento decisão da Câmara Superior de Recursos Fiscais sobre o tema:

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

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

(...)

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

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

Em razão de nada produzirem e de nada fabricarem, empresas dedicadas à atividade comercial não podem tomar créditos do regime não cumulativo sobre gastos com: i) embalagens (fitas adesivas incluídas nas vendas feitas pela internet); ii) combustível e manutenção de empilhadeiras utilizadas na revenda de mercadorias; iii) encargos de amortização de despesas pré-operacionais, caracterizadas pela ativação de juros pagos em contrato de financiamento firmado com o BNDES para a construção de edificação; iv) taxas pagas às administradoras de cartões de crédito." (destaque nosso) (Processo nº 13855.721049/2011-51; Acórdão nº 9303-006.689; Relator Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal; sessão de 12/04/2018)

Ainda do CARF:

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

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

(...)

ATIVIDADE COMERCIAL. NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMO. IMPERTINÊNCIA. MATERIAL DE EMBALAGEM. IMPOSSIBILIDADE.

Consoante art. 3º das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, as pessoas jurídicas que exercem atividade comercial, via de regra, podem descontar créditos pelas aquisições de bens para revenda, não sendo possível a adoção do conceito de "insumo" e o tratamento a ele dispensado nesse ramo, haja vista que é instituto típico da atividade de prestação de serviço e industrial (produção/fabricação), motivo pelo qual os materiais de embalagens (sacolas plásticas e para presentes) utilizados no comércio não garantem créditos. (...)" (Processo nº 16682.721499/2013-23; Acórdão nº 3401-004.398; Relator Conselheiro Robson José Bayerl; sessão de 28/02/2018)

Com relação à parcela da autuação que trata da revenda de embalagens avulsas, entendo que assiste razão ao argumento recursal.

No caso, tais embalagens devem ser consideradas como mercadorias, o que gera o direito ao crédito.

Determinam o inc. I, art. 3º, Lei. 10.833 e inc. I, art. 3º, Lei 10.637:

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

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (...)"

A decisão recorrida limitou-se a afirmar que não houve comprovação do alegado. Entendo que a Recorrente logrou êxito em demonstrar o seu direito.

Da peça recursal transcrevo:

"81. A terceira razão é que parte dos valores glosados dizem respeito à venda de embalagens por meio do sítio eletrônico da Recorrente (e-commerce), o que afasta qualquer dúvida sobre a possibilidade de creditamento.

82. Nesse particular, é importante registrar que os clientes da Recorrente que efetuam compras por meio do sítio eletrônico pagam, de forma apartada, pela aquisição das embalagens, i.e., é cobrado um valor pela revenda das embalagens para presente, como se verifica abaixo:

Produto	Entrega	Preço	Quantidade	Total
Pelúcia com Mecanismo - 40 cm - FurReal Friends - Tyler - O Tigre Brincalhão - Hasbro Hasbro Produto fornecido e entregue por RiHappy Embalagem para Presente: R\$ 2,50 Adicionar	a calcular	De R\$ 1.199,99 Por R\$ 999,99	1	R\$ 999,99
Thumb Chucks - Com Luzes - Azul - New Toys New Toys Produto fornecido e entregue por RiHappy Embalagem para Presente: R\$ 2,50 Adicionar	a calcular	De R\$ 39,99 Por R\$ 9,99	1	R\$ 9,99
Bandinha da Peppa Pig - Corneta e Pandeiro - Elka Elka Produto fornecido e entregue por RiHappy Embalagem para Presente: R\$ 2,50 Adicionar	a calcular	De R\$ 34,99 Por R\$ 19,90	1	R\$ 19,90

Adicionar cupom de desconto

Subtotal	R\$ 1.059,88
Descontos	R\$ -30,00
Entrega	Calcular
Total	R\$ 1.029,88

83. Ao contrário do alegado na r. Decisão Recorrida, a Recorrente demonstrou que as embalagens são efetivamente revendidas, (i) seja porque o próprio website da Recorrente é público e é possível consultar que as embalagens devem ser adquiridas pelos clientes; (ii) como porque o DRE apresentado pela Recorrente em sede de Impugnação comprova a venda das embalagens.

84. Desse modo, ainda que não se entenda que todo o valor correspondente a embalagens é passível de creditamento pelo PIS e pela Cofins (o que se admite apenas para argumentar), é certo que ao menos o valor das embalagens para presente, cobrado em compras feitas pela internet, deverá ser reconhecido para fins de tomada de crédito. Nesse sentido, a Recorrente destaca que, no mínimo, os valores relativos aos custos com embalagens proporcionais às vendas realizadas por meio de seu sítio eletrônico devem ser aceitos como autorizativos de reconhecimento dos créditos do PIS e da Cofins.

Assim, voto por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para reverter as glosas de créditos apurados nas aquisições de materiais de embalagens destinados a revenda.

A REGULARIDADE DA APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS SOBRE O ICMS-ST

A matéria tem sido reiteradamente decidida no CARF pelo não acolhimento da tese de defesa do contribuinte. Vejamos:

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

Ano-calendário: 2009, 2010

REGIME NÃO CUMULATIVO. ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

1. O ICMS substituição tributária (ICMS-ST), pago pelo adquirente na condição de contribuinte substituto, não integra o valor das aquisições de mercadorias para revenda, por não constituir custo de aquisição, mas uma antecipação do imposto devido pelo contribuinte substituído na operação de saída da mercadoria.

2. É incabível a apuração de créditos da não-cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep em relação ao valor do ICMS Substituição Tributária (ICMS-ST) destacado na nota fiscal de aquisição de bens.

ÔNUS DA PROVA. DIREITO CREDITÓRIO.

O ônus da prova do crédito tributário é do contribuinte (Artigo 373 do CPC). Não sendo produzido nos autos provas capazes de comprovar seu pretensão direito, a manutenção do despacho decisório que não homologou o pedido de restituição deve ser mantido.

MULTA DE OFÍCIO. EFEITO CONFISCATÓRIO. SÚMULA CARF Nº 02.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária. (...)" (Processo nº 10480.720456/2014-00; Acórdão nº 3302-005.672; Relator Conselheiro Walker Araújo; sessão de 25/07/2018)

"Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2013

(...)

NÃO-CUMULATIVIDADE. ICMS-ST. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

O ICMS-ST não dá direito a crédito para o adquirente por não constituir custo de aquisição, mas uma antecipação do imposto devido pelo substituído na saída. (...)" (Processo nº 19311.720294/2015-07; Acórdão nº 3301-004.483; Relatora Conselheira Semíramis de Oliveira Duro; sessão de 22/03/2018)

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

Ano-calendário: 2009

(...)

COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. ICMS-ST. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

O ICMS-ST não dá direito a crédito para o adquirente por não constituir custo de aquisição, mas uma antecipação do imposto devido pelo substituído na saída." (Processo nº 10580.730133/2013-15; Acórdão nº 3301-002.978; Relatora Conselheira Maria Eduarda Alencar Câmara Simões; sessão de 19/05/2016)

Judiciário.

O entendimento referido, de igual modo, tem sido perfilhado pelo Poder

Do Tribunal Regional Federal da 4ª Região:

"CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS. CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS). REGIME NÃO-CUMULATIVO. DEDUÇÃO DE CRÉDITOS. VALORES REFERENTES AO ICMS-SUBSTITUIÇÃO (ICMS-ST).

Não tem direito o contribuinte ao creditamento, no âmbito do regime não-cumulativo do PIS e COFINS, dos valores que, na condição de substituído tributário, paga ao contribuinte substituto a título de reembolso pelo recolhimento do ICMS-substituição." (TRF4, AC 5004343-02.2015.4.04.7203, SEGUNDA TURMA, Relator RÔMULO PIZZOLATTI, juntado aos autos em 06/12/2016)

Superior Tribunal de Justiça - STJ:

"RECURSO INTERPOSTO NA VIGÊNCIA DO CPC/1973. CONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP E COFINS NÃO CUMULATIVAS. CREDITAMENTO. VALORES REFERENTES A ICMS-SUBSTITUIÇÃO (ICMS-ST). IMPOSSIBILIDADE.

1. Não tem direito o contribuinte ao creditamento, no âmbito do regime não-cumulativo do PIS e COFINS, dos valores que, na condição de substituído tributário, paga ao contribuinte substituto a título de reembolso pelo recolhimento do ICMS-substituição.

2. Quando ocorre a retenção e recolhimento do ICMS pela empresa a título de substituição tributária (ICMS-ST), a empresa substituta não é a contribuinte, o contribuinte é o próximo na cadeia, o substituído. Nessa situação, a própria legislação tributária prevê que tais valores são meros ingressos na contabilidade da empresa substituta que se torna apenas depositária de tributo (responsável tributário por substituição ou agente arrecadador) que será entregue ao Fisco. Então não ocorre a incidência das contribuições ao PIS/PASEP, COFINS, já que não há receita da empresa prestadora substituta. É o que estabelece o art. 279 do RIR/99 e o art. 3º, §2º, da Lei n. 9.718/98.

3. Desse modo, não sendo receita bruta, o ICMS-ST não está na base de cálculo das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS não cumulativas devidas pelo substituto e definida nos arts. 1º e §2º, da Lei n. 10.637/2002 e 10.833/2003.

4. Sendo assim, o valor do ICMS-ST não pode compor o conceito de valor de bens e serviços adquiridos para efeito de creditamento das referidas contribuições para o substituído, exigido pelos arts. 3, §1º, das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003, já que o princípio da não cumulatividade pressupõe o pagamento do tributo na etapa econômica anterior, ou seja, pressupõe a cumulatividade (ou a incidência em "cascata") das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS.

5. Recurso especial não provido." (REsp 1456648/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 02/06/2016, DJe 28/06/2016)

"TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP E COFINS NÃO CUMULATIVAS. CREDITAMENTO. VALORES REFERENTES A ICMS-SUBSTITUIÇÃO (ICMS-ST). IMPOSSIBILIDADE.

1. A Segunda Turma do STJ entende que, "não sendo receita bruta, o ICMS-ST não está na base de cálculo das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS não cumulativas devidas pelo substituto e definida nos arts. 1º e §2º, das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003" (REsp 1.456.648/RS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 2/6/2016, DJe 28/6/2016).

2. Agravo Interno não provido." (AgInt no AgRg no REsp 1577561/RS, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 04/04/2017, DJe 02/05/2017)

"RECURSO INTERPOSTO NA VIGÊNCIA DO CPC/2015. ENUNCIADO ADMINISTRATIVO N. 3/STJ. AGRAVO INTERNO NOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO RECURSO ESPECIAL. PROCESSUAL CIVIL. CONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP E COFINS NÃO CUMULATIVAS. CREDITAMENTO. VALORES REFERENTES A ICMS-SUBSTITUIÇÃO (ICMS-ST). IMPOSSIBILIDADE.

1. O presente recurso foi interposto na vigência do CPC/2015, o que atrai a incidência do Enunciado Administrativo Nº 3: "Aos recursos interpostos com fundamento no CPC/2015 (relativos a decisões publicadas a partir de 18 de março de 2016) serão exigidos os requisitos de admissibilidade recursal na forma do novo CPC".

2. Não tem direito o contribuinte ao creditamento, no âmbito do regime não- cumulativo do PIS e COFINS, dos valores que, na

condição de substituído tributário, paga ao contribuinte substituto a título de reembolso pelo recolhimento do ICMS-substituição. Precedentes: REsp. n. 1.456.648 - RS, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 02.06.2016; REsp. n. 1.461.802 - RS, Segunda Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, julgado em 22.09.2016.

3. A aplicação da Súmula n. 568/STJ ("O relator, monocraticamente e no Superior Tribunal de Justiça, poderá dar ou negar provimento ao recurso quando houver entendimento dominante acerca do tema") não exige a existência de múltiplos julgados sobre o tema, apenas a suficiência do debate pelo órgão julgador no precedente e a adequação dos fundamentos determinantes do precedente utilizado como paradigma ao caso concreto (art. 489, §1º, V, CPC/2015).

4. Agravo interno não provido." (AgInt nos EDcl no REsp 1462346/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 07/03/2017, DJe 13/03/2017)

Diante do exposto, voto por negar provimento a tal tópico recursal.

MULTA DE OFÍCIO

Quanto ao argumento de ilegitimidade da multa de ofício, perfilho o entendimento de que não prosperam os argumentos de defesa da Recorrente no sentido de que careceria à autoridade administrativa competência para impor multa, cabendo-lhe apenas propor a aplicação da mesma, nos moldes do que dispõe o art. 142 do CTN.

A aplicação do defendido pela Recorrente levaria, na prática, à inaplicabilidade de qualquer penalidade por parte da autoridade fiscal de lançamento, o que não faz sentido dentro do conjunto normativo tributário.

Constatada a hipótese inserta na legislação tributária atinente à sua imposição, não apenas pode a autoridade lançadora exigir a penalidade aplicável, como tem o dever de ofício de fazê-lo.

No que tange ao argumento de que a multa imposta, no percentual de 75% (setenta e cinco por cento), afronta os princípios do não-confisco, da proporcionalidade e da razoabilidade, é por demais sabido que tal argumento não pode ser apreciado por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, em face ao enunciado na Súmula nº 2 deste Conselho, abaixo reproduzida:

"Súmula CARF nº 2:

"O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária."

De todo modo, considerando que parcela do lançamento está sendo afastada, conforme anteriormente exposto, deixa de subsistir, a imposição da multa de ofício, a qual também deverá ser exonerada na mesma proporção da exoneração dos créditos relativos à obrigação principal.

Caso reste mantida a íntegra da autuação quanto ao mérito da presente demanda, há de ser mantida a multa de ofício aplicada, em razão da sua previsão legal, sendo vedado a este órgão colegiado administrativo o exame da constitucionalidade de tal norma.

IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO DOS JUROS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO

Com relação ao argumento de não incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício, este Relator, possui o entendimento pessoal de que assiste razão ao pleito recursal.

A obrigação tributária principal (o tributo) decorre de lei. A obrigação tributária acessória (a multa) decorre de atividade administrativa vinculada de fiscalização. Logo, a correção monetária da multa aparece como claro benefício e prêmio ao autor em prejuízo ao réu. Basta confrontar o valor do tributo (obrigação tributária principal) e o valor da multa (obrigação tributária acessória) grafado no auto de infração.

Ademais, por ser a multa uma penalidade não possui natureza de tributo.

O CARF possui precedentes sobre o tema. Transcrevo o Acórdão nº 3402-002.799:

"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS Ano-calendário: 2008, 2009, 2010 REGIME MONOFÁSICO. LEI Nº 10.147/2000. FABRICANTES DE PRODUTOS SUJEITOS A ALÍQUOTAS DIFERENCIADAS. PRODUTOS DE HIGIENE PESSOAL, PERFUMARIA OU DE TOUCADOR. REVENDA. INCIDÊNCIA.

Incidem as alíquotas diferenciadas previstas no art. 1º, I, "b" da Lei nº 10.147/2000 sobre as receitas oriundas da revenda de produtos de higiene pessoal, perfumaria ou de toucador, auferida por pessoa jurídica fabricante desses produtos, ainda que o revendedor não os tenha submetido a processo de industrialização.

ERROS MATERIAIS. ÔNUS DA PROVA.

Cabe à defesa o ônus da prova dos fatos impeditivos, modificativos ou extintivos da pretensão fazendária.

MULTAS. ABUSIVIDADE. INCONSTITUCIONALIDADE.

Estando a penalidade e seu percentual expressamente previstos em texto legal, só cabe à administração verificar a presença dos pressupostos de fato para sua aplicação.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC.

É legítima a cobrança de juros de mora com base na variação da taxa Selic.

JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO.

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

Recurso voluntário provido em parte." (Processo nº 19311.720281/2012-87; Acórdão nº 3402-002.799; Relator Conselheiro Antonio Carlos Atulim; sessão de 09/12/2015) (destaque nosso)

"ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/07/2006 a 31/12/2008

ARRENDAMENTO MERCANTIL. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO.

Conforme entendimento assentado pelo STF (RE no 592.905/SC), em questão de reconhecida Repercussão Geral, a partir das disposições da Lei Complementar no 116/2003, o arrendamento mercantil constitui prestação de serviço.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. NÃO INCIDÊNCIA.

Não incidem juros de mora sobre a multa de ofício de que trata o art. 44 da Lei no 9.430/1996, por carência de base legal." (Processo nº 16327.721234/2011-11; Acórdão nº 3403-002.918; Relator Conselheiro Rosaldo Trevisan; sessão de 25/04/2014)

"ASSUNTO: REGIMES ADUANEIROS

Período de apuração: 01/03/2007 a 31/08/2007

(...)

MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO. JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA. IMPOSSIBILIDADE.

Carece de base legal a incidência de juros de mora sobre multa de lançamento de ofício. Assim, não se pode admitir que a multa seja atualizada." (Processo nº 12782.000010/2010-54; Acórdão nº 3401-003.199; Relator Conselheiro Rosaldo Trevisan; sessão de 23/08/2016)

Ocorre que, a recente Súmula CARF nº 108 pacificou a questão no âmbito administrativo. Aludida Súmula possui a seguinte redação:

"Súmula CARF nº 108

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício."

Assim, sendo referida súmula de aplicação obrigatória por este colegiado, maiores digressões sobre a matéria são desnecessárias, razão pela qual nego provimento ao recurso neste tópico.

Processo nº 19311.720231/2017-12
Acórdão n.º **3201-004.389**

S3-C2T1
Fl. 3.353

Diante do exposto, voto por dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para tão somente reverter as glosas de créditos apurados nas aquisições de materiais de embalagens destinados a revenda.

(assinado digitalmente)

Leonardo Vinicius Toledo de Andrade - Relator