1



ACÓRDÃO GERA

MINISTÉRIO DA FAZENDA CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS

5010580.7 TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 10580.730133/2013-15

De Oficio e Voluntário Recurso nº

Acórdão nº 3301-002.978 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária

19 de maio de 2016 Sessão de

PIS/COFINS - base de cálculo - crédito Matéria

BOMPRECO BAHIA SUPERMERCADOS LTDA. Recorrentes

FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL -COFINS

Ano-calendário: 2009

DESCONTO NA COMPRA DE **PRODUTOS** PARA REVENDA. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS LOGÍSTICOS. CÔMPUTO NAS BASES DE PIS E COFINS.

Não pode ser considerado como desconto, porém, como receita de serviços, tributável para fins de PIS e COFINS, a redução do preço de produtos adquiridos para revenda, cuja contrapartida é a prestação de serviços logísticos.

RECUPERAÇÃO DE CUSTOS E DESPESAS. ENTREGA DE BENS E SERVIÇOS. CÔMPUTO NAS BASES DE PIS E COFINS

Não pode ser considerado como recuperação de custos ou despesas, porém, como receita da venda de bens e serviços, os valores recebidos em contrapartida da prestação de serviços ou venda de produtos.

COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO.

Para fins de apuração de crédito do PIS e da Cofins não-cumulativa, adota-se a interpretação intermediária construída neste CARF especificamente no que tange a tais contribuições, tornando-se imperativa para o reconhecimento do direito ao crédito a análise da essencialidade da despesa para o auferimento da receita. Nesse contexto, no caso concreto analisado, há de ser reconhecido o direito ao crédito relativo às despesas com transportes, inclusive fretes entre filiais, aos produtos de informática, locação de veículos e demais itens correlatos, materiais de embalagem e despesas de armazenagem.

REVENDA DE PRODUTOS. VEDAÇÃO AO CÁLCULO DE CRÉDITOS DE Documento assinado digitalmente coPISnENCOFINS SOBRE DEPRECIAÇÃO DE BENS DO IMOBILIZADO

Em atividade de revenda de mercadorias, não é admitido o cálculo de créditos de PIS e COFINS sobre a depreciação de bens do imobilizado.

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.

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.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2009

PIS E COFINS. LANÇAMENTO. IDENTIDADE DE MATÉRIA FÁTICA. DECISÃO COM OS MESMOS FUNDAMENTOS.

Aplicam-se ao lançamento do PIS as mesmas razões de decidir aplicáveis à COFINS, quando ambos os lançamentos recaírem sobre idêntica situação fática.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2009

MULTA DE OFÍCIO. LEGITIMIDADE. EFEITO DE CONFISCO. RAZOABILIDADE. EXAME NA ESFERA ADMINISTRATIVA. VEDAÇÃO.

Apresenta-se legítima a cobrança de multa de oficio nas hipóteses enquadradas nos dispositivos legais aplicáveis, sendo vedado ao órgão administrativo o exame da constitucionalidade de lei, bem como o de eventuais ofensas pela norma legal aos princípios constitucionais da razoabilidade e da vedação de tributo com efeito de confisco.

JUROS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO.

É lícita a incidência de juros SELIC sobre a multa de ofício.

Recurso de Oficio Provido.

Recurso Voluntário Provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos, acordam os membros do colegiado: quanto à infração 1 (receitas indevidamente submetidas à alíquota zero): (1) por maioria de votos, em dar provimento ao Recurso de Oficio que tinha por objeto, vencidas as Conselheiras Maria Eduarda Alencar Câmara Simões e Semíramis de Oliveira Duro; em relação à infração 2 (receitas não computadas na base de cálculo): (2) por maioria de votos, em por negar provimento ao Recurso Voluntário, evencidas as Conselheiras Maria Eduarda Alencar

Processo nº 10580.730133/2013-15 Acórdão n.º **3301-002.978** **S3-C3T1** Fl. 49.610

Câmara Simões e Semíramis de Oliveira Duro; quanto à infração 3 (créditos apurados, em desacordo com a lei, sobre a aquisição de bens e serviços): (3.1) por maioria de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário na questão de despesas de transportes, tendo o Conselheiro Marcelo Costa Marques D'Oliveira acompanhado pelas conclusões e vencido o Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal, que dava provimento parcial para excluir os fretes entre filiais; (3.2) por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário em relação aos créditos de produtos de informática, nos termos do voto da relatora; (3.3) por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário em relação aos créditos referentes ao ICMS-ST; (3.4) por unanimidade de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário em relação ao item locação de veículos e demais itens correlatos; (3.5) por unanimidade de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário, reconhecendo o direito ao crédito relativo a materiais de embalagem e despesas de armazenagem; (3.6) por maioria de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário no que tange ao aproveitamento de créditos relativos a encargos de depreciação de instalações e despesas com taxas de administração de cartão de crédito, vencidos os Conselheiros Maria Eduarda Alencar Câmara Simões, Francisco José Barroso Rios e Semíramis de Oliveira Duro; (4) por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário em relação ao afastamento da multa de oficio; (5) por maioria de votos, em negar provimento em relação ao afastamento dos juros de mora sobre a multa de oficio (vencida a Conselheira Maria Eduarda Alencar Câmara Simões).

(assinado digitalmente)

ANDRADA MÁRCIO CANUTO NATAL - Presidente.

(assinado digitalmente)

MARIA EDUARDA ALENCAR CÂMARA SIMÕES - Relatora.

(assinado digitalmente)

MARCELO COSTA MARQUES D'OLIVEIRA - Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: ANDRADA MÁRCIO CANUTO NATAL (Presidente), SEMÍRAMIS DE OLIVEIRA DURO, LUIZ AUGUSTO DO COUTO CHAGAS, MARCELO COSTA MARQUES D'OLIVEIRA, FRANCISCO JOSÉ BARROSO RIOS, PAULO ROBERTO DUARTE MOREIRA, VALCIR GASSEN e MARIA EDUARDA ALENCAR CÂMARA SIMÕES.

Relatório

Por bem relatar os fatos, adoto o relatório constante da decisão recorrida, de fls. 49.421/49.437 dos autos.

Trata-se de impugnação contra lançamento que, apurando insuficiência de reco himento de PIS e de Cofins, formalizou a exigência de crédito tributário no montante de R\$ 87.397.225,30, compreendendo as duas contribuições, acrescidas de multa e juros, tendo por fundamento legal o art. 25 da Lei nº 10.684/2004 e demais dispositivos indicados nos autos de infração de fls. 3 a 21 e 22 a 39.

A autoridade lançadora constatou que receitas operacionais não foram submetidas à tributação, sob a justificativa de tratar-se de descontos financeiros e de recuperação de custos. Outras receitas deixaram de ser incluídas na base de cálculo das contribuições. Além disso, houve irregularidades no registro e utilização de créditos sobre aquisição de bens e serviços, para os quais não havia previsão legal.

As infrações podem ser assim resumidas:

- a) receitas indevidamente submetidas à alíquota zero;
- b) receitas não computadas na base de cálculo; e
- c) créditos apurados, em desacordo com a lei, sobre a aquisição de bens e serviços.

A contribuinte considerou como receita financeira valores que seriam receitas de prestação de serviço. Consta do Termo de Verificação de Infração:

"...os 'descontos' concedidos ao Bompreço não favorecem em nada os fornecedores, pois longe de representar descontos financeiros ou descontos incondicionais apresentam-se como remuneração de atividades que são próprias do Bompreço, o que, de pronto, retira todo o caráter de descontos financeiros concedidos pelos fornecedores, fortalecendo a idéia de prestação de serviços." (fl. 45).

A Fiscalização funda seu entendimento nos contratos referentes a essas operações, nos quais se insere cláusula com o seguinte teor:

"O presente desconto é decorrente de serviços logísticos prestados pelo Bompreço, tais como, entregas centralizadas, transportes, manuseio, armazenagem de mercadorias e/ou ferramentas de controle" (grifo do original)

Aduziu a Fiscalização que tais valores, considerados no levantamento fiscal como receita de prestação de serviço, não revestem a condição de desconto incondicional, nem de desconto financeiro.

Ao lado dessa irregularidade, verificou-se que receitas foram excluídas da base de cálculo das contribuições, mediante registro contábil como recuperação de custos e despesas. As contas utilizadas para esse fim têm as seguintes denominações:

Recuperação Ordenados Repositores, Recuperação de Despesas com Nutrição,

Documento assinado di Recuperação Despesas 2 Aniversário Hiper Bom Preço, Recuperação de Custos

Logísticos, Recuperação de Despesas — Bloco da Parceria, Recuperação Custos Logísticos Back Haul, Recuperação de Despesas — Encontro de Clientes Bompreço.

A juízo da autoridade lançadora, não há possibilidade de tratar tais receitas como recuperação de custos, já que a contribuinte desenvolve eventos, incorrendo em despesas operacionais próprias, que, por isso, não podem ser consideradas despesas de fornecedores. Nesse sentido, afirma:

"...entidades consideradas parceiras, por força de entendimentos contratuais ou não, pagam-lhe valores registrados nas contas acima a título de remuneração de tais eventos. Todavia, o que efetivamente ocorre é que a Contribuinte disponibiliza serviços para seus fornecedores e por eles lhe cobra um determinado valor, caracterizando-se tal operação como de prestação de serviços e não de recuperação de despesas. Logo, na realidade, a operação tem como desdobramento contábil-tributário na Contribuinte uma despesa incorrida em função de eventos e uma receita auferida pela remuneração do serviço prestado. (g.n.)

43- Independentemente da forma em que se materialize tais entradas de recursos para a Contribuinte, constituem-se em efetivas receitas para o seu negócio, mesmo que haja disposições contratuais transferindo responsabilidades de despesas para seus fornecedores. Portanto, não se enquadrando tais operações no conceito de recuperação de custos e/ou despesas como já delineado acima, bem como, pela própria natureza e características das mesmas, configura-se o auferimento de receitas operacionais, devendo, portanto, comporem a base de cálculo das citadas contribuições." (fl. 49)

A legislação do PIS e da Cofins elege como base de cálculo o faturamento da entidade empresarial, assim entendido o total das receitas auferidas, independentemente de sua denominação e classificação contábil.

Por último, foi constatada apuração de crédito sem amparo legal, considerada a atividade de comércio no varejo e, secundariamente, no atacado. Ressaltou a autoridade fiscal que as Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 adotaram a técnica de relacionar de forma taxativa as despesas que dão ensejo a crédito. Portanto, não basta que a despesa seja necessária ou imprescindível à atividade; é preciso, para gerar crédito, que ela figure no rol estabelecido pela lei.

Na esteira desse entendimento, foram glosados os créditos relativos a:

- a) materiais de embalagem a glosa se deve ao fato de que as embalagens se destinavam ao mero acondicionamento de mercadorias revendidas, situação não contemplada nas Instruções Normativas SRF 358/2003 e 404/2004;
- b) bens adquiridos para revenda com substituição tributária de ICMS a apuração de créditos sobre ICMS por substituição tributária contraria o disposto no art. 3°, inciso I, das Leis n° 10.637 e 10.833;
- c) encargos de depreciação de instalações não existe autorização legal ou regulamentar para a apuração de créditos sobre encargos de depreciação de instalações integrantes do ativo imobilizado;
- d) despesas com aluguéis de máquinas e equipamentos foram constatadas despesas, como locação de software, locação de veículos e serviços de monitoramento em 28/06/2 eletrônico, para os quais não há previsão legal de apuração de créditos;

> e) despesas de armazenamento de mercadorias e outros serviços - trata-se de vários serviços, nenhum deles, porém, passível de gerar crédito, tendo em vista a atividade de comércio varejista, pois não é permitida a apuração de crédito quanto a serviços contratados a terceiros, quando se destinem a atividade-meio; exclui-se da possibilidade de gerar crédito a despesa que se reflita indiretamente na prestação do serviço e na fabricação ou produção de bens destinados a venda.

> f) despesas com fretes para filiais e clientes – trata-se de fretes realizados entre o centro de distribuição e as lojas ou de uma loja para outra, da própria contribuinte, com fins de logística e armazenagem; a legislação, entretanto, só admite crédito sobre despesas com fretes vinculados diretamente a uma operação de venda, desde que o ônus seja suportado pelo vendedor;

> g) serviços utilizados como insumos – trata-se de serviços integrados à atividade de vendas da empresa, para os quais não existe na legislação de regência dispositivo que autorize a apuração de crédito; este é vedado nos serviços destinados à atividade meio da pessoa jurídica contratante, tendo em vista a definição restritiva dada pela legislação, para a qual o conceito de insumo prende-se a bens e serviços consumidos no processo de produção ou fabricação de bens ou na prestação de serviços;

> h) crédito de computadores – o procedimento não encontra amparo legal; a contribuinte alegou que o registro dos créditos se destinava a anular os efeitos da tributação indevida de produtos sujeitos à alíquota zero, sem todavia fazer a demonstração de que as receitas das vendas desses produtos foram incluídas na base de cálculo.

> Não resignada, a contribuinte impugnou o lançamento. Contestou a existência de receitas submetidas indevidamente à alíquota zero. Disse que a Fiscalização, utilizando-se de um conceito restrito de receita financeira e interpretando equivocadamente os acordos comerciais firmados entre ela e seus fornecedores, classificou as receitas como oriundas de prestação de serviços.

> A impugnante atua no comércio varejista de mercadorias em geral, com predominância na venda de gêneros alimentícios. A fim de obter melhores condições de compra, negocia descontos com seus fornecedores. Entretanto, as condições negociadas com um determinado comprador não são necessariamente as mesmas negociadas com outro, ou com todos os outros. Nesse contexto, é comum que o preço informado na nota fiscal seja o "tabelado", concedendo-se, por força da negociação firmada, um desconto comercial. Na prática, o desconto é acertado previamente às compras, por meio de acordo para viger durante certo período, normalmente um ano, de modo que todas as aquisições, em tese, estariam sujeitas às mesmas condições.

> Portanto, o desconto reveste a condição de redutor de custos e não de prestação de serviços, como entendeu a Fiscalização.

> A impugnante reitera que sua atividade é vender mercadorias e não prestar serviços. Os valores colhidos no auto de infração são descontos comerciais, que se justificam pelo fato de a impugnante centralizar suas compras. Assim, induz o fornecedor a lhe conceder abatimento de preço, já que a entrega centralizada implica redução de custos relativos a transporte, distribuição, remoção e movimentação de carga.

Afirma a impugnante:

A fiscalização se apega à disposição contratual, ao afirmar: "o próprio contrato confere a tais operações o caráter de prestação de serviços conforme se Documento assinado digitalm depreende de sua leitura" 2 Estranscreve o seguinte trecho: "O presente desconto é Autenticado digitalmente em 2 decorrente de Reerviços logísticos prestados pelo Bompreço gitais como entregas e em 28/06/2016 por MARIA EDUARDA ALENCAR CAMARA SIMOES, Assinado digitalmente em 28/06/2016 por MAR CELO COSTA MARQUES D OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 28/06/2016 por ANDRADA MARCIO CANUTO NATAL

centralizadas, transportes, manuseio, armazenagem de mercadorias e/ou ferramentas de controle".

Há um equívoco basilar, facilmente evidenciado quando se compreende a operação: a Impugnante adquire mercadorias; pelo fato de a entrega ser centralizada, o fornecedor concede descontos; a partir da entrega da mercadoria na central de distribuição, esta passa para a titularidade da Impugnante; dentro da sua programação, a Impugnante decide para onde a mercadoria vai ser destinada; o desconto não tem qualquer relação com o destino da mercadoria (se mais longe ou mais perto); e se por qualquer motivo a mercadoria não sair do CD (perda, consumo, deterioração etc.), o fornecedor não tem o direito de reclamar o desconto.

Veja que a prestação de serviço a que alude o contrato e à qual a fiscalização se apega não ocorrerá em hipótese alguma: primeiro que a mercadoria já é da Impugnante, não podendo ela prestar serviço para si mesma; segundo que a mercadoria pode, por alguma razão, permanecer no CD e mesmo assim o desconto persistirá. O que isso evidencia é que a prestação de serviço a que alude o contrato é uma figura ilustrativa que justifica o desconto (técnica de negociação). O objetivo, portanto, é o desconto em si mesmo e não uma prestação de serviço.

Se a Impugnante vai reverter esse desconto para reduzir preço, para reformar, ampliar ou abrir novas lojas, montar um centro de distribuição, fazer ações de marketing etc, nada disso interessa. O que interessa é que o custo de aquisição foi reduzido em razão do desconto obtido e essa redução do custo de aquisição não é, em absoluto, receita.

Não estão presentes, frise-se, dois dos elementos da prestação de serviço, a saber: (i) bilateralidade e (ii) comutatividade. (fl. 48.893)

Reiterou que desconto não é receita, independentemente de como venha a ser contabilizado, não podendo, por isso, compor a base de cálculo de PIS e Cofins. Da mesma forma não revestem a condição de receita as reduções de custo ou de despesa, por não caracterizarem ingressos de cunho patrimonial.

Ponderou a impugnante que a Fiscalização afastara a natureza incondicional do desconto pelo simples fato de o abatimento não constar da nota fiscal. Porém, a omissão do desconto no documento é decorrência de segredo comercial, que especificamente se destinava a evitar que concorrentes pressionassem o fornecedor, a fim de obter idêntica vantagem.

Quanto à segunda infração, receitas não incluídas na base de cálculo, disse aplicarem-se todos os argumentos já expostos. Afirmou que algumas contas mencionadas pela Fiscalização não se referem à prestação de serviço, mas sim a descontos incondicionais. Outras registram recuperação de despesas, que não podem ser confundidas com prestação de serviço.

No que se refere à apuração indevida de créditos, a impugnante acusa a Fiscalização de ter cometido dois equívocos: a) glosar créditos expressamente previstos em lei, e b) considerar como taxativa a lista das Leis nº 10.637 e 10.833, com os fatos e situações geradores de crédito de PIS e Cofins, ignorando o caráter exemplificativo da referida relação.

Estando a não cumulatividade de PIS e Cofins prevista na Constituição Federal, não pode a lei que a regulamenta criar mecanismos tendentes a mitigar o alcance da regra, daí porque a lista das Leis nº 10.637 e 10.833 não comporta interpretação restritiva, sob pena de gerar distorções, como a produzida pela Fiscalização. Pelo princípio constitucional da não cumulatividade, todo insumo necessário à obtenção de receita confere direito a crédito, razão pela qual o rol do art. 3º das leis citadas ser meramente exemplificativo. Além disso, o conceito de insumo para PIS e Cofins é mais amplo do que o conceito para o IPI.

Por essas razões, deve ser admitido o crédito na aquisição de embalagens para acondicionamento dos produtos vendidos pela impugnante, pois a essencialidade dessas despesas é notória para a obtenção das receitas próprias à atividade empresarial.

Quanto à glosa de créditos relativos a mercadorias sujeitas à substituição tributária do ICMS, adquiridas para revenda, a impugnante arguiu preliminarmente a nulidade, por cerceamento de defesa em face da ausência de motivação. Apesar disso, afirmou que o crédito é calculado sobre o valor total, nele incluído o ICMS cobrado antecipadamente por substituição, porquanto o tributo não é recuperável, integrando o custo da mercadoria.

A impugnante se insurgiu contra a glosa de créditos referentes a encargos de depreciação de bens adquiridos para o ativo permanente, tais como, gôndolas, equipamentos de refrigeração, equipamentos de padaria, geladeiras, empilhadeiras etc, alegando que se trata de despesas de notória necessidade para a atividade comercial. O mesmo se dá com as despesas de aluguel de máquinas e equipamentos. Especificamente, no que concerne à locação de veículos, existiria afronta ao disposto no inciso IV do art. 3º da lei.

Alegou acerca das despesas de armazenagem de mercadorias que a possibilidade de apuração de crédito decorre do conceito constitucional de não cumulatividade.

Quanto às despesas de frete para filiais e de frete para clientes, admitiu que não teve tempo hábil para segregar as duas despesas, o que gerou a glosa total. Requereu, portanto, fazer a juntada da documentação posteriormente. Todavia, sustenta que em qualquer hipótese, mesmo de frete para filiais, as despesas dariam direito a crédito, porque são essenciais ao exercício da atividade empresarial.

Igualmente indispensáveis seriam as despesas com o pagamento da taxa de administração de cartões de crédito e de débito.

A última situação de glosa de crédito se refere a computadores. Disse que a Lei nº 11.196/2005 reduziu a zero as alíquotas do PIS e da Cofins aplicáveis e bens de informática. Porém, por questões operacionais, a impugnante não consegue segregar, no momento da venda, os itens de informática passíveis de alíquota zero. Os referidos produtos são vendidos com incidência normal de ambas as contribuições. Assim, o crédito que a Fiscalização reputou ilegítimo se destinava a estornar débito em desacordo com a lei. Afirmou que a prova dessa alegação é feita pelo documento anexo (doc 12).

Quanto à multa, arguiu ilegitimidade do percentual de 75%, que teria sido aplicado sem atentar para a correta dosimetria da pena, pois não teriam sido considerados aspectos específicos necessários à individualização. Além disso, faltaria à autoridade lançadora competência para aplicar multa, lhe cabendo tão somente propor a aplicação. A tudo isso, acresce o fato de não terem sido observados os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade que impediriam o efeito proporcionalidade que impediriam o efeito proporcionalidade de juros de mora sobre

Com esses fundamentos, pugnou pela improcedência da ação fiscal e pela nulidade dos autos de infração.

Ao analisar o caso, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campo Grande (MS) entendeu por dar <u>parcial</u> provimento ao pleito do contribuinte (o demonstrativo de fls. 49.436/49.447 dos autos indica os valores mantidos), conforme fundamentos a seguir resumidos:

- a) infração 1 receitas indevidamente submetidas à alíquota zero entendeu por exonerar os valores relativos à tal infração, por considerar que, no caso, não restou caracterizada a prestação de serviços;
- b) infração 2 receitas não computadas na base de cálculo entendeu por manter os valores lançados, sob o fundamento de que este item reportar-se-ia à recuperação de custos e despesas, e que não seria possível admitir a sua exclusão da base de cálculo do PIS e da COFINS pela falta de clareza e pela ambiguidade da denominação dada a cada uma das contas supostamente destinadas a registrar a recuperação de custos e despesas (Recuperação Despesas Aniversário Hiper Bom Preço, Recuperação de Despesas Bloco da Parceria e Recuperação de Despesas Encontro de Clientes Bompreço), somada à falta de esclarecimentos e de comprovação documental dos custos e despesas contemplados naquelas contas, ônus que incumbia ao contribuinte.
- c) infração 3 créditos apurados, em desacordo com a lei, sobre a aquisição de bens e serviços entendeu por manter os valores lançados em sua integralidade, sob o fundamento de que o legislador teria optado por definir de forma taxativa as situações que dariam direito a crédito de PIS e COFINS, não acobertando os créditos pretendidos pelo contribuinte.
- d) Por fim, manteve a multa de oficio aplicada e deixou de conhecer dos argumentos relativos à incidência de juros de mora sobre a multa e à arguição de efeito confiscatório da penalidade.

O acórdão n. 04-36.442 restou assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2009

Prestação de Serviços. Inexistência dos Elementos Inerentes ao Contrato. Descaracterização.

Afasta-se a tributação de receitas supostamente oriundas de prestação de serviços, quando, no caso concreto, estiverem ausentes os elementos caracterizadores do contrato de prestação de serviços.

REDUÇÃO DE CUSTOS E DESPESAS. FALTA DE COMPROVAÇÃO. INCIDÊNCIA DE COFINS. CABIMENTO.

É cabível a incidência de Cofins quando se constata redução da base de cálculo mediante lançamento como redução de custos e despesas cuja existência o contribuinte não comprovar.

COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. CRÉDITO.

Consideram-se insumos para fins de apuração de crédito da Cofins não cumulativa as matérias primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, em função da ação

diretamente exercida sobre o produto em fabricação, desde que não estejam incluídas no ativo imobilizado.

MULTA COM EFEITO DE CONFISCO. RAZOABILIDADE. EXAME NA ESFERA ADMINISTRATIVA. VEDAÇÃO.

É vedado ao órgão administrativo o exame da constitucionalidade de lei, bem como o de eventuais ofensas pela norma legal aos princípios constitucionais da razoabilidade e da vedação de tributo com efeito de confisco.

JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA SOBRE A MULTA. FATO NÃO OCORRIDO. CONHECIMENTO, IMPOSSIBILIDADE.

A cobrança de juros de mora sobre a multa de oficio só é passível de impugnação a partir do momento em que o fato se materializar, sendo defeso ao orgão julgador conhecer da impugnação para apreciar a matéria preventivamente ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2009

PIS E COFINS. LANÇAMENTO. IDENTIDADE DE MATÉRIA FÁTICA. DECISÃO MESMOS FUNDAMENTOS.

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

Impugnação Procedente em Parte Crédito Tributário Mantido em Parte

Face à referida decisão, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário (fls. 49.447/49.493), por meio do qual alegou, resumidamente:

- a. Erros na premissa de que partiu a decisão recorrida em relação à segunda infração (tratada no acórdão recorrido como "Receitas subtraídas da base de cálculo como redução de custos"). Aponta que nas duas infrações (primeira e segunda) a acusação seria exatamente a mesma (suposta receita de prestação de serviços) e que a origem dos valores contabilizados também seria a mesma (descontos acertados com fornecedores por meio de Acordos Comerciais). A fiscalização teria distinguido as hipóteses apenas porque contabilmente e gerencialmente foram tratadas de forma diferente pela Recorrente. Logo, defende que deveria à segunda infração a mesma conclusão atinente à primeira infração, reconhecendo-se como improcedente a autuação, visto que a Recorrente não presta serviços;
- b. Reitera os argumentos constantes da sua impugnação, e acolhidos pela decisão recorrida no que tange à primeira infração, no sentido de que: (i) a acusação fiscal é de que os descontos constituem receitas auferidas pela Recorrente decorrente de pretenso contrato de prestação de serviços firmado com seus fornecedores; (ii) está comprovado que a Recorrente não presta serviços aos seus fornecedores; (iii) os descontos, por qualquer ângulo que se olhe (comercial ou financeiro) não é tributado pelo PIS/COFINS.
- c. Sobre a glosa dos créditos mantida pela decisão recorrida, após fazer um arrazoado sobre o princípio da não-cumulatividade, defendeu que teria direito à manutenção dos créditos relativos a: (i) despesas de transporte; (ii) produtos de informática; (iii) ICMS-ST; (iv) locação de veículos; (v) materiais de embalagem; (vi) encargos de depreciação de instalações; (vii) despesas de armazenagem de mercadorias; (viii) serviços utilizados como insumos. Destacou que, quanto aos itens (v) a (viii) acima, apesar de ter

S3-C3T1 Fl. 49.614

impugnado expressamente a glosa de tais rubricas em tópicos próprios da sua impugnação, a DRJ não teria se manifestado quanto aos mesmos.

- d. Ilegitimidade da multa de oficio aplicada;
- e. Não incidência de juros de mora sobre a multa aplicada.

A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, por seu turno, apresentou contrarrazões ao referido Recurso Voluntário, combatendo os argumentos trazidos pelo contribuinte, bem como Razões ao Recurso de Oficio (fls. 49.573/49.605), através do qual argumentou, resumidamente, que deveria ser reformada a decisão recorrida, mantendo-se o lançamento também quanto às receitas indevidamente tributadas à alíquota zero (Infração 1), visto que refletiriam valores que a empresa auferiu, ainda que mediante compensação de suas obrigações, representando faturamento apto a compor a base de cálculo do PIS e da COFINS.

Ato contínuo, o presente processo foi distribuído a essa Relatora, para fins de julgamento tanto do Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte, quanto do Recurso de Ofício cujas razões foram apresentadas de forma expressa pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

É o relatório

Voto Vencido

Conselheira Maria Eduarda Alencar Câmara Simões:

Da admissibilidade

No caso dos autos, é cabível Recurso de Oficio, nos termos do art. 34, I, do Decreto nº 70.235/1972 e do art. 2º da Portaria MF nº 03/2008, cujas razões, *in casu*, foram apresentadas de forma expressa pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (fls. 49.573/49.605).

O Recurso Voluntário (fls. 49.447/49.493), por seu turno, é tempestivo e reúne os demais requisitos de admissibilidade, portanto, dele conheço.

Passa-se, então, à análise de ambos os recursos.

Do mérito

Conforme acima narrado, foram três fundamentos que levaram à autuação, os quais possuíram os seguintes desfechos, conforme Acórdão n. 04-36.442:

- a) infração 1 receitas indevidamente submetidas à alíquota zero (objeto do Recurso de Oficio) entendeu por exonerar os valores relativos à tal infração, por considerar que, no caso, não restou caracterizada a prestação de serviços;
- b) infração 2 receitas não computadas na base de cálculo (objeto do Recurso Voluntário) entendeu por manter os valores lançados, sob o fundamento de que este item reportar-se-ia à recuperação de custos e despesas, e que não seria possível admitir a sua exclusão da base de cálculo do PIS e da COFINS pela falta de clareza e pela ambiguidade da denominação dada a cada uma das contas supostamente destinadas a registrar a recuperação de custos e despesas (Recuperação Despesas Aniversário Hiper Bom Preço, Recuperação de Despesas Bloco da Parceria e Recuperação de Despesas Encontro de Clientes Bompreço), somada à falta de esclarecimentos e de comprovação documental dos custos e despesas contemplados naquelas contas, ônus que incumbia ao contribuinte.
- c) infração 3 créditos apurados, em desacordo com a lei, sobre a aquisição de bens e serviços (objeto do Recurso Voluntário) entendeu por manter os valores lançados em sua integralidade, sob o fundamento de que o legislador teria optado por definir de forma taxativa as situações que dariam direito a crédito de PIS e COFINS, não acobertando os créditos pretendidos pelo contribuinte.
- d) Por fim, manteve a multa de ofício aplicada e deixou de conhecer dos argumentos relativos à incidência de juros de mora sobre a multa e à arguição de efeito confiscatório da penalidade (objeto do Recurso Voluntário).

A Fazenda Nacional insurge-se parcialmente contra o acórdão, sustentando a manutenção do auto de infração também no que concerne às receitas indevidamente tributadas à alíquota zero (infração 1). O Contribuinte, por sua vez, postula a reforma da decisão quanto cumento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

S3-C3T1 Fl. 49.615

Devidamente contextualizada a lide, passa-se à análise pontual dos temas que são objeto dos recursos interpostos.

1) Receitas indevidamente submetidas à alíquota zero (objeto do Recurso de Ofício)

Neste ponto, alegou o Contribuinte em sua impugnação que os descontos concedidos pelos seus fornecedores não compõem a receita da pessoa jurídica, constituindo-se em redutores de custo na aquisição das mercadorias, pelo que não haveria receita tributável pelo PIS e pela COFINS.

A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, por seu turno, defende que, segundo a sistemática da não-cumulatividade do PIS e da COFINS, as contribuições incidiriam sobre a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. Nesse contexto, argumenta que a receita pode ser gerada não apenas pela efetiva entrada de dinheiro, como também por outras formas, como a redução do passível exigível (obrigação com terceiros). E, no caso concreto em análise, conclui que todas as contas incluídas na base de cálculo das contribuições refletiriam exatamente valores que a empresa auferiu, ainda que mediante compensação de suas obrigações, em razão da exploração da sua atividade econômica. Resumiu, então, que a recorrente cobraria de seus fornecedores por diversas atividades (exemplos: para participar de uma abertura da loja, para seu produto ficar em lugar mais visível ou de destaque na prateleira, para utilizar centro de distribuição do supermercado, para se valer da propaganda do mercado, etc.) e que o pagamento ocorreria, normalmente, na forma de descontos no preço das mercadorias entregues ao supermercado.

O ponto principal a ser verificado, portanto, é <u>se os descontos obtidos pela</u> Contribuinte junto aos seus fornecedores, e que culminaram com a obtenção de redução do valor do preço das faturas/duplicatas a pagar, podem ser considerados como prestação de serviços, e se integram ou não a base de cálculo do PIS e da COFINS.

Sobre o assunto, assim entendeu a DRJ em Campo Grande (MS):

"[...] A controvérsia gira em torno da natureza jurídica dos valores tributados. Vale dizer, saber se eles se enquadram em uma de duas situações: remuneração pela prestação de serviços (e, assim, tributável); ou desconto (que se for financeiro fica sujeito à alíquota zero, e se for comercial deve ser excluído da base de cálculo).

Considerando os documentos constantes dos autos, a atividade econômica da impugnante e o objeto principal dos contratos firmados entre ela e seus fornecedores, enfim, considerando todos esses aspectos, não se pode concluir ter havido efetiva prestação de serviços que fosse, ou pudesse ser, a causa daquelas receitas (ou daqueles descontos). Isso se evidencia pela comparação do modelo do contrato de prestação de serviço com os dados da situação fática em exame.

O contrato de prestação de serviços se caracteriza pela bilateralidade, tendo necessariamente duas partes: de um lado o que se obriga a prestar uma atividade e do outro aquele em favor de quem a atividade é prestada, o qual, por sua vez, deve remunerar o primeiro, o prestador. O acordo de vontades

Do conceito se extrai que ninguém pode prestar serviço para si mesmo e que toda prestação de serviço é onerosa, envolvendo prestações recíprocas de cunho econômico (atividade x remuneração).

No caso em tela, o contrato teria por objeto serviços de logística a serem prestados pela impugnante a seus fornecedores, especificamente, entregas centralizadas, transportes, manuseio, armazenagem de mercadorias e ferramentas de controle. Esse tipo de serviço, entretanto, não poderia ter sido desenvolvido na situação específica que se examina.

Isso porque, de acordo com o Direito Civil, a propriedade de bem móvel se transfere pela tradição, ou seja, pela entrega da coisa. Antes da tradição não há transferência de propriedade, diz o art. 1.267 do Código Civil.

No caso de compra e venda de mercadoria, bem móvel por definição, a entrega física da coisa aperfeiçoa a transmissão da propriedade, que pode ocorrer no estabelecimento do comprador, se o vendedor assumir a responsabilidade pela entrega; ou no estabelecimento do vendedor, se couber ao comprador fazer a retirada dos bens.

Porém, em qualquer caso, no momento em que o comprador receba fisicamente as mercadorias, estas ingressam em seu patrimônio, pela aquisição da propriedade que se consuma com tradição. Daí em diante, o manuseio, o transporte, a remoção e a armazenagem se fazem por conta e risco do comprador, já então o proprietário dos bens.

Tais atividades, quando realizadas pelo proprietário das mercadorias, não assumem a natureza de prestação de serviço, porque ninguém pode prestar serviço a si mesmo, mercê da bilateralidade que caracteriza esse tipo de contrato. Por outro lado, tais atividades não podem ser tidas como serviço prestado ao vendedor, porquanto a este não proporcionam nenhuma vantagem ou benefício.

No contrato de prestação de serviço, o tomador é aquele em favor de quem a atividade é prestada e para quem ela proporciona uma vantagem. Logo, se o vendedor já não é o proprietário das mercadorias e se para ele o transporte, a remoção, o manuseio e a armazenagem não representam nenhum benefício, então ele não pode ser parte em um suposto contrato de prestação de serviço, que tenha por objeto aquelas atividades.

Essas são, em resumo, as razões pelas quais não se afigura correto considerar que os valores contabilizados pela impugnante como descontos possam ser reclassificados para receitas de prestação de serviço.

É verdade que foi a própria impugnante quem denominou, em cláusula do acordo comercial, a situação como prestação de serviços. Mas é igualmente verdade que a natureza jurídica de um contrato não depende da denominação que se lhe dê, mas sim dos elementos essenciais afetos à sua dinâmica e estrutura.

Por essas razões, no ponto que se examina, o crédito tributário deve ser considerado insubsistente, devendo ser excluídos os valores considerados como remuneração de serviços.

Entendo correto o entendimento ali exposto, cujos fundamentos adoto como razão de decidir. Isso porque, consoante corretamente concluiu o Relator em seu voto, posinclusivo em atenção ao princípio da verdade material, não deve este órgão julgador se ater às

S3-C3T1 Fl. 49.616

formalidades (indicação nos contratos de suposta prestação de serviços, ou mesmo a ausência da indicação do desconto nas notas fiscais), mas sim à essência da operação. E, consoante acima exposto, "Considerando os documentos constantes dos autos, a atividade econômica da impugnante e o objeto principal dos contratos firmados entre ela e os fornecedores, enfim, considerando todos esses aspectos, <u>não se pode concluir ter havido efetiva prestação de serviços que fosse</u>, ou pudesse ser, a causa daquelas receitas (ou daqueles descontos)".

Se, de um lado, os artigos 1°s das Leis n°s 10.637/02 e 10.833/03 determinam que a incidência das contribuições para o PIS e a COFINS dar-se-á sobre a "receita", independente da classificação contábil, com o objetivo de inibir fraudes eventualmente praticadas pelos Contribuintes para mascarar valores tributáveis, de outro também se presta a impedir que haja a tributação de valores que, apesar da classificação contábil, não sejam efetivamente "receita".

Em outras palavras, da mesma forma que a fiscalização está apta a desconsiderar o aspecto formal quando este não representar a operação efetivamente realizada, para fins de tributar operação tributável, não poderá privilegiar o aspecto formal quando ciente de que este não representa a operação efetivamente ocorrida, na pretensão de tributar situação não tributável. Ou seja, não se pode admitir que sejam adotados dois pesos e duas medidas. É fato que a essência deve prevalecer sobre a forma, o que significa, na hipótese dos autos, em averiguar se determinada grandeza é ou não receita.

No caso ora em análise, conforme indicado no Termo de Verificação de Infração (fls. 41 e seguintes do auto de infração), a empresa autuada tem como objeto social "a exploração de atividades relacionadas ao comércio, no varejo ou atacado, de produtos alimentícios em geral, industrializados ou não, no ramo de supermercados, hipermercados e magazines em seus estabelecimentos ou através de catálogos, por televisão, Internet e outros meios de comunicação. Complementarmente há registro de que pode haver o exercício de diversas atividades, tais como: gestão de participação societária e comercialização de sementes, mudas e produtos de origem animal".

De uma simples leitura do objeto social indicado pela própria fiscalização, extrai-se que não há quaisquer das atividades de prestação de serviços apontadas como tendo ocorrido *in casu* (cobrança realizada a seus fornecedores por diversas atividades, tais quais: para participar de uma abertura da loja, para seu produto ficar em lugar mais visível ou de destaque na prateleira, para utilizar centro de distribuição do supermercado, para se valer da propaganda do mercado, etc.).

Logo, não se sustenta o argumento da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional de que os descontos ora analisados não poderiam ser admitidos visto que representariam uma receita da empresa autuada, ainda que mediante compensação de suas obrigações, pois tais atividades decorreriam da exploração da atividade econômica da empresa. Até porque, a própria Procuradoria reconhece em suas contrarrazões ao Recurso Voluntário, ao tratar sobre as razões que justificariam as glosas dos créditos realizadas pela fiscalização, que o objeto social da empresa é o "comércio varejista e atacadista de produtos alimentícios em geral" (vide fl. 49.563 dos autos).

Consoante apontado no Termo de Verificação de Infração e reconhecido pela própria PGFN, portanto, a empresa atua no ramo de comércio, e não de prestação de serviços. Entendo, pois, que não há prestação de serviços sendo realizada, mas sim tão somente a

concessão de descontos relativos a aspectos comerciais existentes entre a empresa autuada e os seus fornecedores.

De outro norte, da análise dos contratos celebrados entre o sujeito passivo e os seus fornecedores, concluo que representam acordos comerciais que estabelecem regras relativas à concessão de descontos e/ou bonificações decorrentes de operações comerciais. Não há, pois, prestação de serviços de uma parte a outra. <u>São instrumentos jurídicos que tratam de redução de custos, não se enquadrando no conceito de receitas</u>.

Até porque, como bem asseverou a decisão recorrida, não há que se falar em prestação de serviços sem que reste caracterizada a bilateralidade e onerosidade. E, uma vez que a propriedade de bem móvel se transfere pela tradição (art. 1.267 do Código Civil), após adquirida e recebida a mercadoria por parte da empresa autuada, não há como se entender que esta esteja prestando serviços para si própria (os contratos teriam por objeto, entre outros, serviços de logística a serem prestados pela impugnante a seus fornecedores, especificamente, entregas centralizadas, transportes, manuseio, armazenagem de mercadorias e ferramentas de controle, etc.).

Constatado, pois, que não houve a prestação de serviços apontada pela fiscalização, mas verdadeiros descontos relativos à aquisição das mercadorias, cai por terra o fundamento que levou à lavratura do auto de infração. Isso porque, consoante restará a seguir demonstrado, é assente que as contribuições do PIS e da COFINS não incidem sobre tais descontos.

Há que se perquirir no caso em análise, portanto, se os descontos descritos nos contratos em tela estão inseridos no conceito de receita, para fins de tributação pelo PIS e pela COFINS. A tributação recairá, portanto, sobre o que efetivamente se constitui como "receita", e não sobre outra grandeza que a ela não se amolde em termos de definição, conteúdo e forma.

Sobre o conceito de "receita", o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) aprovou em 19/10/2012 o Pronunciamento Técnico CPC 30 (R1) - Receitas, referendado pela CVM por meio da Deliberação nº 692/12, tendo definido "receita" como o "aumento nos beneficios econômicos durante o período contábil sob a forma de entrada de recursos ou aumento de ativos ou diminuição de passivos que resultam em aumentos do patrimônio líquido da entidade e que não sejam provenientes de aporte de recursos dos proprietários da entidade". O item 10 do CPC nº 30, por seu turno, definiu que <u>as bonificações ou os descontos</u> deverão ser deduzidos da receita pela sociedade no momento do registro contábil:

Mensuração da receita

- 9. A receita deve ser mensurada pelo valor justo da contraprestação recebida ou a receber.
- 10. O montante da receita proveniente de uma transação é geralmente acordado entre a entidade e o comprador ou usuário do ativo e é mensurado pelo valor justo da contraprestação recebida, deduzida de quaisquer descontos comerciais e/ou bonificações concedidos pela entidade ao comprador. (grifou-se)

Nesse mesmo sentido, traz-se à colação o Pronunciamento Técnico CPC 16 - Estoques, aprovado pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) em 08/05/2009, e referendado pela CVM - Deliberação nº 575/09 alt. 624/10, que, ao tratar dos custos de aquisição do estoque, estabelece que os "descontos comerciais, abatimentos e outros itens possemelhantes devem ser deduzidos na determinação do custo de aquisição":

S3-C3T1 Fl. 49.617

Custos de aquisição

11. O custo de aquisição dos estoques compreende o preço de compra, os impostos de importação e outros tributos (exceto os recuperáveis junto ao fisco), bem como os custos de transporte, seguro, manuseio e outros diretamente atribuíveis à aquisição de produtos acabados, materiais e serviços. Descontos comerciais, abatimentos e outros itens semelhantes devem ser deduzidos na determinação do custo de aquisição. (grifou-se)

Ainda, é válido trazer à baila as Deliberações CVM nºs 575 e 597/2009, que aprovaram os CPC's nºs 16 e 30, respectivamente, estabelecendo normas sobre a definição, o conteúdo e o alcance dos institutos de direito societário de sua competência, dentre eles o custo e a receita, bem como determinando que <u>as bonificações e/ou descontos comerciais não integram a receita da entidade societária, por se tratar de redução de custos dos estoques.</u>

Tal conceito foi reconhecido, inclusive, pela própria Administração Tributária no Parecer CST/SIPR nº 1.386/1982 e na IN SRF nº 51/78, em que restou consignado que <u>as bonificações e os descontos comerciais são vantagens ofertadas pelo vendedor ao comprador.</u>

Logo, em consonância com as definições jurídica e contábil de receita e a regulação de estoques, resta forçoso reconhecer que os descontos comerciais devem ser classificados como redução de custo, não se enquadrando como receita para fins de tributação do PIS e da COFINS.

Até porque, é cediço que os termos "custo" e "receita" devem ser interpretados pelas regras de Direito Privado que lhes são próprias, nos moldes do que determina o artigo 110 do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

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

Portanto, conclui-se que os descontos comerciais obtidos pela empresa autuada em decorrência dos contratos firmados com os seus fornecedores não compõem a receita da pessoa jurídica, não havendo que se falar, pois, em incidência de PIS e COFINS sobre as mesmas.

Este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, inclusive, já se debruçou sobre o presente tema, reconhecendo a não incidência do PIS e da COFINS sobre os descontos comerciais/bonificações, consoante decisão a seguir colacionada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/10/1999 a 30/06/2004

COFINS. MERCADORIAS RECEBIDAS EM BONIFICAÇÃO. NÃO INCIDÊNCIA.

O recebimento de mercadorias em bonificação implica mera redução do Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001 mercadorias em bonificação implica mera redução do Autenticado digitalmente em 28/06/2016 por MARIA EDUARDA ALENCAR CAMARA SIMOES, Assinado digitalment

receita e, portanto, não pode ser fato gerador da COFINS, nem mesmo após a vigência da EC nº 20/98.

Recurso Provido. (Processo n. 13509.000157/2004-06, Acórdão nº 3403-00.393, 24/05/2010)

Por oportuno, é válido destacar que, embora a decisão acima transcrita trate de bonificações recebidas em mercadorias, o Relator deixou claro em seu voto que o tratamento jurídico deverá ser o mesmo na hipótese de descontos obtidos pelo comprador do fornecedor, como é o caso destes autos. É o que se extrai da passagem a seguir:

[...]

A questão reside em saber se mercadorias recebidas como bonificação consideram-se receitas para os fins das Leis n as 9318/98 e 10,833/03.

A bonificação consiste em uma política de relacionamento comercial pela qual o fornecedor entrega ao adquirente uma quantidade de itens do produto vendido maior do que a quantidade contratada, sem acréscimo do preço total. Tal se dá como forma de estimular a fidelização entre as partes, de reconhecer a relevância da compra realizada pelo adquirente, enfim, de cultivar e fomentar a relação com um parceiro comercial qualquer.

Trata-se, a meu ver, de fenômeno de idêntica natureza jurídica a do desconto obtido. Neste, o fornecedor mantém a quantidade vendida, mas reduz o preço total (portanto, ajusta-se o fator "preço"). Nas bonificações, o fornecedor mantém o preço, mas aumenta a quantidade vendida (portanto, ajusta-se o fator "quantidade").

Numa e noutra hipóteses, a ocorrência relevante é a mesma: a redução do valor unitário do produto adquirido no âmbito de um mesmo negócio jurídico.

E — eis o fundamental — redução de custo não equivale a geração de receita.

A confusão conceitual entre redução de custo e receita não trazia maiores distorções quando apenas o resultado da pessoa jurídica era tributado. Nesse ambiente, era mesmo indiferente considerar um desconto obtido como receita ou como estorno de custo, pois qualquer desses lançamentos — receita e estorno — repercutiria igualmente na apuração do resultado tributável. Contudo, no momento em que, com a edição da EC nº 20/98, a receita passa a ser uma grandeza econômica elegível como base imponível autônoma, então a distinção rigorosa entre esses dois fenômenos torna-se imperiosa. Nesse sentido, o alerta de Hugo de Brito Machado:

"Agora, porém, como existem contribuições que incidem sobre a receita bruta, tornou-se da maior relevância a adequada identificação dos descontos obtidos dos fornecedores de bens ou serviços, posto que se escriturar esses descontos como redução de custos evita que os valores respectivos integrem a base de cálculo daquelas contribuições" (Os descontos obtidos e a base de cálculo das contribuições Pis/Cofins, in RDDT n" 134, p.45).

Marco Aurélio Greco também enfatiza a necessidade de distinção teórica entre redução de custo e receita, considerando que apenas a segunda materialidade constitui base possível das contribuições securitárias:

"Ou seja, não está abrangido pela competência constitucional o conjunto formado por aquelas figuras que digam respeito a despesas da pessoa jurídica (.) O conceito constitucional também não alcança aquelas eventualidades que interfiram com as despesas para diminuí-Ias" (Cofias na Lei 9.718/98 — Variações cambiais e regime de alíquota acrescida, in RDDT n° 50, p. 130)

Ainda se disputa na doutrina o alcance semântico do termo receita, por exemplo, se o ganho deve ou não decorrer da atividade produtiva do sujeito. Mas não parece haver dúvida quanto à necessidade de que o sujeito perceba um ingresso de recursos, financeiros em sua esfera patrimonial. Nesse sentido, as definições concebidas, respectivamente, por Geraldo Ataliba, José Souto Maior Borges e José Antonio Minatel:

"O conceito de receita refere-se a uma entrada. Entrada é todo dinheiro que ingressa nos cofres de determinada entidade. Nem toda entrada é receita. Receita é a entrada que passa a pertencer à entidade" (in ISS — Base Imponível. Estudos e pareceres de direito tributário, 1' vol. São Paulo: RT, 1978, p.. 85)"

"Para a receita total vigora, então, um critério material e substancial infraconstitucional — é o ingresso efetivo de dinheiro ou 'variações positivas' no patrimônio das empresas, é dizer: decorrentes ou não dos seus resultados operacionais" (As contribuições sociais (Pis/Cofins) e a jurisprudência do STF, in RDDT n" 118, p. 80).

"Anunciamos ser receita [_] o ingresso de recursos financeiros no patrimônio da pessoa jurídica, em caráter definitivo proveniente dos negócios jurídicos que envolvam o exercício da atividade empresarial, que corresponda à contraprestação pela venda de mercadorias. " (in Conteúdo do conceito jurídico de receita. São Paulo- MP Editora, 200,5, p, 124).

Pois os eventos redutores de custos se afastam do conceito de receita já por lhes faltarem esse requisito essencial à figura. [...]

Enfim, as mercadorias recebidas em bonificação não repercutem na base imponível da contribuição ao PIS e da COFINS no momento em que são recebidas, mas sim quando, posteriormente, são vendidas, proporcionando o ingresso de recursos financeiros representado pelo preço da venda.

[...]

Por tudo isso, entendo que as mercadorias recebidas como bonificações não integram a base de cálculo de PIS e de COFINS. [...]

Nesse contexto, concordo com os argumentos acima expostos, no sentido de que, independentemente da forma da vantagem concedida (bonificação ou desconto comercial), está-se diante de redução de custos de aquisição de produtos, não havendo que se falar em ingresso de recursos apto a caracterizar o conceito de "receita" para fins de tributação pelo PIS e pela COFINS.

Repise-se que, da análise do objeto social da empresa autuada, bem como dos termos contratuais constantes dos acordos firmados pelo sujeito passivo com os seus

fornecedores, chega-se à conclusão de que houve a concessão de descontos comerciais e/ou bonificações, e não a prestação de serviços, como equivocadamente concluiu a fiscalização.

Por fim, é válido mencionar ainda que não se sustentaria eventual entendimento no sentido de que, não tendo o parágrafo 2º do art. 3º da Lei nº 9.718/1998 ou os parágrafos 3º dos artigos 1º das Leis nº 10.637/2002 e Lei nº 10.833/2003 excluído expressamente da receita bruta o valor correspondente a tais descontos (admitindo expressamente apenas os descontos incondicionais), este deveria compor a base de cálculo do PIS e da COFINS.

Isso porque a essência da questão não está na ausência de previsão expressa determinando tal exclusão, mas sim na possibilidade de se considerar que tal registro integra o conceito de receita, nos moldes do que dispõe a legislação pátria. A exclusão disposta nos referidos parágrafos não pode ser interpretada no sentido de incluir na base de cálculo dessas contribuições valor que não integra tal conceito.

E ainda que assim não se entendesse, há que se reconhecer que, de toda forma, não haveria que se falar em incidência do PIS e da COFINS no presente caso, visto que os descontos aqui analisados, de toda forma, enquadrar-se-iam como incondicionais, visto que concedidos por razões comerciais, mediante interesse mútuo e liberalidade das partes.

Nesse sentido, voto por negar provimento ao Recurso de Oficio, mantendo a decisão recorrida que exonerou os valores relativos à tal infração, por seus próprios fundamentos, acrescida das demais razões acima expostas.

2) Receitas não computadas na base de cálculo (objeto do Recurso Voluntário)

Quanto à segunda infração, concernente às receitas não computadas na base de cálculo, o sujeito passivo alega em seu recurso que a decisão recorrida incorreu em equívoco ao analisar o caso. Isso porque, teria adotado como premissa que o enquadramento como prestação de serviços realizado pela fiscalização teria ocorrido apenas quanto à infração 1 e que a infração 2 reportar-se-ia à recuperação de custos e despesas. Assim, considerando que o contribuinte não teria se desincumbido do seu ônus de esclarecer e comprovar os custos e despesas contemplados nas contas relacionadas no auto de infração, entendeu a DRJ por manter a autuação quanto a tal ponto.

Aponta o contribuinte, então, que nas duas infrações (primeira e segunda) a acusação seria exatamente a mesma (suposta receita de prestação de serviços) e que a origem dos valores contabilizados também seria a mesma (descontos acertados com fornecedores por meio de Acordos Comerciais). A fiscalização teria distinguido as hipóteses em duas infrações apenas porque as situações foram tratadas de forma diferente pela Recorrente, num momento tendo sido tratada contabilmente como descontos financeiros (para fins gerenciais) e em outro momento como redutores de custos. Logo, defende que deveria ser aplicada à segunda infração a mesma conclusão atinente à primeira infração, reconhecendo-se como improcedente a autuação, visto que a Recorrente não presta serviços.

Destacou que apenas para uma das contas indicadas na segunda infração (recuperação de despesas), tratava-se de efetiva recuperação de despesas, tendo inclusive individualizado a situação: existiria um custo com o refeitório e quem dele se utiliza repõe o custo que a Recorrente teve. Nos demais casos, tratava-se de descontos relativos aos contratos firmados com os seus fornecedores.

Quanto a esta infração, assim entendeu a DRJ em Campo Grande (MS):

"A fiscalização entendeu que a impugnante subtraiu receitas da base de cálculo, registrando-as contabilmente como recuperação de custos e despesas. A impugnante refutou a afirmação, invocando os mesmos argumentos suscitados no tópico anterior e reiterando o caráter de recuperação de despesas.

As alegações não podem ser acolhidas, por duas razões.

A primeira razão decorre da falta de clareza e da ambiguidade da denominação dada a cada uma das contas supostamente destinadas a registrar recuperação de despesas e custos. O nome que se dá a cada uma das contas que integram o plano de contas de uma empresa deve primar pela concisão e pela clareza, de modo que, pela simples denominação, se saiba qual o componente do patrimônio ou do resultado ali retratado.

No caso dos autos, as contas exibem uma nomemclatura destituída de sentido certo e preciso, como revelam os seguintes exemplos: Recuperação Despesas - Aniversário Hiper Bom Preço, Recuperação de Despesas - Bloco da Parceria e Recuperação de Despesas - Encontro de Clientes Bompreço.

O que essas expressões comunicam? Que elementos do resultado ou do patrimônio estariam retratando? É difícil dizer... Certo, porém, só existe uma coisa: os valores ali registrados deixaram de ser incluídos, sem motivo aparente, na base de cálculo do PIS e da Cofins.

A segunda razão para não acolher as alegações da impugnante consiste na falta de esclarecimentos e de comprovação documental dos custos e despesas contemplados naquelas contas, ônus que incumbia à contribuinte.

Portanto, neste ponto, o lançamento deve ser mantido.

Alega o contribuinte, ainda, que não se poderia admitir que a decisão recorrida alterasse a acusação fiscal para manter a autuação sob outro fundamento (ausência de comprovação da recuperação de custos) que não o constante inicialmente da acusação (enquadramento como prestação de serviços), sob pena de afronta ao direito de ampla defesa, o que seria causa de nulidade nos termos do art. 59 do R-PAF (Decreto n. 70.235/72).

Para que se chegue a uma conclusão quanto aos argumentos aqui expostos, imprescindível então que sejam analisado o Termo de Verificação da Infração constante de fls. 41 e seguintes dos presentes autos, cujas passagens mais relevantes restam transcritas a seguir:

"3.4.2 Receitas não computadas na base de cálculo

37 - O grupo de contas informado a seguir está registrado contabilmente como recuperação de custos e despesas e, por esse motivo, não compuseram a base de cálculo das contribuições em apreço, embora os fatos contábeis nelas registrados tenham natureza de receita operacional, de acordo com o exposto adiante.

	Cód. Conta	Nome da Conta
MF MA	' 1476737 de 24/08/2001 KRIA EDUARDA ALENCAR	Recuperação de Ordenados Repositores CAMARA SIMOES, Assinado digitalment

Documento assinado digitalmente conforme M Autenticado digitalmente em 28/06/2016 por M

410142	Recuperação de Despesas com Nutrição
410715	Recup. Despesas – Aniversário Hiper Bom Preço
410840	Recuperação de Custos Logísticos
410845	Recup. de Despesas – Bloco Parceria
410879	Rec. Custos Logísticos Back Haul
430319	Recuperação de Despesas – Encontro de Clientes Bompreço

38- <u>Prosseguindo a análise dos contratos, não há a possibilidade de se denominar tais receitas como sendo de "recuperação de custos", uma vez que não há qualquer recuperação de custos na operação em comento.</u>

(...)

- 42. Em verdade, cabe observar que a Contribuinte desenvolve eventos, incorrendo e pagando as correspondentes despesas operacionais próprias e não de seus fornecedores; por outro lado, entidades consideradas parceiras, por força de entendimentos contratuais ou não, pagam-lhe valores registrados nas contas acima a título de remuneração de tais eventos. Todavia, o que efetivamente ocorre é que a Contribuinte disponibiliza serviços para seus fornecedores e por eles lhe cobra um determinado valor, caracterizando-se tal operação como de prestação de serviços e não de recuperação de despesas. Logo, na realidade, a operação tem como desdobramento contábil-tributário na Contribuinte uma despesa incorrida em função de eventos e uma receita auferida pela remuneração do serviço prestado.
- 43. Independentemente da forma em que se materialize tais entradas de recursos para a Contribuinte, constituem-se em efetivas receitas para seu negócio, mesmo que haja disposições contratuais transferindo responsabilidades de despesas para seus fornecedores. Portanto, não se enquadrando tais operações no conceito de recuperação de custos e/ou despesas como já delineado acima, bem como, pela própria natureza e características das mesmas, configura-se o auferimento de receitas operacionais, devendo, portanto, comporem a base de cálculo das citadas contribuições.
- 44. No âmbito tributário, a legislação do PIS e Cofins determina que devem ser incluídas na sua base de cálculo o faturamento da empresa, assim entendido o total das receitas auferidas, independentemente da sua denominação ou classificação contábil, conforme previsto no art. 1º da Lei 10.637/2002 e art. 1º da Lei 10.833/2003 transcritas acima, respectivamente. Portanto, como regra ampla, todas as receitas devem ser tributadas. Ressalte-se, entretanto, que a exceção à tributação, isto é, os valores passíveis de exclusão da base de cálculo são apenas aqueles relacionados por tais leis, onde não figuram os excluídos pela Contribuinte.
- 45 Assim sendo, as receitas objeto dos comentários deste tópico devem ser oferecidas à tributação. (Grifos apostos).

Ou seja, extrai-se do termo de verificação acima transcrito que a própria produce de la composição de la composição de custos, as as a composição de custos, as a composição de custos de

S3-C3T1 Fl. 49.620

operações ali indicadas não se reportariam à recuperação de custos, mas sim à prestação de serviços, tendo então concluído pela tributação de tais valores, visto que não haveria previsão legal para a sua exclusão.

Nesse mesmo sentido, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, em suas contrarrazões ao Recurso Voluntário (vide fls. 49.589 em diante), ao tratar sobre o presente tópico, sequer tratou sobre o fundamento da decisão recorrida (ausência de comprovação da recuperação de custos), tendo se limitado a repisar o argumento inserto no tópico anterior no sentido de que "todas as contas incluídas na base de cálculo das contribuições refletem exatamente valores que a empresa auferiu, ainda que mediante compensação de suas obrigações, em razão da exploração da sua atividade econômica". Dispôs, ainda que: "Conforme constou do relatório fiscal, a contribuinte disponibiliza serviços para seus fornecedores e por eles lhes cobra um determinado valor, caracterizando-se tal operação como prestação de serviços e não recuperação de despesas. O desdobramento contábil de tal operação, na autuada, deveria ser: uma despesa incorrida em função de eventos e uma receita auferida pela remuneração do serviço prestado".

Tal aspecto, portanto, é incontroverso: também neste tópico o fundamento da autuação foi o enquadramento da hipótese como prestação de serviços, e não a ausência de comprovação da recuperação de custos. Ou seja, a decisão recorrida decidiu com base em fundamento que decerto não se coaduna com os termos da fiscalização, o que demonstra a sua fragilidade.

Nesse contexto, concordo com o argumento do contribuinte de que houve um equívoco quando da análise deste ponto por parte da decisão recorrida. No caso ora analisado, com exceção da conta recuperação de despesa de nutrição, resta incontroverso que os valores em questão não correspondem à recuperação de despesas. Nesse contexto, não se apresenta cabível o argumento da decisão recorrida de que o pleito do contribuinte de cancelamento do auto de infração neste ponto não procede, por falta de esclarecimentos e comprovação documental dos custos e despesas contemplados naquelas contas. Ora, não há como se comprovar o que não ocorreu.

A questão que precisa ser desvendada, na verdade, é se o objeto dos referidos contratos correspondem a um <u>desconto comercial</u>, como alega o contribuinte, ou a uma <u>prestação de serviços</u>, como entendeu a fiscalização. E, neste aspecto, importante repisar que o que importa não é a conta contábil em que tais montantes estão registrados, pois é cediço que a tributação deve ser realizada com base na substância da operação e não na sua mera formalidade

Também neste caso, fazendo um cotejo entre os contratos firmados pela empresa autuada com os seus fornecedores, bem como levando em consideração a atividade empresarial constante do objeto social e efetivamente desenvolvida pela empresa, entendo que a conclusão que se deve chegar também neste tópico é de que tais rubricas, embora não representem recuperação de despesas, não integram o conceito de "receita" para fins de tributação do PIS e da COFINS, por corresponderem a verdadeiros descontos comerciais. Nesse contexto, entendo que as mesmas conclusões dispostas no tópico imediatamente anterior devam ser aplicadas ao presente tópico.

Por derradeiro, quanto aos valores insertos na conta de recuperação de Documento assindespesa de nutrição entendo que tampouço deverá subsistir a autuação, visto que embasada em Autenticado digitafundamento de que haveria aí auma prestação de serviços por parte da empresa Autuada, o que

entendo não se amoldar ao caso vertente, em que houve efetiva recuperação de despesas. Em razão da própria atividade desempenhada pela empresa em tela, não é coerente se entender que esta presta serviços para quem faça uso do seu refeitório. É certo, portanto, que tais valores não compõem a receita operacional de empresa do setor de comércio varejista e atacadista.

Diante do acima exposto, voto no sentido de dar provimento ao Recurso Voluntário do contribuinte neste ponto, para fins de determinar que seja exonerado do auto de infração também os valores lançados a título de "receitas não computadas na base de cálculo".

3) Créditos apurados, em desacordo com a lei, sobre a aquisição de bens e serviços (objeto do Recurso Voluntário)

A última infração constante do auto de infração diz respeito à glosa de créditos realizada pela fiscalização, por entender que não haveria previsão legal para as mesmas. O contribuinte, então, impugnou tais glosas, alegando que teria direito aos respectivos créditos.

A DRJ, por seu turno, afastou os argumentos do contribuinte, sob o fundamento de que as Leis n. 10.637 e 19.833 trariam de forma exaustiva, e não exemplificativa, as hipóteses que ensejariam direito a crédito, bem como adotando o conceito estrito de insumo constante das IN 247/2002 (PIS) e 404/2004 (COFINS). É o que se extrai da passagem do voto do relator, a seguir transcrita:

Ao legislador ordinário foi conferida ampla liberdade para imprimir às contribuições a característica de não cumulatividade, com a amplitude, limites e alcance que lhe parecessem mais convenientes e adequados, dentro da discricionariedade afeta aos órgão legislativo.

Assim foi feito, com a edição das Leis n. 10.637 e 10.833. Nelas o legislador optou por definir de forma taxativa as situações que dariam direito a crédito de PIS e de Cofins. Assim, o que não estiver contemplado na lei não enseja apuração de crédito.

Foi uma opção de política tributária. E à autoridade lançadora e a este órgão de julgamento é defeso examinar as escolhas políticas do legislador, bem como exercer controle de constitucionalidade da lei.

As Leis 10.637 e 10.833, no art. 3°, inciso II, deixam muito claro que os créditos poderão ser calculados em relação a bens e serviços utilizados como **insumo** na prestação de serviços e na produção e fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

A Receita Federal, fiel à inteligência do texto da lei, explicitou nas Instruções Normativas SRF nº 247/2002, referente ao PIS, e 404/2004, relativa à Cofins, o sentido preciso da expressão **insumos**.

(...).

De acordo com o que prescrevem a lei e os atos normativos da Receita Federal, o lançamento está correto ao glosar todos os créditos calculados sobre bens, serviços e encargos que não se enquadram no conceito estrito de insumos.

Embora ciente que alguns julgadores adotem esta interpretação mais restrita do conceito de insumos para fins de admissão do crédito, inclusive adotando em alguns casos o pocumento assinado digitalmente conceito de insumos inserto na legislação do IPI, tem prevalecido nas decisões proferidas por autorior de insumos inserto na legislação do IPI, tem prevalecido nas decisões proferidas por

S3-C3T1 Fl. 49.621

este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais uma posição menos engessada, por meio da análise dos créditos aplicáveis em cada caso concreto, em razão da atividade desempenhada pela empresa.

A análise do presente tópico, portanto, em determinadas situações, perpassa pela definição do conceito de insumos para o PIS e a COFINS. Nos termos dos recentes julgados proferidos por este Conselho, o conceito de insumos para efeitos do art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002 e do art. 3º, inciso II da Lei 10.833/2003, deve ser interpretado com critério próprio: o da essencialidade. Referido critério traduz uma posição "intermediária" construída pelo CARF, na qual, para definir insumos, busca-se a relação existente entre o bem ou serviço, utilizado como insumo e a atividade realizada pelo Contribuinte.

Portanto, para que determinado bem ou prestação de serviço seja considerado insumo gerador de crédito de PIS e COFINS, imprescindível a sua essencialidade à atividade desempenhada pela empresa, direta ou indiretamente.

Esta, inclusive, também é a posição predominante no Superior Tribunal de Justiça, o qual reconhece, para a definição do conceito de insumo, critério amplo/próprio em função da receita, a partir da análise da pertinência, relevância e essencialidade ao processo produtivo ou à prestação do serviço. O entendimento daquela Corte pode ser visualizado no voto do Ministro Relator Mauro Campbell Marques, proferido nos autos do Recurso Especial nº 1.246.317-MG:

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. 3°, II, DA LEI N. 10.637/2002 E ART. 3°, 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, §5°, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 247/2002 Pis/Pasep (alterada pela Instrução Normativa SRF n. 358/2003) e o art. 8°, §4°, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 404/2004 Cofins, que restringiram indevidamente o conceito de "insumos" previsto no art. 3°, 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. 3°, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3°, 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,

<u>não corresponde exatamente aos conceitos de "Custos e Despesas Operacionais" utilizados na legislação do Imposto de Renda - IR, por que demasiadamente elastecidos.</u>

5. São "insumos", para efeitos do art. 3°, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3°, 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) (grifou-se)

Filio-me, portanto, à corrente intermediária acima indicada, pelo que entendo merecer reforma a decisão recorrida quanto aos seus fundamentos, uma vez que, para a compreensão do direito à apuração de créditos de PIS e COFINS no sistema da não-cumulatividade, não deve ser adotado o conceito estrito de insumos constante da decisão recorrida.

Inclusive, especificamente no que concerne ao inciso II do art. 3º da Lei n. 10.637/2002 (bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda ...), seguindo a corrente constitucionalista - que entende que o princípio da não-cumulatividade tem *status* constitucional, pelo que não poderia legislação inferior restringir a sua aplicação -, embora ciente de que há decisão deste Conselho em sentido contrário, entendo que também devem ser admitidos o crédito de insumos no caso das empresas que atuam no ramo do comércio. Isso porque, entendo que a lista constante do referido art. 3º é meramente exemplificativa, e não taxativa. O que importa para fins de apropriação de crédito, portanto, é <u>se o custo ou a despesa são necessários/essenciais à geração da receita</u>.

Nesse sentido, trago à colação declaração de voto proferida pelo Conselheiro Luiz Rogério Sawaya Batista no Processo n. 13855.721049/201151 (Acórdão n. 3403003.385 de 12 de novembro de 2014):

Com efeito, a discussão preponderante de todo o processo, excetuando o enquadramento da Recorrente no regime cumulativo ou não-cumulativo, está adstrito à célebre discussão sobre o conceito de insumos, uma vez que a Recorrente foi autuada pelas autoridades fazendárias por ter tomado créditos do PIS e COFINS

Autenticado digitalmente em 28/06/2016 por MARIA EDUARDA ALENCAR CAMARA SIMOES, Assinado digitalmente em 28/06/2016 por MARIA EDUARDA ALENCAR CAMARA SIMOES, Assinado digitalmente em 28/06/2016 por MARIA EDUARDA ALENCAR CAMARA SIMOES, Assinado digitalmente em 28/06/2016 por MARIA EDUARDA ALENCAR CAMARA SIMOES, Assinado digitalmente em 28/06/2016 por MARIA EDUARDA ALENCAR CAMARA SIMOES, Assinado digitalmente em 28/06/2016 por MARIA EDUARDA ALENCAR CAMARA SIMOES, Assinado digitalmente em 28/06/2016 por MARIA EDUARDA ALENCAR CAMARA SIMOES, Assinado digitalmente em 28/06/2016 por MARIA EDUARDA ALENCAR CAMARA SIMOES, Assinado digitalmente em 28/06/2016 por MARIA EDUARDA ALENCAR CAMARA SIMOES, Assinado digitalmente em 28/06/2016 por MARIA EDUARDA ALENCAR CAMARA SIMOES, Assinado digitalmente em 28/06/2016 por MARIA EDUARDA ALENCAR CAMARA SIMOES, Assinado digitalmente em 28/06/2016 por MARIA EDUARDA ALENCAR CAMARA SIMOES, Assinado digitalmente em 28/06/2016 por MARIA EDUARDA ALENCAR CAMARA SIMOES, Assinado digitalmente em 28/06/2016 por MARIA EDUARDA ALENCAR CAMARA SIMOES, Assinado digitalmente em 28/06/2016 por MARIA EDUARDA ALENCAR CAMARA SIMOES, Assinado digitalmente em 28/06/2016 por MARIA EDUARDA ALENCAR CAMARA SIMOES, Assinado digitalmente em 28/06/2016 por MARIA EDUARDA ALENCAR CAMARA SIMOES, Assinado digitalmente em 28/06/2016 por MARIA EDUARDA ALENCAR CAMARA SIMOES, Assinado digitalmente em 28/06/2016 por MARIA EDUARDA ALENCAR CAMARA SIMOES ASSINADA ALENCAR CAMARA ALE

Mais adiante passarei à análise de cada um dos itens que a Recorrente tomou créditos. De qualquer forma, pelo conteúdo da decisão da DRJ depreende-se claramente que a Decisão se assenta sobre o conceito de insumo aplicável à legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados.

Nesse ponto, diga-se de passagem, nem seria necessária uma análise mais aprofundada da Decisão da DRJ, pois apenas com a razão externada de que a Recorrente seria empresa varejista e que, portanto, não se aplicaria o conceito de insumo para a sua atividade, que não envolveria a produção, nem a fabricação e sequer a prestação de serviços, já se pode cravar a linha adotada pela autoridade fazendária.

Faço esta menção em total respeito à autoridade fazendária, ainda que discordando de seu posicionamento, pois — é necessário que se diga — ela simplesmente adota a interpretação literal das singelas regras acerca de insumo constantes nas Instruções Normativas SRF nº 247/2002 e 404/2004.

Tais Instruções Normativas que, sob o ponto de vista estritamente literal, se prendem à redação das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, refletem o posicionamento da Receita Federal do Brasil adotado desde o Parecer Normativo nº 65, de 05 de novembro de 1979, cujos trechos abaixo transcritos demonstram visivelmente a importação de antigos critérios da legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados em relação à não-cumulatividade do PIS e da COFINS, conforme segue:

"A partir da vigência do RIPI/79, "ex vi" do inciso I de seu art. 66, geram direito ao crédito ali referido, além dos que se integram ao produto final (matérias-primas e produtos intermediários "stricto sensu", e material de embalagem), quaisquer outros bens, desde que não contabilizados pelo contribuinte em seu ativo permanente, que sofram, em função de ação exercida diretamente sobre o produto em fabricação, alterações tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas. Inadmissível a retroação de tal entendimento aos fatos ocorridos na vigência do RIPI/72 que continuam a se subsumir ao exposto no PN CST nº 181/74.

•••

10.3. Passam, portanto, a fazer jus ao crédito, distintamente do que ocorria em face da norma anterior, as ferramentas manuais e as intermutáveis, bem como quaisquer outros bens que, não sendo partes nem peças de máquinas, independentemente de suas qualificações tecnológicas, se enquadrem no que ficou exposto na parte final do subitem 10.1 (se consumirem em decorrência de um contato físico, ou melhor dizendo, de uma ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação, ou por este diretamente sofrida)."

Naturalmente que se trata de posicionamento equivocado, para dizer o mínimo, não apenas por se tratarem de tributos completamente distintos, que possuem fatos jurídicos tributários diversos, como também porque as regras de não-cumulatividade são diferentes.

A atividade econômica geradora de receitas, base de cálculo das Contribuições ao PIS e a COFINS no regime não-cumulativo, não se resume à industrialização, como ocorre com o ultrapassado Imposto sobre Produtos Industrializados, de onde surgiu o conceito de insumo na legislação brasileira, mas sim a todo o tipo de exercício, que compreende a venda de bens, seja no atacado ou no varejo, a prestação de toda a sorte de serviços e a realização de outras atividades

que classicamente não se subsumem aos atuais critérios jurídicos de classificação da atividade de comercialização e prestação de serviços, e.g., locação de bens imóveis e móveis, cessão de direitos e etc., mas se enquadram no critério econômico de classificação.

Dessa forma, restringir a tomada de créditos de PIS e COFINS à atividade industrial, olvidando toda a sistemática do PIS e da COFINS não-cumulativos, é contrariar, inicialmente, em meu pensar, a Constituição Federal, posto que o §12°, do artigo 195 da Constituição Federal de 1988, não estabelece, em nenhum momento tal distinção:

Art. 195 – CF

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

Essa condenável restrição também contrariaria a Ordem Econômica, posto que prejudicaria outras atividades empresariais legítimas, fontes geradoras de riquezas, diversas da atividade industrial, a qual não figura de há muito, na atividade que percentualmente mais contribui para o Produto Interno Bruto do País.

Não pretendo ingressar no mérito da constitucionalidade da não-cumulatividade do PIS e da COFINS, mas tão somente apontar que a Constituição é e deve ser sempre o ponto de partida do intérprete, daí porque assume relevo a injustiça, o tratamento desigual e não razoável de uma eventual aplicação distinta de regras não-cumulativas voltadas para a atividade industrial.

Tudo isso para, em apertada síntese, fundamentar a conclusão de que as regras e conceitos referentes ao IPI não podem, de nenhuma forma, ser aplicadas para o PIS e a COFINS não-cumulativos.

Mas poderiam as regras do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica.

É verdade que a adoção do regime não-cumulativo está atrelada à forma de apuração do Imposto de Renda, se Lucro Real ou Lucro Presumido, determinando, pois, o ingresso ao sistema de créditos e débitos.

E também é verdade que inúmeros itens de crédito constantes nos artigos 3º da Lei nº 10.637/2002 e 10.833/2003, e. g., edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa, contraprestação de arrendamento mercantil, energia elétrica utilizada na atividade da empresa, são próprios da legislação do Imposto de Renda.

Por outro lado, argumenta-se que se o legislador tivesse tido a intenção de adotar o conceito de custo e despesa do Imposto de Renda para a legislação do PIS e da COFINS não-cumulativos, ele o teria feito de forma ampla.

E nesse sentido, defende-se que o PIS e a COFINS não-cumulativos e o IRPJ são tributos totalmente distintos e que possuem bases de cálculo diversas, pois o PIS e a COFINS incidem sobre as receitas e o IRPJ sobre o lucro (formado pelas receitas menos as despesas e as compensações e deduções admitidas na legislação. No Lucro Presumido a base de cálculo é a receita, presumindo a legislação um percentual de lucratividade).

Questiono se tal discussão não seria própria de nosso mal, pois ao invés de adotarmos critérios simples, unificadores, fáceis de serem adotados e praticados por todos os operadores, criamos esquemas mentais complexos e subjetivos, apegados à pocumento assinado digital circunstância, que transformama área tributária sinônimo de complexidade.

Tenho para mim que o PIS e a COFINS não-cumulativos estão muito mais próximos da legislação do Imposto de Renda, guiado pelas receitas operacionais e não-operacionais e pelas despesas, do que da legislação do IPI, pois, reitero, a atividade empresarial não se resume à industrial.

Nesse sentido, qual o significado da afirmação segundo a qual o conceito de insumo da legislação do PIS e da COFINS não-cumulativos seria próprio, distinto, portanto, do IPI, por óbvio, mas também diverso do IRPJ.

Não deixa de ser uma afirmação em termos, relativa, pois tem como fragilidade o fato de que não existe um conceito de insumo para o IRPJ, que se prende a custos e despesas, e também ao fato de que a palavra "insumo" se desapegou por completo do microcosmo da legislação do IPI, tendo sido, na realidade, um completo despropósito a sua adoção (e daí o perigo da argumentação fundada na intenção do legislador e em eventual futuro e incerto baseado no "se").

Aliás, quando do surgimento do PIS não-cumulativo, por meio da Medida Provisória nº 66/2002, havia orientação clara, inclusive prevista na Medida Provisória, que a legislação seria testada e que, posteriormente, se analisaria a possibilidade de adoção da sistemática não-cumulativa para a legislação da COFINS.

A verdade é que tal teste sequer chegou a ser realizado e, sem maiores discussões, a MP nº 66/2002 foi convertida na Lei nº 10.637/2002, e em seguida foi editada a MP nº 135/2003, nos mesmos moldes, convertida na Lei nº 10.833/2003, dando lugar, posteriormente, para a correção de uma grave distorção do PIS e da COFINS importação, de maneira a igualar a tributação local à do bem e serviço importado.

Ou seja, é uma afirmação e uma discussão vazia, que não tem destino certo, pois o surgimento do sistema não-cumulativo se deu de forma atabalhoada, sem qualquer discussão, gerando um aumento de alíquota da ordem de 273%, não notada inicialmente para o PIS, mas que se mostrou gritante em relação à COFINS.

Daí porque em nada aproveita, em meu pensar, a discussão de que o legislador poderia ter adotado critério diverso, sido expresso, em relação ao IRPJ, pois não existe um conceito de insumo na legislação do IRPJ, mas sim de custo e despesa necessária e usual para a atividade da empresa, e porque a própria adoção do PIS e da COFINS não-cumulativos se deram de forma superficial, sem maiores reflexões e discussão com o meio empresarial.

Naturalmente que tais falhas resultaram numa enxurrada de discussões judiciais acerca da não-cumulatividade, na mudança inflacionária da legislação do PIS e da COFINS não-cumulativos, e na discussão doutrinária e jurisprudencial do alcance da palavra insumo, que hoje conta com inúmeras opiniões e correntes de pensamento dos estudiosos do tema e da jurisprudência.

Não me surpreende, pois, a afirmação de que a Recorrente, na qualidade varejista, seu CNAE principal, portanto revendedora de bens (e determinados serviços financeiros) seria estranha à discussão sobre a palavra insumo, pois a autoridade fazendária se apega à corrente que adota religiosamente a legislação do IPI.

Não vejo como técnica e rigorosamente falar-se em adoção da legislação do IRPJ em relação à palavra insumo, vez que tal legislação não emprega esse termo de Documento assinado digitalmente conforta propria: de 24/08/2001

Sob outro prisma, entendo que os créditos do PIS e da COFINS nãocumulativos são meramente exemplificativos, uma vez que a legislação proibiu expressamente a vedação do crédito decorrente do pagamento de mão-de-obra e de bens e serviços provenientes do exterior (o que foi alterado com o PIS e COFINS importação).

Nessa linha de raciocínio, incidindo o PIS e a COFINS não-cumulativos sobre a receita, e considerando a vedação da tomada de crédito da mão-de-obra, resulta que todo o dispêndio usual e necessário para a atividade geradora de receita deve ser considerado como "insumo" à produção econômica do bem ou serviço.

Ou melhor, deve ser considerado como um componente relevante para a geração de receita da pessoa jurídica, pois sem ele a pessoa jurídica não conseguiria exercer sua atividade ou teria uma restrição de sua atividade econômica.

Dessa forma, como observado anteriormente, não compartilho do entendimento de que à palavra "insumo" do PIS e da COFINS deve se empregar o conceito da legislação do IRPJ, pois esta legislação não dispõe expressamente sobre insumo, mas considera custos e despesas usuais, normais e necessários para a atividade da empresa como despesas operacionais, pois formadoras, em última instância, do lucro.

Assim, todos os custos e despesas que estejam intimamente relacionados à geração de receitas da pessoa jurídica, em meu pensar, devem outorgar o direito ao crédito do PIS e da COFINS não-cumulativos, não porque sejam insumos, mas sim porque são necessários para o exercício da atividade da pessoa jurídica, não se justificando um regime dito não-cumulativo em que somente alguns custos e despesas são autorizados, pois ele implica inegável cumulação.

Com efeito, a atividade de revenda de bem não se resume à mera compra e venda do bem anteriormente adquirido, sendo muito mais complexa hoje em dia, eis que a Recorrente deve não apenas ajustar o seu estoque às tendências de mercado, como também oferecer atendimento rápido, eficaz, pontos de venda, enfim, faz-se necessária toda uma estrutura empresarial para que ela possa realizar a sua atividade de maneira legítima, em condições de competir no mercado com sua concorrência e de realizar a sua atividade economicamente saudável.

Envolve o colocar o bem adquirido no mercado, que pode ser caracterizado como a "produção" do bem, que vai desde a escolha do tecido e do modelo, até o oferecimento do bem em suas lojas de varejo ao público consumidor em geral, de modo que com a comercialização desses bens (e de serviços correlatos), a Recorrente possa gerar receita para a sua atividade, receita esta que será tributada pelo PIS e COFINS nãocumulativos, vez que a Recorrente adota, por obrigatoriedade, o Lucro Real na apuração do IRPJ.

O artigo 3º da Lei nº 10.833/2003 dispõe que a pessoa jurídica poderá descontar créditos de bens adquiridos para revenda e de bens e serviços, no sentido amplo, utilizados como "insumo" na produção de bens destinados à venda, *in verbis*:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2ºa pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: (Produção de efeito) (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010) (Regulamento)

I bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos:

••

II bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata oart. 2ºda Lei nº10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 daTipi; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

Depreende-se, pois, que, como dito anteriormente, não há como restringir o inciso II, do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003 à atividade industrial, inclusive porque há expressa menção à produção ou fabricação, atividades distintas, sendo que a produção econômica não envolve somente as atividades enquadráveis como industrialização no Imposto sobre Produtos Industrializados, e. g., acondicionamento.

A produção econômica gera receita, é a atividade perseguida pela atividade empresarial, que objetiva o lucro, necessitando, na dinâmica empresarial de despesas para a geração de receitas, que constituem as bases de cálculo do PIS e da COFINS não-cumulativos.

E a produção econômica, em meu pensar, justifica o direito de crédito do PIS e da COFINS da Recorrente relativamente aos itens necessários e usuais para a sua atividade, despesas essas que ela, Recorrente, deve necessariamente incorrer para gerar receitas.

Na hipótese de que a produção, constante no inciso II, do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003, não seja interpretada no sentido amplo, de modo que despesas intimamente relacionadas à atividade da Recorrente sejam passíveis de creditamento, admitir-se-á que a legislação do PIS e da COFINS previu um regime não isonômico, prevendo tratamento privilegiado para a atividade industrial, olvidando a atividade comercial e, ainda, o próprio setor de serviços, vez que restringe-se sobremaneira os "insumos" dos serviços.

Por outro lado, nos baseamos na palavra "produção", prevista no inciso II, do artigo 3º da Lei nº 10.637/2002 para oferecer uma nova interpretação ao tema, consentânea com um verdadeiro regime não-cumulativo e, em nosso pensar, em linha com os ditames constitucionais e legais do PIS e COFINS não-cumulativos.

De qualquer maneira, não se pode perder de vista que nem a Lei nº 10.637/2002 e sequer a Lei nº 10.833/2003 estabeleceram expressamente que apenas se poderia tomar como crédito do PIS e COFINS aqueles itens constantes em sua relação, o que nos leva a indagar se tal elenco não seria meramente exemplificativo.

Ainda mais porque a Lei fixou como parâmetros que não outorgam crédito as operações ou prestações anteriores não sujeitas ao PIS e COFINS e o valor de mão-de-obra pago a pessoa física que, naturalmente, não está sujeito ao pagamento de PIS e COFINS.

Daí porque, a contrário sensu, o raciocínio harmônico com um verdadeiro regime não-cumulativo, no sentido de que todos os títulos relacionados na Lei e não restritos ou excetuados, desde que sujeitos ao pagamento do PIS e da COFINS, dão direito ao crédito das Contribuições.

De todo modo, torna-se necessária a análise de cada uma das rubricas cujas glosas foram realizadas pela fiscalização, ressaltando-se que em relação a algumas delas o entendimento acima defendido quanto ao conceito se insumo e a sua aplicação para o Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

atividades que atuam no ramo do comércio será aplicado, para fins de se aferir se o contribuinte possui direito à manutenção dos créditos objeto da autuação.

3.1. Despesas de transporte

Postula a Recorrente, em suas razões recursais, a reforma do acórdão no que tange à glosa dos créditos de PIS e COFINS dos valores referentes às despesas de transporte.

Sobre este ponto, a decisão recorrida entendeu por manter a glosa destes créditos por entender que os documentos apresentados pela empresa às fls. 49.408 a 49.412 não teria força probante para fins de comprovar a segregação de despesas de frete para clientes das despesas de frete entre filiais, e que, face à atividade econômica da Recorrente (comércio varejista), as mercadorias seriam retiradas pelos próprios clientes, não havendo como existir frete ou carreto.

Em sua defesa, o contribuinte alega que houve erro na decisão recorrida, visto que o documento de fls. 49.408 a 49.412 nada tem a ver com o tópico aqui analisado (vide fl. 49.433 da decisão recorrida, em que se referente a tais páginas como se estivesse relacionada aos fretes). Além disso, esclarece que as lojas da Recorrente são compostas de Hipermercados, os quais realizam entrega na residência dos seus clientes de produtos da "linha branca" (geladeira, freezers, fogões, etc.), comercializados em tais lojas.

Nesse contexto, alega que no caso dos fretes referentes às entregas realizadas diretamente a seus clientes não haveria dúvidas quanto ao cabimento do crédito apurado.

Por outro lado, defende que tal crédito também deveria ser admitido quanto aos fretes para filiais, visto que: (i) tal direito decorreria da própria não-cumulatividade; (ii) a legislação, também nesse ponto, permite o creditamento. Ressalta que "o preço do frete de mercadorias entre os estabelecimentos da empresa complementa o custo de aquisição delas, nos termos do disposto no parágrafo único do art. 182 do RIR/80" (Acórdão n. 101-82.937/92).

Neste ponto, entendo que assiste razão ao contribuinte. Isso porque, quanto aos fretes realizados na operação de vendas, relativos à entrega de produtos da chamada "linha branca", o direito ao crédito encontra expressa previsão no inciso IX da Lei 10.833/2003, *in verbis*:

- Art. 3° Do valor apurado na forma do art. 2° a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:
- I <u>bens adquiridos para revenda</u>, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos:
- a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e
- b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei;
- II bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o <u>art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002</u>, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da <u>Tipi</u>;

(...).

S3-C3T1 Fl. 49.625

IX - <u>armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos</u> incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

De outro norte, quanto aos fretes realizados entre filiais, entendo que também assiste razão ao contribuinte. Considerando-se que a Recorrente é varejista de grande porte, possuindo diversas lojas em locais diferentes, o que torna imprescindível a existência de um centro de distribuição, conclui-se que o frete realizado entre o centro de distribuição e as suas lojas e um custo <u>essencial</u>, devendo ser caracterizado como insumo e descontado da base de cálculo do PIS e da COFINS.

Há de se reconhecer, portanto, que as despesas com frete de mercadorias ensejam o direito ao crédito de PIS e COFINS, tanto no caso de fretes para clientes quanto no caso de fretes entre filiais.

3.2 Produtos de informática

Quanto a tais bens, a decisão recorrida concluiu que o contribuinte, além de ter procedido de forma contrária à legislação em vigor, visto que a lei não admitiria a apuração de créditos na aquisição desses bens, deixou de exibir os documentos fiscais que comprovariam a incidência indevida de PIS e de Cofins nas vendas de tais produtos.

O contribuinte, então alerta em seu recurso que, novamente, houve equívoco quanto à análise da documentação apresentada pelo mesmo, visto que os documentos relativos a tal comprovação (fls. 49.408 a 49.412) foram consideradas pela decisão recorrida como se estivesse relacionadas ao tópico anterior, relativo aos fretes, não tendo sido, portanto, analisados no que concerne ao presente (produtos de informática).

Além disso, destacou que a real natureza do creditamento efetuado refere-se a estorno de débito indevido. Esclareceu o ocorrido da seguinte forma: (1) foi instituído benefício fiscal através da Lei 11.196/05, que, a teor dos artigos 28 a 30, reduziu a zero as alíquotas das contribuições do PIS e da COFINS incidentes sobre receitas de venda a varejo de bens de informática que atendam as especificações; (2) por questões operacionais, a recorrente não conseguiria segregar, no momento da venda, os itens de informática que saem com alíquota zero e os que saem tributados, pelo que trata tudo como se tributado fosse; (3) o crédito que a fiscalização entendeu por glosar, na verdade, não é tomado para fins do art. 3º das Leis n. 10.637/02 e 10.833/03, mas para efetuar um acerto, isto é, para estornar o débito indevido lançado no momento da venda de itens de informática beneficiados com a redução da alíquota zero.

Destacou, inclusive, que tal situação fora noticiada pela própria fiscalização às fls. 56/57 dos autos, a qual, contudo, não acolheu os argumentos do contribuinte visto que este não teria comprovado que as receitas decorrentes das vendas de equipamentos de informática sujeitas à alíquota zero foram indevidamente inseridas no rol daquelas sujeitas à tributação do PIS e da Cofins.

Nesse contexto, visando reforçar a prova já acostada à sua impugnação, o contribuinte anexou aos presentes autos, em seu recurso voluntário, um CD com planilhas contendo o razão do PIS e da Cofins, bem como os cupons de venda, pleiteando, por conseguinte, a improcedência da autuação. Informou que, tendo em vista a enorme quantidade de documentos anexados (várias lojas, vários cupons fiscais e vários itens vendidos), trouxe,

para facilitar a compreensão do que expõe, a título exemplificativo, informações relativas ao mês de setembro de 2009, no que tange à loja B510 (exemplo que demonstra o ocorrido).

Neste ponto, entendo que assiste razão ao contribuinte <u>na medida em que reste</u> comprovado que os valores glosados correspondem exclusivamente a produtos sujeitos à alíquota zero, e que os efeitos de tais creditamentos limitem-se a anular o débito indevidamente realizado.

Contudo, considerando que tais elementos de prova só foram acostados aos autos com o Recurso Voluntário, e em atenção aos princípios da verdade material, da economia processual e da eficiência, entendo por <u>deferir em parte o pleito do contribuinte neste tópico</u>, para fins de reconhecer o direito ao crédito nos termos acima indicados (ou seja, sujeito à comprovação de que os valores glosados correspondem exclusivamente a produtos sujeitos à alíquota zero, e que os efeitos de tais creditamentos limitem-se a anular o débito indevidamente realizado), a ser verificado pela fiscalização quando da execução do presente julgado.

3.3 ICMS-ST

Neste ponto, o contribuinte alega preliminarmente a nulidade do auto de infração por falta de fundamentação. A decisão recorrida, então, embora tenha reconhecido que a fundamentação constante de fl. 51 dos autos fora realizada de fato sucinta, entendeu que teria sido suficientemente clara ao descrever a conduta havida por irregular. Concluiu, então, que o ICMS por substituição tributária, para fins de cobrança do PIS e da Cofins, não integraria a base de cálculo do substituto, em razão do que dispõe o art. 24, inciso IV, da IN SRF 247/2002. Logo, se não integra a base de cálculo na operação praticada pelo vendedor, não sofrendo incidência das contribuições, não poderia gerar crédito para o adquirente. O contribuinte, por seu turno, alega em seu recurso que esta fundamentação legal e este dispositivo não foram indicados no auto de infração, nem foram contestados na impugnação, o que demonstraria uma inovação que ensejaria a nulidade do auto de infração neste ponto.

Para que melhor se esclareça o foco da discussão, traz-se a seguir o conteúdo do Termo de Verificação de Infração:

55 – A tomada de créditos sobre o ICMS Substituição Tributária contraria o disposto no art 3°, I, da Lei n. 10.637/2002 e o art. 3°, I, da Lei n. 10.833/2003, razão pela qual deve-se excluir o valor representado por essas rubricas da apuração da base de cálculo de créditos.

Ao analisar o Termo acima transcrito, resta forçoso reconhecer que a fundamentação quanto a tal ponto foi deveras sucinta. Contudo, concordo com a decisão recorrida quando fundamenta que tal concisão não ensejou, na prática, o cerceamento do direito de defesa do contribuinte, o qual se insurgiu quanto aos termos da autuação tanto em sua impugnação quanto em seu recurso voluntário.

De outro norte, entendo, ao contrário do que defendeu o contribuinte, que a indicação na decisão recorrida do art. 24, inciso IV, da IN SRF 247/2002 não representou uma inovação, na medida em que o fundamento da decisão é o mesmo, a impossibilidade da tomada de créditos sobre o ICMS-ST.

Nessa ótica, entendo que deve ser afastada a preliminar de nulidade suscitada pelo contribuinte, visto que não restou configurado o cerceamento do direito de defesa da contribuinte, apto a ensejar a aplicação do art. 59, inciso II, do Decreto 70.235/1975.

S3-C3T1 Fl. 49.626

A DRJ manifestou-se no sentido de que se, nos termos do que dispõe o art. 24, inciso IV, da IN SRF 247/2002, o ICMS-ST não integra a base de cálculo na operação praticada pelo vendedor, não sofrendo incidência das contribuições sobre tais valores, não há como se admitir crédito para o adquirente.

O contribuinte, por seu turno, alega que, na verdade, o ICMS-ST compôs ou pelo menos deveria ter composto a base de cálculo do fornecedor, o que lhe garantiria o direito ao crédito. Fundamentou no fato de que a previsão expressa constante da Lei n. 9.718/98, no sentido de que o ICMS-ST não compunha a base de cálculo do PIS e da COFINS, não mais consta das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003.

Entendo que não assiste razão ao contribuinte. Isso porque, independentemente de o ICMS-ST ter composto ou não a base de cálculo das contribuições por parte do fornecedor, tal montante não poderia gerar direito a crédito para o adquirente por não constituir custo de aquisição, mas sim uma antecipação do imposto devido pelo substituído na saída. Em outras palavras, se o imposto não tivesse sido recolhido antecipadamente, decerto que não daria direito a crédito, visto que incidiria apenas na saída do produto, pelo que não se justifica a concessão do crédito em tais situações.

O crédito deve decorrer do custo atinente à aquisição do produto, não podendo ser adicionado a tal valor o custo relativo à operação subsequente de venda, em relação à qual o ICMS-ST está relacionado.

Este Conselho, inclusive, já se manifestou nesse sentido em ocasiões anteriores, consoante se extrai de passagem da decisão proferida nos autos do Proc. n. 10435.720387/2013-91 (Acórdão n. 3401-002.855 de 27.01.2015), a seguir transcrita:

ICMS-SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE. O ICMS-substituição tributária não integra o valor das aquisições de mercadorias para revenda, para fins de cálculo do crédito a ser descontado do PIS/PASEP e da Cofins, por não constituir custo de aquisição, mas uma antecipação do imposto devido pelo contribuinte substituído, na saída das mercadorias.

Nessa linha, entendo que o art. 289 do RIR/99, que dispõe sobre a composição do custo da mercadoria, apontado pelo contribuinte em seu recurso, não se aplica ao caso vertente. Isso porque, o referido dispositivo legal dispõe que "não se incluem no custo os impostos recuperáveis através de créditos na escrita fiscal". Acredito, contudo, que o referido dispositivo legal esteja tratando dos impostos incidentes na operação anterior, e não aos impostos que deveriam incidir na operação subsequente, mas recolhidos antecipadamente em razão da substituição tributária. A discussão sobre o ICMS-ST ser recuperável ou não apresenta-se, pois, desnecessária à solução da presente demanda.

Logo, há de ser negado provimento ao Recurso Voluntário do contribuinte neste ponto, por entender correta a glosa relativa ao ICMS-ST.

3.4 Locação de veículos

A decisão recorrida tratou, ainda, sobre a glosa de créditos calculados sobre despesas de locação de veículos, tendo concluído pela manutenção da glosa relativa a tais valores, visto que esta fora motivada não apenas por falta de respaldo legal do crédito, mas procumento assistambém exprincipalmente, por falta de comprovação documental (vide item 61 do TVI).

O contribuinte, então, aponta os seguintes equívocos da decisão recorrida: (i) que os créditos em questão não estariam relacionados apenas à locação de veículos, como também de máquinas e equipamentos em geral, englobando locação de software, locação de veículos e serviços de monitoramento eletrônico; (ii) o problema da glosa não estaria relacionado à ausência de prova, questão esta que teria sido superada pela fiscalização (vide item 62 do TVI), mas sim de questão de direito (ausência de previsão legal para a tomada de créditos).

Ao analisar o caso, entendo que assiste razão ao contribuinte. Isso porque, entendo que a locação de software operacional, a locação de veículos de entrega, bem como os serviços de monitoramento eletrônico são essenciais ao desempenho da atividade empresarial da Recorrente. Além disso, ressalte-se que o aproveitamento de crédito relativo ao aluguel de máquinas e equipamentos utilizados nas atividades da empresa encontra previsão expressa nos incisos IV dos artigos 3º das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003.

Voto, então, no sentido de <u>deferir o pleito do contribuinte neste tópico</u>, para fins de reconhecer o direito ao crédito relativo à locação de software operacional, locação de veículos de entrega e monitoramento eletrônico.

3.5 Demais itens impugnados, porém, não tratados na decisão recorrida.

Por fim, quanto aos demais itens que não foram expressamente analisados pela decisão recorrida, quais sejam, <u>materiais de embalagem destinados ao acondicionamento das mercadorias revendidas, encargos de depreciação de instalações (gôndolas, equipamentos de refrigeração, equipamentos de padaria, geladeiras, empilhadeiras, estantes de armazenagens dos CD's, etc.), despesas de armazenagem de mercadorias e despesas com taxa de administração de cartões de crédito e débito, entendo que, face à inconteste essencialidade de tais itens para fins de desempenho das atividades empresariais da empresa Recorrente, tais rubricas também dão direito a crédito.</u>

Inclusive, no que tange especificamente às despesas de armazenagem de mercadorias, além da essencialidade acima indicada, saliente-se que o direito ao crédito encontra expressa previsão no art. 3°, inciso IX da Lei n. 10.833/03, *in verbis*:

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

- I bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos:
- a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e
- b) nos §§ 1° e 1° -A do art. 2° desta Lei;
- II bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da <u>Tipi</u>;

(...).

S3-C3T1 Fl. 49.627

IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

Devem ser excluídas, portanto, da autuação os valores atinentes a tais rubricas, seja em razão da expressa previsão legal, seja em razão da sua essencialidade ao desempenho da atividade empresarial em relevo.

4) Ilegitimidade da multa de oficio

Quanto ao argumento de ilegitimidade da multa de oficio, entendo que não prosperam os argumentos do contribuinte no sentido de que careceria à autoridade lançadora competência para impor multa, cabendo-lhe apenas propor a aplicação da mesma, nos moldes do que dispõe o art. 142 do CTN.

Isso porque a interpretação literal do disposto no referido dispositivo legal levaria, na prática, à inaplicabilidade de qualquer penalidade por parte da autoridade lançadora, o que não faz sentido dentro do conjunto normativo tributário federal. Uma vez constada a hipótese inserta na legislação pátria atinente à sua imposição, não apenas pode a autoridade lançadora exigir a penalidade aplicável, como deve fazê-lo.

Por outro lado, no que tange ao argumento de que a imposição da multa aplicada no caso concreto, no percentual de 75%, afrontaria o princípio do não confisco, é cediço que tal argumento não pode ser analisado por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, face ao enunciado na Súmula n. 2 deste Conselho, abaixo transcrita:

Súmula CARF n. 02: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

De todo modo, considerando que o lançamento deve ser, em sua maior parte, cancelado, conforme argumentos expostos nos tópicos anteriores, deixa de subsistir, da mesma forma, a imposição da multa de oficio relacionada, a qual também deverá ser exonerada na mesma proporção da exoneração dos créditos relativos à obrigação principal.

Contudo, caso reste mantida a autuação quanto ao mérito da presente contenda, ou à parte dele, há de ser mantida a multa de oficio aplicada, visto que é inquestionável a legitimidade da sua cobrança em razão da sua previsão legal, sendo vedado ao órgão administrativo o exame da constitucionalidade de tal norma.

5) Juros de mora sobre a multa de oficio

Nesse item, entendo que assiste razão ao contribuinte. Isso porque, apesar de a cobrança dos juros de mora sobre a multa de ofício ainda não ter se materializado, é cediço que o será automaticamente após o encerramento do processo administrativo.

Ou seja, as autoridades administrativas responsáveis pela execução dos acórdãos têm aplicado, como regra, juros de mora sobre a multa de ofício. De outro norte, uma vez que tal aplicação é realizada na fase de execução dos julgados, não há mais oportunidade para que o contribuinte venha discutir tal imposição.

Nesse contexto, em atenção aos princípios da economia processual e da Autenticado digitæficiência, bem como do contraditório e da ampla defesa, entendo que tal matéria não apenas

pode, como deve ser apreciada nesta oportunidade, sob pena de cerceamento do direito de defesa do contribuinte.

Sobre a matéria, alguns entendem que esta estaria resolvida pela súmula n. 4 do CARF, que assim dispõe:

Súmula CARF nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, <u>os juros moratórios</u> <u>incidentes sobre débitos tributários</u> administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais. (grifos apostos).

Defendo, contudo, que a referida súmula reporta-se aos juros incidentes sobre "débitos tributários", entendendo este como o débito relativo apenas aos tributos, não se estendendo às penalidades, tal qual a multa de ofício.

A questão, então, no meu ver, será solucionada por meio do artigo 161 do Código Tributário Nacional, que assim dispõe:

Art. 161. <u>O crédito</u> não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, <u>sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis</u> e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

Uma vez que o dispositivo supra transcrito dispõe que o "crédito" será acrescido de juros de mora, e mais adiante esclarece "sem prejuízo da imposição das penalidades", infere-se que as penalidades não estão incluídas no termo "crédito" indicado no início do *caput*. Caso contrário, não faria sentido a ressalva relativa às penalidades, inserta no decorrer do texto do dispositivo legal. E, não resta dúvidas de que a multa é uma penalidade.

Outro dispositivo relevante para a solução desta contenda é o artigo 61 da Lei n. 9.430/1996, que assim dispõe:

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

Da leitura deste dispositivo legal, novamente, não se apresenta coerente concluir que a multa indicada no final do *caput* estaria incluída no termo "débitos" indicados no seu início.

Pela fundamentação exarada, entendo por incabível a aplicação de juros de mora sobre a multa de oficio, determinando-se desde já que esta não seja incluída quando da execução do presente julgado, na hipótese de restar algum valor a ser exigido do contribuinte.

Da conclusão

Diante de todo o exposto acima, voto no sentido de <u>negar provimento</u> ao Recurso de Oficio e <u>dar parcial provimento</u> ao Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte, para fins de: (i) manter a exoneração dos valores atinentes à infração 1 (receita de prestação de serviços); (ii) determinar que seja também exonerado do auto de infração os valores relativos à <u>necinfração</u> 2 (receitas subtraídas da base de cálculo como redução de custos); e, (iii) quanto à <u>necinfração</u> 3, determinar que seja excluídas do auto de infração as glosas relacionadas às rubricas

S3-C3T1 Fl. 49.628

acima indicadas, na medida em que estejam devidamente comprovadas, mantendo-se, contudo, as glosas relativas ao ICMS-ST.

Como consequência, há de ser afastada a multa de oficio relacionada aos valores excluídos da autuação, mantendo-se, contudo, tal imposição quanto aos valores eventualmente remanescentes. Ainda, deverá ser afastada a incidência de juros de mora sobre tal multa

É como voto.

Maria Eduarda Alencar Câmara Simões - Relatora

Voto Vencedor

Conselheiro Marcelo Costa Marques d'Oliveira:

Fui designado pelo Presidente como redator do voto vencedor, para o que peço vênia à ilustre Conselheira Relatora.

Recurso de Ofício

Infração 1) Receitas não computadas nas bases de cálculo do PIS e da

COFINS

A Recorrente registrou receitas com descontos financeiros, que não foram computados nas bases de cálculo do PIS e da COFINS. Sobre as citadas receitas, apurou a Fiscalização (trecho do Termo de Verificação Fiscal, incluído no relatório):

"A contribuinte considerou como receita financeira valores que seriam receitas de prestação de serviço. Consta do Termo de Verificação de Infração:

"...os 'descontos' concedidos ao Bompreço não favorecem em nada os fornecedores, pois longe de representar descontos financeiros ou descontos incondicionais apresentam-se como remuneração de atividades que são próprias do Bompreço, o que, de pronto, retira todo o caráter de descontos financeiros concedidos pelos fornecedores, fortalecendo a idéia de prestação de serviços." (fl. 45).

A Fiscalização funda seu entendimento nos contratos referentes a essas operações, nos quais se insere cláusula com o seguinte teor:

"O presente desconto é decorrente **de serviços logísticos prestados pelo Bompreço**, tais como, entregas centralizadas, transportes, manuseio, armazenagem de mercadorias e/ou ferramentas de controle" (grifo do original)

Aduziu a Fiscalização que tais valores, considerados no levantamento fiscal como receita de prestação de serviço, não revestem a condição de desconto incondicional, nem de desconto financeiro."

A Recorrente praticava atividades, "serviços logísticos", pelo que era remunerada. E, de uma forma indireta, via concessão de descontos. Assim, conclui-se que eram pocumento assimeceitas de serviços, tributáveis paraofins de PIS e COFINS.

Isto posto, dou provimento ao Recurso de Ofício, mantendo os créditos tributários de PIS e COFINS, lançados de ofício e calculados sobre as receitas tratadas nos parágrafos precedentes.

Recurso Voluntário

Infração 2) Receitas não computadas nas bases de cálculo do PIS e da

COFINS

Também não foram submetidos à tributação rubricas que supostamente abrigariam recuperações de custos e despesas, e não receitas, a saber (trecho do Termo de Verificação Fiscal, incluído no relatório):

"Ao lado dessa irregularidade, verificou-se que receitas foram excluídas da base de cálculo das contribuições, mediante registro contábil como recuperação de custos e despesas. As contas utilizadas para esse fim têm as seguintes denominações: Recuperação Ordenados Repositores, Recuperação de Despesas com Nutrição, Recuperação Despesas - Aniversário Hiper Bom Preço, Recuperação de Custos Logísticos, Recuperação de Despesas - Bloco da Parceria, Recuperação Custos Logísticos Back Haul, Recuperação de Despesas - Encontro de Clientes Bompreço.

A juízo da autoridade lançadora, não há possibilidade de tratar tais receitas como recuperação de custos, já que a contribuinte desenvolve eventos, incorrendo em despesas operacionais próprias, que, por isso, não podem ser consideradas despesas de fornecedores. Nesse sentido, afirma:

"...entidades consideradas parceiras, por força de entendimentos contratuais ou não, pagam-lhe valores registrados nas contas acima a título de remuneração de tais eventos. Todavia, o que efetivamente ocorre é que a Contribuinte disponibiliza serviços para seus fornecedores e por eles lhe cobra um determinado valor, caracterizando-se tal operação como de prestação de serviços e não de recuperação de despesas. Logo, na realidade, a operação tem como desdobramento contábil-tributário na Contribuinte uma despesa incorrida em função de eventos e uma receita auferida pela remuneração do serviço prestado. (g.n.)

43- Independentemente da forma em que se materialize tais entradas de recursos para a Contribuinte, constituem-se em efetivas receitas para o seu negócio, mesmo que haja disposições contratuais transferindo responsabilidades de despesas para seus fornecedores. Portanto, não se enquadrando tais operações no conceito de recuperação de custos e/ou despesas como já delineado acima, bem como, pela própria natureza e características das mesmas, configura-se o auferimento de receitas operacionais, devendo, portanto, comporem a base de cálculo das citadas contribuições." (fl. 49)

Mais uma vez, estamos diante de atividades realizadas pela Recorrente, materializadas pela entrega de serviços ou bens, pelas quais foi remunerada. Definitivamente, tratava-se de receitas - ingressos de recursos em contrapartida da entrega de bens ou serviços - tributáveis para fins de PIS e COFINS. Assim, nego provimento ao Recurso Voluntário, no tocante à não tributação das rubricas acima listadas.

Infração 3) Aproveitamento de créditos relativos a encargos de depreciação de instalações e despesas com taxas de administração de cartão de crédito

Documento assinado digital An Eiscalização, glosou despesas, com depreciação de instalações (gôndolas, Autrequipamentos de refrigeração, requipamentos de padaria, geladeiras, empilhadeiras, estantes de e em 28/06/2016 por MARIA EDUARDA ALENCAR CAMARA SIMOES, Assinado digitalmente em 28/06/2016 por MAR

40

armazenagens dos CD's, etc.) e taxas de administração de cartão de crédito, por falta de previsão legal.

Recorramos às leis que disciplinam as contribuições:

Leis n° 10.637/02 e 10.833/03

"Art. 30 Do valor apurado na forma do art. 20 a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

 (\ldots)

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

(...)

§ 10 O crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 20 desta Lei sobre o valor:

 (\ldots)

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI, VII e XI do caput, incorridos no mês;

(...)"

Da leitura dos dispositivos acima transcritos, verifica-se que as leis limitaram o cálculo de créditos sobre a depreciação de bens do imobilizado destinados à locação ou aplicados na produção de bens ou prestação de serviços. Portanto, como a Recorrente utilizava as citadas instalações exclusivamente para atividades de revenda de bens, não cabia a tomada de créditos sobre as correspondentes despesas com depreciação.

No tocante aos créditos sobre despesas com taxas de administração de cartão de crédito, reitero os argumentos da autuante, isto é, não há previsão nas Leis n 10.63702 e 10.833/03.

Assim, nego provimento ao Recurso Voluntário, em relação ao registro de créditos de PIS e COFINS sobre despesas com depreciação de instalações e com taxas de administração de cartões de crédito.

Incidência de juros de mora sobre multa de ofício

A Recorrente requer que seja afastada a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício, quando da eventual cobrança do crédito lançado, sob a alegação de que não há base legal para tanto.

Trata-se de matéria controversa, com decisões favoráveis (Acórdãos n° 3402-002.856 e 3402-002.901 da 2° Turma da 4° Câmara da 3° Seção) e desfavoráveis (Acórdãos n° 1402-002.065 da 2° Turma da 4° Câmara da 1° Seção e 9303-003.385 da 3° Turma da Câmara Documento assinSuperior de Recursos Fiscais) aos contribuintes proferidas pelo CARF.

Consigno que discordo da interpretação da Recorrente.

Dispõe o art. 113 do CTN:

" Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

(...)" (grifo nosso)

A redação do art. 113 do CTN já foi objeto de inúmeras críticas por parte de conceituados tributaristas, que repudiam o fato de o conceito de obrigação tributária compreender tributo e penalidade. Contudo, não podemos nos furtar a aplicá-lo. Assim, no caso em tela, a obrigação tributária abrange PIS, COFINS e multa de ofício.

Sobre a incidência dos juros, temos o art. 161 do CTN:

"Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

(. . .)" (grifo nosso)

Portanto, é lícita a incidência de juros sobre a obrigação tributária, consistente em tributo e/ou penalidade pecuniária. Neste sentido, apresentou-se o entendimento do STJ no AgRg no REsp n° 1335688/PR (DJ de 10/12/2012):

"PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. JUROS DE MORA SOBRE MULTA.

INCIDÊNCIA. PRECEDENTES DE AMBAS AS TURMA QUE COMPÕEM A PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ.

- 1. Entendimento de ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ no sentido de que: "É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário." (REsp 1.129.990/PR, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 14/9/2009). De igual modo: REsp 834.681/MG, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 2/6/2010.
- 2. Agravo regimental não provido." (grifo nosso)

Sobre a taxa de juros a ser aplicada, reporto-me à Súmula CARF n° 4:

"A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais."

Processo nº 10580.730133/2013-15Acórdão n.º 3301-002.978 **S3-C3T1** Fl. 49.630

Com base no acima exposto, nego provimento às alegações concernentes à ausência de base legal para a cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício não recolhida no prazo.

Conselheiro Marcelo Costa Marques d'Oliveira.