



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10340.720277/2023-50
ACÓRDÃO	3101-004.435 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	26 de janeiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	HAVAN S.A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2019 a 28/02/2020

AUTO DE INFRAÇÃO. AUSÊNCIA DE CIÊNCIA DE ALTERAÇÃO NO TDPF. CERCEAMENTO DE DEFESA NÃO CONFIGURADO. SÚMULA CARF N. 162.

No âmbito do processo administrativo fiscal, o exercício pleno do direito à ampla defesa e ao contraditório está assegurado ao contribuinte na faculdade de que dispõe de impugnar o lançamento tributário, sendo descabido propugnar pelo seu exercício prévio.

NÃO-CUMULATIVIDADE. FRETE DE PRODUTO ACABADO. ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. SÚMULA CARF N. 217.

Os gastos com fretes relativos ao transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa não geram créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins não cumulativas, nos termos da Súmula CARF nº 217.

NÃO-CUMULATIVIDADE. ALUGUEL DE BEM QUE JÁ TENHA INTEGRADO O PATRIMÔNIO DA PESSOA JURÍDICA. IMPOSSIBILIDADE.

Nos termos do artigo 31, §3º, da Lei nº 10.865/04, é vedada a apropriação de créditos da não-cumulatividade das contribuições ao PIS e da COFINS sobre o aluguel de bens que já tenham integrado o patrimônio da pessoa jurídica.

NÃO-CUMULATIVIDADE. ALUGUEL DE IMÓVEL. COMPENSAÇÃO COM INVESTIMENTOS EM BENFEITORIAS E EDIFICAÇÕES. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

O fato de o locador e o locatário estabelecerem contratualmente compensações entre os valores incorridos a título de investimento com benfeitorias e edificações sobre o imóvel, com o valor do aluguel mensal devido pelo locatário, não descaracteriza a natureza do pagamento de

aluguel como contraprestação pela locação, devendo ser assegurado o direito ao aproveitamento de créditos da não-cumulatividade das contribuições ao PIS e da COFINS, com base nos artigos 3º, inciso IV, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03.

RECEITA AUFERIDA NÃO SUBMETIDA À TRIBUTAÇÃO. RECEITAS FINANCEIRAS.

Desde 01/07/2015, por meio do Decreto nº 8.426/15, foram restabelecidas as alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de apuração não cumulativa.

RECEITA AUFERIDA NÃO SUBMETIDA À TRIBUTAÇÃO. RECEITA DECORRENTE DA EXPLORAÇÃO DO ATIVO INTANGÍVEL. MANUTENÇÃO DA AUTUAÇÃO.

As receitas decorrentes da exploração do ativo intangível devem ser submetidas à tributação pelas contribuições ao PIS e da COFINS, na sistemática não-cumulativa.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/2019 a 28/02/2020

LANÇAMENTO SOBRE A MESMA MATÉRIA FÁTICA.

Aplica-se à Contribuição para o PIS o decidido sobre a Cofins, por se tratar de mesma matéria fática.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em afastar a preliminar de nulidade de auto de infração. No mérito, em dar provimento parcial ao recurso nos seguintes termos: a) por unanimidade de votos, em reverter as glosas sobre os créditos apropriados em relação às despesas de aluguel relativas aos contratos firmados com o locador Challenger Fundo de Investimento Imobiliário; b) por maioria de votos, em manter na base de cálculo das exações os valores referentes à Receita oriunda de Deságio na aquisição de Créditos de Impostos – ICMS. Vencida Conselheira Laura Baptista Borges que afastou do auto de infração a referida receita.

Assinado Digitalmente

Matheus Schwertner Zicarelli Rodrigues – Relator

Assinado Digitalmente

Gilson Macedo Rosenberg Filho – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Renan Gomes Rego, Laura Baptista Borges, Ramon Silva Cunha, Luciana Ferreira Braga, Matheus Schwertner Zicarelli Rodrigues, Gilson Macedo Rosenberg Filho (Presidente).

RELATÓRIO

Por bem narrar os fatos ocorridos, adoto o relatório contido na decisão proferida pela Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 06:

1 DA AUTUAÇÃO

Em decorrência de ação fiscal desenvolvida junto ao contribuinte acima identificado, foram lavrados os autos de infração da Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins (fls. 735-779), correspondentes aos períodos de apuração de janeiro/2019 a fevereiro/2020, para lançamento dos montantes de R\$ 15.027.633,85 (PIS) e R\$ 77.188.131,06 (Cofins), incluindo multa de ofício (75%) e juros de mora.

Os dispositivos legais infringidos constam da “Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal” dos referidos autos de infração.

Os procedimentos e verificações realizados no curso da ação fiscal, bem como as conclusões que dela resultaram, estão narrados no Termo de Verificação Fiscal (fls. 715-734), a seguir sintetizado.

A Fiscalização discorre sobre os termos lavrados, respostas da fiscalizada, as verificações realizadas no curso da ação fiscal, bem como descreve o objeto social da empresa, faturamento e resultado líquido no ano-calendário de 2019.

Passa, então, a relatar sobre as irregularidades detectadas.

1.1. Ações Judiciais

A Fiscalização menciona o “Processo judicial nº 5019304-68.2017.4.04.7205, sobrestado pela apelação Tema 756 do STF - Discutindo créditos e débitos de PIS e COFINS sobre receitas e despesas financeiras” (fl. 517), discorre sobre o andamento do processo e conclui que:

Assim, a única ação judicial referenciada pela fiscalizada (em que se tratou somente de descontar créditos de PIS e COFINS sobre as Despesas Financeiras) não teve qualquer sucesso até o momento, nem há perspectiva de alteração no quadro pois

o entendimento jurisprudencial da matéria já foi pacificado em repercussão geral pela regularidade da exação.

1.2. Créditos da não cumulatividade

1.2.1. Despesas de transporte em transferência entre estabelecimentos

Trata-se de créditos a título de Atividade de Transporte de Cargas – Subcontratação. Ressalta que esse creditamento era permitido, à época dos fatos, no caso de empresa de serviço de transporte rodoviário de carga que subcontratasse serviço de transporte de carga, conforme os artigos 3º, § 19, e 15, inciso II, da Lei nº 10.833/2003. Nenhuma das condições foi encontrada, pois a fiscalizada não é prestadora de serviço de transporte.

Sobre a possibilidade de se enquadrar como insumo, destaca que a fiscalizada não é prestadora de serviço nem fabricante de quaisquer produtos, mas empresa comercial varejista; conforme consta no estatuto social, seu objeto social é a “comercialização de produtos” e que “desenvolverá suas atividades sociais em âmbito atacadista ou varejista”, não tendo direito a qualquer crédito relativo a insumos, conforme consta no Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/2018.

Quanto à possibilidade de se enquadrar como fretes na operação de venda, aduz que foi apenas parcialmente confirmada. Informa que, entre os conhecimentos de transporte listados, foram encontrados 37.502 CT-e que informam como remetente e destinatário da carga estabelecimentos da própria fiscalizada, representando transferências internas de bens adquiridos para revenda, em fase anterior à efetiva venda, operações sem direito a crédito das contribuições por falta de previsão legal.

Deste modo, foram glosados os créditos computados sobre fretes entre estabelecimentos próprios, listados no arquivo Glosa de créditos – transferências.

1.2.2. Despesas de aluguel

Trata-se de créditos relativos a aluguéis de 134 estabelecimentos, que se concentram majoritariamente em 3 (três) locadores: Challenger Fundo de Investimento Imobiliário (18.950.957/0001-64), “parte relacionada” da fiscalizada (fls. 259), fundo “constituído em 26 de agosto de 2013 ... sob a forma de condomínio fechado” (fl. 244) e composto por um único cotista (fl. 260); e Master S/A (04.541.799/0001-84) e Brashop S/A (03.262.205/0001-33), pessoas jurídicas que funcionam no mesmo endereço da fiscalizada e cujo quadro societário e de administradores é composto por pessoas físicas que estão ou já estiveram nos quadros da fiscalizada, além do fato de a própria Master já ter sido sua sócia (fls. 241/243).

Observa que a análise dos contratos de locação e das certidões das matrículas dos imóveis locados aponta que a grande maioria dos imóveis utilizados pela Havan foram originalmente adquiridos por Brashop e a ela locados, que depois vendeu-os à Challenger, atual locadora. Salienta que o creditamento por aluguéis pagos a pessoas ligadas não é vedado e, portanto, foi acatado.

Ressalta, entretanto, que, segundo a 63ª alteração do contrato social de 15/12/2016 (fls. 280-288), foi aprovado o Protocolo de Intenção e Justificação de Cisão, tendo como empresa beneficiária a Master S.A., em que lhe foram vertidos diversos bens (fl. 292), entre eles os imóveis de matrículas 34.228, 46.437 e 46.485 do serviço registral de Brusque-SC (fls. 265-277), que então foram locados pela Master ao estabelecimento matriz de Havan em 01/08/2017 (fls. 261-264).

Explica que estes 3 (três) imóveis já pertenceram à própria Havan, fato que impossibilita o creditamento sobre despesas de aluguéis, conforme artigo 31, §3º, da Lei nº 10.865/2004.

Acrescenta que em outros contratos de aluguel firmados pela fiscalizada com Challenger constam cláusulas prevendo que as despesas da locatária com as obras de implantação das lojas seriam abatidas em aluguéis devidos (Contratos de locação e matrículas dos imóveis às fls. 299-508), isto é, a fiscalizada ficou dispensada do pagamento de aluguéis enquanto não compensada pelo que investiu em obras. E prossegue:

Cláusula 3.1.1 das filiais 79.379.491/0050-61, 79.379.491/0057-38, 79.379.491/0070-05, 79.379.491/0072-77, 79.379.491/0084-00, 79.379.491/0089-15, 79.379.491/0090-59, 79.379.491/0092-10 e 79.379.491/0101-46: “Considerando que a LOCATÁRIA adiantou para as benfeitorias e edificações sobre o Imóvel o valor de R\$... o valor do aluguel mensal será compensado integralmente até o liquidação do valor dos investimentos”.

Cláusulas 5.1 e 5.3 das filiais 79.379.491/0126-02, 79.379.491/0133-23, 79.379.491/0136-76, 79.379.491/0140-52 e 79.379.491/0150-24: “as obras ... serão executadas às custas da LOCATÁRIA ... Todo e qualquer pagamento realizado pela LOCATÁRIA ... para a execução das obras constantes do projeto de construção do prédio, serão ressarcidos ... através de abatimento mensal representado pela compensação com os valores de alugueres ajustados no presente contrato, até a liquidação total dos custos”.

Destaca que a fiscalizada computou créditos sobre despesas de aluguel daqueles estabelecimentos desde o início de vigência dos contratos. Intimada a esclarecer o suposto pagamento de aluguéis quando desobrigada, a fiscalizada assim respondeu:

“A contribuinte esclarece que, com relação a DESPESAS DE ALUGUEL computada para creditamento de PIS e COFINS, segue abaixo, para melhor entendimento o esquema de contabilização de toda operação:

Quando a Havan constroi o prédio:

D - Obras as receber (Partes Relacionados no Ativo Não Circulante)
C - Fornecedores (Passivo Circulante)

D - Fornecedores (Passivo Circulante)
C - Caixa e equivalentes de caixa (Ativo Circulante)

Quando a Havan começa a dever o aluguel (alguns casos inaugura a loja)

D - Despesa de Aluguel (Resultado)
C - Alugueis a pagar (Passivo Circulante)

Da compensação do valor do Aluguel

D - Alugueis a pagar (Passivo Circulante)
C - Obras as receber (Partes Relacionados no Ativo Não Circulante)

Portanto, tecnicamente a DESPESA DE ALUGUEL não deixa de existir e/ou fica desobrigada a seu reconhecimento contábil, e tratando-se de despesa de aluguel vinculada a atividade fim da empresa, é passível o creditamento de PIS e COFINS.

O que acontece na prática, é que, para a liquidação do aluguel a pagar é realizado uma compensação entre as contas patrimoniais relacionadas dentre obrigação e pagar o aluguel (passivo) e a conta corrente de obras a receber (ativo).” (fls. 705/706)

A Fiscalização pondera que a fiscalizada é contratualmente dispensada de pagar o aluguel enquanto não se ressarcir do custo total das obras, sendo inconcebível o reconhecimento contábil de obrigação inexistente, pois nada foi pago a título de aluguel. Ressalta que a contabilização das obras no ativo imobilizado está correta, mas sua baixa contra o fictício passivo em aluguéis não.

Defende que as leis instituidoras da não cumulatividade, Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, em seus artigos 3º, inciso IV e §1º, inciso II, estipulam como passíveis de creditamento as despesas incorridas no mês referentes a aluguel de prédios utilizados nas atividades da empresa. Inexistindo o pagamento de aluguel – ou mesmo ainda inexistindo o prédio, que seria construído ou estava em construção – o crédito referente é incabível e deve ser glosado.

Cita a Norma Brasileira de Contabilidade NBC TG 27 (R4) - Ativo Imobilizado, parágrafos 55 e 58, e o art. 3º, inciso VII e §1º, inciso III, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, para observar que os ativos são depreciáveis a partir de quando estiverem disponíveis para uso, e que o custo de edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros que tenha sido suportado pela locatária poderá gerar créditos calculados sobre os encargos de depreciação incorridos no mês à taxa fixada em função do prazo de vida útil, estabelecida em 25 anos nos termos do RIR/2018, artigos 318 a 320, e da Instrução Normativa RFB nº 1.700/2017.

Salienta que, no caso em tela, os custos que a fiscalizada “adiantou para as benfeitorias e edificações” e “para a execução das obras” são passíveis de creditamento sobre sua depreciação, na proporção mensal de 0,3333%.

Informa que o detalhamento dos aluguéis glosados e do cálculo do crédito por depreciação reconhecido consta no arquivo Glosa de créditos – aluguéis.

1.2.3. Ajustes de acréscimo de créditos

Relata que, conforme informado na EFD-Contribuições, consta em todos os períodos ajustes de acréscimo descritos nos registros M110 e M510 como “vendas canceladas no mês”, “devolução de vendas realizadas no mês”, “devolução de vendas” ou “devolução de clientes”.

Após pormenorizar as escriturações contábeis relacionadas a tais contas, destaca incoerências nos valores dos ajustes a crédito utilizados no período de outubro de 2019, o que resultou na glosa de R\$ 60.181.455,55 referente à base de cálculo.

1.3. Receitas não tributadas

1.3.1. Receitas financeiras

Destaca que, não obstante constar na Demonstração de Resultado do ano 2019 a conta 3.1.01.3.002 RECEITAS FINANCEIRAS com saldo final de R\$ 438.206.488,81 (fl. 155), não há qualquer informação de tais receitas na EFD-Contribuições (Registros fiscais-Consolidação das operações por CST, alíquotas e bloco; registros F100 de saída).

Discorre sobre as intimações e respostas do contribuinte a respeito da não tributação das receitas financeiras reconhecidas nas contas contábeis 3.1.01.3.002.001 JUROS RECEBIDOS, 3.1.01.3.002.002 DESCONTOS RECEBIDOS, 3.1.01.3.002.003 RECEITAS APLIC FINANC (R\$), 3.1.01.3.002.005 SOBRAS DE CAIXA, 3.1.01.3.002.009 RECEITA FINANCEIRA ACORDO COMERCIAL e 3.1.01.4.001.011 RECEITAS DESAGIO IMPOSTOS.

Acerca das contas 3.1.01.3.002.001 JUROS RECEBIDOS, 3.1.01.3.002.002 DESCONTOS RECEBIDOS, 3.1.01.3.002.003 RECEITAS APLIC FINANC (R\$) e 3.1.01.3.002.005 SOBRAS DE CAIXA, a Fiscalização entende, após ponderações acerca do Processo judicial nº 5019304-68.2017.4.04.7205, que nenhuma dúvida há sobre sua consideração como receitas financeiras, sujeitas à tributação.

Sobre a conta 3.1.01.3.002.009 RECEITA FINANCEIRA ACORDO COMERCIAL, argumenta que o Decreto nº 9.580/2018 (Regulamento do Imposto de Renda) no artigo 397 define entre as receitas financeiras os descontos que tenham sido ganhos pelo contribuinte. Tem-se aqui descontos obtidos pela fiscalizada sobre valores devidos a fornecedores após o faturamento (“não podendo conceder o desconto na NF”, condição constante na cláusula 4.2), recebidos sob a forma de abatimento de valor ou mesmo depósito direto em conta bancária, inegáveis receitas financeiras, sujeitas à tributação.

Quanto à conta 3.1.01.4.001.011 RECEITAS DESAGIO IMPOSTOS, a Fiscalização esclarece que se trata de deságios obtidos na aquisição de créditos de ICMS, sendo que a fiscalizada é a cessionária/compradora dos créditos. Este deságio é a diferença entre o valor de face da cédula de crédito – valor em crédito de ICMS

que será aproveitado pelo adquirente – e o valor efetivamente pago pelo adquirente ao cedente.

Pondera que o artigo 397 do RIR/2018 coloca como receitas financeiras os descontos ganhos pelo contribuinte, em que se enquadram os deságios em tela. Assim, as receitas reconhecidas na conta 3.1.01.4.001.011 RECEITAS DESAGIO IMPOSTOS são receitas financeiras também passíveis de tributação, como as demais listadas acima.

A Fiscalização apurou os valores de PIS e Cofins devidos a partir das bases de cálculo das receitas financeiras obtidas dos lançamentos a crédito nas contas contábeis (balancetes mensais fls. 161/186), sujeitas às alíquotas de 0,65% e 4%, respectivamente, dadas pelo Decreto nº 8.426/2015.

1.3.2. Outras receitas

Trata-se da conta 3.1.01.4.001.024 RECEITA BONUS PROTECAO FINANCEIRA, classificada na Demonstração de Resultado do ano de 2019 como Receitas não operacionais.

A Fiscalização discorre sobre as intimações e respostas do contribuinte a respeito da não tributação da citada conta, bem como sobre os contratos relacionados.

Salienta que, pelos esclarecimentos prestados e documentos trazidos, a Havan alienou à Zurich o direito de explorar com exclusividade a distribuição de produtos de seguros “(i) Seguro de Danos; (ii) Seguro de Garantia Extendida; (iii) Seguro Prestamista; (iv) Seguro de Roubo e Furto; e (v) Seguro de Roubo, Furto e Danos”, em todos os seus estabelecimentos e canais de venda, pelo prazo de 5 anos. Por isso, recebeu em adiantado “Investimento ... a importância de R\$ 200.000.000,00 (duzentos milhões de reais) a ser depositada pela Seguradora, como contrapartida pelo Direito de Exclusividade e pelo cumprimento da Meta”.

Explica que os R\$ 200 milhões foram recebidos em conta bancária, contabilizados contra obrigações no passivo circulante e não circulante. Esse passivo era baixado contra a conta 3.1.01.4.001.024 RECEITA BONUS PROTECAO FINANCEIRA no montante equivalente a receita mensal de R\$ 3.333.333,33 quando a avaliação mensal de desempenho resultava no cumprimento da meta (em maio/2019, por exemplo, houve o lançamento de histórico “REF APROPR PARC 2/60 BONUS EXCLUSIVIDADE E CUMPR META ZURICH”), ou em valor proporcional ao cumprimento (como exemplo de outubro/2019, R\$ 2.577.872,00).

Após tecer longas considerações acerca dos fatos e alegações da fiscalizada, conclui que as receitas escrituradas na conta 3.1.01.4.001.024 RECEITA BONUS PROTECAO FINANCEIRA são as outras receitas de que trata o inciso IV do caput do artigo 187 da Lei nº 6.404/1976, englobadas entre as receitas não operacionais no plano de contas da fiscalizada, que devem ser normalmente tributadas pelas contribuições em tela, pois não estão listadas entre as exclusões da base de cálculo dadas pelo § 3º do artigo 1º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, nem em outro diploma legal.

Arremata que as receitas de contrato são sujeitas às alíquotas normais da não-cumulatividade das contribuições de 1,65% e 7,6%. As bases de cálculo foram obtidas dos lançamentos a crédito na conta contábil, conforme balancetes mensais de fls. 166-187.

1.4. Saldos de créditos não utilizados - aproveitamento de ofício

Destaca que, segundo os registros 1100 e 1500 da EFD-Contribuições referente a janeiro/2019, a fiscalizada tinha saldos de créditos apurados entre abril/2017 e dezembro/2018 ainda não utilizados, que somavam R\$ 6.102.101,56 da Contribuição para o PIS/Pasep e R\$ 28.106.652,40 da Cofins. Estes saldos foram então empregados pela fiscalizada em desconto das contribuições devidas em novembro e dezembro/2019. Em verificação dos saldos pré-2019 informados, não se confirmaram os valores apurados em maio/2017 pois, segundo a EFD Retificadora referente àquele período, transmitida em 19/12/2019, os saldos restantes são menores (fls. 143-144). Por essa razão, no início do período auditado os saldos de créditos apurados entre abril/2017 e dezembro/2018 ainda disponíveis eram de R\$ 5.852.908,44 da Contribuição para o PIS/Pasep e R\$ 26.958.853,74 da Cofins.

E segundo as apurações constantes nas EFD-Contribuições de janeiro a dezembro/2019, período sob auditoria fiscal, teriam restado saldos de créditos não aproveitados em todos aqueles meses, que somavam R\$ 7.846.820,49 da Contribuição para o PIS/Pasep e R\$ 36.142.930,31 da Cofins, empregados em desconto das contribuições devidas em dezembro/2019, janeiro e fevereiro/2020.

Informa que algumas utilizações destes saldos de créditos anteriores efetuada pelo contribuinte foram certificadas pela auditoria e mantidas, R\$ 4.888.863,59 da Contribuição para o PIS/Pasep e R\$ 17.985.703,66 da Cofins, mas outras tiveram de ser refeitas. E acrescenta:

Em cada período de apuração devem ser utilizados de ofício prioritariamente os créditos apurados no próprio mês e depois os saldos disponíveis de meses anteriores em ordem cronológica, como procedimento menos gravoso ao contribuinte fiscalizado.

Nesta sistemática, os valores de contribuição apurados pela Fiscalização – decorrentes dos débitos levantados por omissão de receitas e dos créditos glosados – referentes a janeiro a novembro/2019 foram totalmente descontados com créditos dos próprios meses e com saldos anteriores de abril/2017 a dezembro/2018.

Quanto a dezembro/2019, os créditos do próprio período e o que ainda restava de saldos de meses anteriores foi suficiente apenas para desconto parcial, remanescendo parcela para lançamento de ofício de ambas as contribuições.

Como o contribuinte tinha utilizado saldos de créditos de 2019 para desconto das contribuições apuradas em janeiro e fevereiro/2020, saldos que aqui foram empregados para desconto nos próprios meses de apuração, há parcelas em 2020 que ficaram descobertas e devem ser objeto de lançamento ofício.

A Fiscalização relata que a utilização dos saldos de créditos anteriores efetuada pelo contribuinte, a parte desta utilização certificada pela auditoria e o aproveitamento de ofício efetuado estão demonstrados no arquivo Aproveitamento de ofício de créditos.

Salienta que, após o aproveitamento de ofício, nenhum saldo de créditos anteriores a dezembro/2019, inclusive, restou disponível à fiscalizada.

Lançamento de ofício

Por fim, a Fiscalização apresenta demonstrativos com os valores de PIS/Pasep e Cofins lançados de ofício, com incidência de juros de mora à taxa Selic e acompanhados de multa de ofício de 75%, conforme art. 61, § 3º, e art. 44, inc. I, da Lei nº 9.430/1996, respectivamente.

2 DA IMPUGNAÇÃO

Cientificada das autuações em 24/03/2023 (fl. 785), a Interessada apresentou, em 24/04/2023, a impugnação (fls. 790-833) e documentos anexos, para alegar, em síntese e fundamentalmente, o seguinte:

1. SÍNTESE FÁTICA

Discorre sobre seu objeto social e apresenta uma síntese sobre os fatos atinentes a este processo.

2. DA NULIDADE DO LANÇAMENTO MEDIANTE ALTERAÇÃO DO PERÍODO DO TERMO DE DISTRIBUIÇÃO DE PROCEDIMENTO FISCAL - TDPF

Citando os arts. 7º e 8º do Decreto nº 70.235/72, o art. 2º do Decreto nº 3.724/01, o art. 196 do Código Tributário Nacional, os arts. 26 e 28 da Lei nº 9.784/99, e a Portaria RFB nº 6.478/17, propugna a nulidade do lançamento relativo ao período de 01/2020 a 02/2020, por ausência de intimação da Impugnante acerca da alteração do Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal (TDPF), e conseqüente ofensa ao princípio da legalidade e do direito ao contraditório e à ampla defesa em processo administrativo.

3. DA NÃO CUMULATIVIDADE DA CONTRIBUIÇÃO AO PIS E DA COFINS – ARTIGO 3º DAS LEIS Nº 10.637/2002 E 10.833/2003

Apresenta evolução da legislação acerca da não cumulatividade do PIS e da Cofins, e aduz que não há na legislação nenhuma regra que impeça os contribuintes que atuam no comércio (ex.: supermercados, lojas de departamentos) de creditar-se dos insumos essenciais ou relevantes para o desenvolvimento da sua atividade econômica, situação jurídica que reforça o direito de a impugnante tomar créditos de PIS e Cofins sobre todas as despesas necessárias para auferir receitas.

Discorre sobre o conceito de insumo a partir do julgamento do Recurso Especial (REsp) nº 1.221.170/PR, pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), e alega que a significação de insumos e atividades aptas a obter créditos do PIS e da Cofins

sobre insumos que foi adotada pela União por meio das Instruções Normativas nº 247/2002 (revogada), nº 404/2004 (revogada) e nº 1911/2019, e mais tarde, tentando distorcer o resultado da decisão do REsp nº 1.221.170/PR, através do Parecer Normativo RFB/Cosit nº 5, de 2018, é extremamente restritiva, e fere a não cumulatividade prevista nas Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, que decorre da previsão constitucional do artigo 195 da Constituição Federal.

Arremata que deve ser observada, no julgamento desta impugnação, a orientação emanada do julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, leading case dos Temas de Recursos Repetitivos nº(s) 779 e 780, que reconheceu o direito de os contribuintes tomarem créditos do PIS e da Cofins sobre as despesas consideradas essenciais ou relevantes para o desenvolvimento da atividade econômica, seja uma indústria, uma prestadora de serviços, ou um comércio varejista (ex.: supermercados, lojas de departamentos).

4. DO MÉRITO

4.1. DESPESAS DE TRANSPORTES EM TRANSFERÊNCIA ENTRE ESTABELECIMENTOS (Item 2.1.1 do TVF)

Defende que é perfeitamente qualificável como “frete sobre compras” os gastos com fretes referentes a movimentação das mercadorias desde o estabelecimento do fornecedor, passando pelo Centro de Distribuição, até a “área de vendas” dos estabelecimentos do contribuinte, dedicados à venda a varejo, desde que, é claro, pagas/arcadas/suportadas pela contribuinte na condição de tomadora do serviço, o que é o caso. Cita a Solução de Consulta COSIT nº 390/2017.

Alega que, considerando o conceito de insumos, as despesas com fretes são passíveis de tomada de crédito de PIS e Cofins, por serem necessárias para a sua atividade econômica, sejam (i) fretes sobre aquisições; (ii) fretes sobre vendas; ou, (iii) fretes em relação às transferências de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte.

Explica que, no caso concreto, existe comprovação documental suficiente de que a Impugnante suportou os custos dos serviços de transportes, tendo figurado como “tomadora” nos conhecimentos de transportes, bem como arcado com o custo desses serviços.

Argumenta que, à luz do princípio da não cumulatividade e da legislação de regência, as despesas com fretes para transporte de produtos a serem comercializados geram créditos de PIS e Cofins, pois são essenciais para a atividade de comercialização e distribuição, uma vez que a Impugnante promove a transferência de mercadorias entre suas filiais por razões de logística, com o intuito de facilitar a distribuição e destinação das mercadorias, posto que seria impossível colocar os produtos na área de venda, e promover a sua comercialização, sem transportá-las primeiro do fornecedor até o Centro de Distribuição, e depois do Centro de Distribuição para as ditas áreas de venda em cada uma de suas filiais.

4.2. DESPESAS DE ALUGUEL (Item 2.2.2 do TVF)

Alega que os contratos de locação demonstram que as edificações realizadas pela Havan, em imóveis de terceiros, são feitas a título antecipação de aluguel, para depois o custo ser abatido através do pagamento mensal de aluguéis, a partir do momento em que a Loja entra em funcionamento. Acrescenta que é irrelevante se o valor do aluguel foi pago em dinheiro ou mediante compensação de créditos, fato que não desvirtua a natureza de despesa desse aluguel.

Argumenta que não é lícito ao agente fiscalizador desconsiderar as operações realizadas, para permitir o abatimento apenas sob a forma de depreciação das edificações e não como o pagamento dos aluguéis, na medida em que os instrumentos firmados pela Impugnante devem ser respeitados e não há justificativa técnica plausível para sua desconstituição.

Propugna a ilegalidade do disposto no art. 31, § 3º, da Lei nº 10.865/2004, uma vez que a não cumulatividade em relação ao PIS e à Cofins é direito constitucional que não aceita restrição. Discorre sobre o histórico legislativo a respeito da sistemática não cumulativa do PIS e da Cofins, para reforçar o direito da Impugnante de se creditar em relação aos valores pagos a título de aluguel quando os imóveis que loca eram de sua propriedade, independentemente de haver qualquer normativo legal restringindo este direito, sob pena de se ferir o art. 195, § 12º da Constituição Federal de 1988.

Aduz que a Lei nº 10.865/2004 extrapolou as condições impostas na Lei Complementar nº 104/01, que exige a prática de ato com a finalidade de dissimulação do fato gerador efetivamente ocorrido, situação não condizente com a glosa de crédito aqui examinada. Assim, em sua literalidade, o art. 31, § 3º, da Lei nº 10.865/04 parece contrariar a legislação complementar ao impedir o direito ao crédito em operações lícitas e efetivas.

Defende que, embora a lei civil considere o imóvel como um todo, correspondendo ao “solo e tudo que se lhe incorporar natural ou artificialmente” (Art. 79 da Lei nº 10.406/02 – Código Civil), é preciso reconhecer que a parte correspondente ao valor das edificações não estaria na literalidade da proibição de crédito, por representar valor que nunca integrou o “patrimônio da pessoa jurídica” locatária. Assim, o direito ao crédito persistiria, no mínimo, de forma proporcional ao valor dos investimentos, na medida em que o valor das edificações, comprovadamente suportado pela locadora, nunca pertencera ao patrimônio da locatária.

4.3. AJUSTES DE ACRÉSCIMO DE CRÉDITOS (Item 2.2.3 do TVF)

Destaca que, ao contrário das conclusões utilizadas pelo agente fiscal, é preciso consignar que no mês 10/2019 a Impugnante preencheu incorretamente os registros da EFD Contribuições, tendo procedido 4 retificações nesse período, e por problemas operacionais restaram imperfeições no documento de obrigação acessória, mas que não resultaram em redução do valor devido ao Erário Público.

Pondera que o ajuste realizado pelo agente fiscalizador analisou unicamente os créditos escriturados pela empresa no EFD Contribuições, sem efetuar análises nos valores dos débitos lançados na mesma EFD Contribuições, critério objetivamente incapaz de contribuir com a verdade material no caso concreto.

Explica que, na competência em questão, a empresa escriturou incorretamente não apenas o “ajuste de crédito” em “acréscimos”, no montante de R\$ 1.628.654,61 para a contribuição para o PIS/Pasep e de R\$ 7.501.681,83 para a Cofins, nos registros M110 e M510, como também escriturou incorretamente no registro F100 o ajuste a “débito” o valor de R\$ 931.275,14 para a Contribuição para o PIS/Pasep e de R\$ 4.289.523,20 para a Cofins, totalmente indevido.

No valor do “ajuste de crédito” em acréscimos, no montante de R\$ 1.628.654,61 para a Contribuição para o PIS/Pasep e de R\$ 7.501.681,83 para a Cofins, estão contidos valores de créditos pertinentes referentes a imobilizados e parcelas de amortização de obras, que devido a um equívoco no preenchido da obrigação acessória não foram escriturados corretamente no Registro F120 da declaração, sendo eles:

	Base Cálculo	PIS 1,65%	COFINS 7,60%
Amortizações	4.353.754,69	71.836,95	330.885,36
Créditos Imobilizado	977.442,01	16.127,79	74.285,59
	5.331.196,70	87.964,75	405.170,95

E prossegue:

Através da análise mensal das obrigações acessórias transmitidas pela impugnante, é possível comprovar que mensalmente são escriturados créditos destas origens, que NÃO foram lançados neste mês no registro correto, comprovando assim, o equívoco no período em questão.

Desta forma, a base de cálculo do ajuste apurado pelo agente fiscalizador de R\$ 38.524.884,45, precisa ser acrescida de antemão no valor de R\$ 5.331.196,70, resultando assim no montante de R\$ 43.856.081,15.

Remontada a nova base de cálculo do “ajuste crédito” em acréscimos, precisamos anular a escrituração equivocada do débito de R\$ 931.275,14 para a Contribuição para o PIS/Pasep e de R\$ 4.289.523,20 para a Cofins, oriundo do lançamento errôneo no registro F100, considerando a base de cálculo de R\$ 56.440.917,75.

Conforme demonstrado abaixo:

REGISTRO - F100 - SAIDA - Demais Documentos e Operações Geradoras de Contribuição e Créditos

REGISTRO - F100 - SAIDA
F100 - Demais Documentos e Operações Geradoras de Contribuição e Créditos

Tipo de Operação	1	Operação Representativa de Receita Auferida, Sujeita ao Pagamento das Cor	
Participante			
Item			
Data da Operação	31/10/2019		
Valor da Operação	R\$ 56.440.917,75		
Natureza da Base de Cálculo do Crédito			
Origem do Crédito			
CST do PIS/Pasep	01	Operação Tributável com Alíquota Básica	
Base de Cálculo do PIS/Pasep	56.440.917,7500	Alíquota do PIS/Pasep	1,6500
		Valor do PIS/Pasep	R\$ 931.275,14
CST da COFINS	01	Operação Tributável com Alíquota Básica	
Base de Cálculo da COFINS	56.440.917,7500	Alíquota da COFINS	7,6000
		Valor da COFINS	R\$ 4.289.523,20
Conta Analítica Contábil	3.1.01.4.001.004	RECEITA DE PRESTACAO SERVICOS	
Centro de Custos			
Descrição do Documento/Operação	outras receitas		

Fechar

O aludido lançamento foi realizado unicamente para que ao final do período, a obrigação acessória (EFD Contribuições) apresentasse corretamente os valores devidos das contribuições, mesmo que os diversos lançamentos internos apresentaram inconsistências que deveriam ter sido apuradas e corrigidas, e não foram até a fiscalização.

Desta maneira, ao final da análise, é possível constatar que ocorreram falhas nos procedimentos de apuração e escrituração fiscal da empresa em relação a escrituração e demonstração nas obrigações acessórias, porém isto não configura falta de informações e/ou inconsistências contábeis, apenas foram demonstrados os valores de forma equivocada na EFD – Contribuições.

Não faz qualquer sentido ter o valor da base de crédito de R\$ 60.181.455,55 glosado, posto que justamente através das análises anteriores, é possível demonstrar que o fato ocorrido foi o inverso do que apontou/apurou a fiscalização, ou seja, foi realizada uma tributação a maior das contribuições sobre uma base de cálculo de débitos de R\$ 1.590.658,90.

Como o “efeito real fiscal” foi, a tributação a maior de R\$ 1.590.658,90, com toda crítica que possa merecer a informação prestada pelo contribuinte no EFD Contribuições, é CERTO afirmar que “erro” na apresentação na obrigação acessória, não se constitui em fato gerador de impostos e contribuições.

No caso concreto, a fiscalização apurou um “crédito” lançado a maior que o devido, porque adotou o critério errado de apurar/aferir apenas as informações dos registros M100 e M510 ignorando que os ajustes no registro F100 anularam tal efeito, inclusive, a maior que o devido, conforme abaixo demonstrado.

	EFD Contribuições	CORRETO	DIFERENÇA
<u>DÉBITO</u>			
F100	56.440.917,75	0,00	(56.440.917,75)
<u>(-) CRÉDITO</u>			
F120	0,00	5.331.196,70	5.331.196,70
<u>(-) AJUSTE ACRÉSCIMO</u>			
M110/M510	98.706.340,00	38.524.884,45	(60.181.455,55)
	<u>(42.265.422,25)</u>	<u>(43.856.081,15)</u>	<u>(1.590.658,90)</u>

Diante de todo o exposto, o auto de infração, nesse particular não merece prosperar e deve ser cancelado.

4.4. RECEITAS FINANCEIRAS (Item 2.3.1 do TVF)

Ressalta que, desde o dia 01/07/15, data de entrada em vigor do Decreto nº 8.426/15, a Impugnante está sujeita à incidência do PIS e da Cofins às alíquotas de 0,65% e 4%, respectivamente, sobre algumas de suas receitas financeiras. Entende, porém, que a majoração das alíquotas do PIS e da Cofins pelo Decreto nº 8.426/15 incorreu em diversas ilegalidades e inconstitucionalidades, violando princípios basilares do direito, tais como o da legalidade, o da não-cumulatividade das contribuições sociais e os princípios da segurança jurídica, do direito adquirido e da irretroatividade das leis. Acrescenta que o referido decreto extrapolou o poder regulamentar ao aumentar as alíquotas de PIS e Cofins sobre as receitas financeiras, violando o princípio da legalidade previsto no artigo 150, inciso I, da Constituição Federal de 1988.

Salienta que a presente discussão é objeto do mandado de segurança sob nº 5019304-68.2017.4.04.7205, que está sobrestado aguardando o julgamento do Tema nº 756 pelo STF.

Em relação à Receita oriunda de Deságio na aquisição de Créditos de Impostos – ICMS, cita o julgamento do Recurso Extraordinário nº 606.107/RS, sob relatoria da Ministra Rosa Weber, em sede de repercussão geral, em que o Supremo Tribunal Federal teria decidido que na cessão de créditos de ICMS acumulados em decorrência de exportação não há a incidência de PIS e Cofins, pois não se adequa no conceito constitucional de receita.

Arremata que o entendimento do STF, em sede de repercussão geral, relacionado a cessão de créditos de ICMS acumulados em decorrência de exportação para terceiros, pode ser estendido ao presente caso concreto, uma vez que não é possível incidir PIS e Cofins sobre a aquisição de créditos de ICMS com deságio, porquanto o ingresso correspondente a cessão não se amolda ao conceito constitucional de receita, bem como não pode compor a renda tributável do contribuinte.

4.5. Outras Receitas (Item 2.3.2 do TVF)

Contesta as conclusões da autoridade fiscal a respeito das receitas escrituradas na conta 3.1.01.4.001.024 RECEITA BONUS PROTECAO FINANCEIRA, alegando que a exploração de seguros compreende um ativo intangível.

Discorre sobre o acordo operacional e contrato com a empresa Zurich Minas Brasil Seguros S/A sobre distribuição de seguros, mediante utilização com exclusividade da carteira de clientes e instalações da contribuinte em todo o território nacional. Tece as seguintes conclusões:

a) o aporte inicial é um “investimento” realizado pela Zurich e, portanto, foi contabilizado em seu ativo permanente e será amortizado no prazo de vigência do contrato, qual seja, 5 (cinco) anos;

b) o objetivo do “valor antecipado” é a exploração com exclusividade da carteira e instalações da contribuinte, para venda de seguros, cujo valor está atrelado ao cumprimento de metas. Em outras palavras, o “investimento” é o preço que a Zurich pagou à contribuinte pela cessão de sua carteira de clientes e instalações, pelo período de 5 (cinco) anos. O pagamento integral do preço está condicionado ao cumprimento de metas, que se não alcançadas impõem a devolução com atualização da parcela do “investimento”, proporcionalmente ao percentual inadimplido da meta.

Portanto, conclui-se que a impugnante recebeu da Zurich o valor de R\$ 200.000.000,00 pela parcela identificada como “investimento” no instrumento, que nada mais é do que a venda de um “ativo intangível” (permanente).

Explica que a venda de “intangível” (ativo permanente) não é uma receita operacional, motivo pelo qual não é fato gerador de PIS e Cofins.

Destaca que a cessão onerosa a terceiro, por tempo determinado, desse direito de exclusividade para a Zurich distribuir/negociar seguros (garantia estendida) é um “ativo permanente/intangível”, atendendo as disposições do Pronunciamento do Comitê de Pronunciamentos Contábeis CPC nº 4, razão pela qual o aludido valor deve ser realizado na medida do cumprimento do contrato.

Salienta que o direito de exclusividade quanto à negociação de seguros, nos estabelecimentos físicos ou virtuais da Impugnante, representa um “ativo intangível”, que, embora ainda não esteja contabilizado no “ativo permanente” (não circulante), se trata de um ativo que cumpre os requisitos essenciais para seu reconhecimento contábil como um “ativo permanente” somente no exato momento em que é cedido/alienado a terceiro. Contudo, isso não impede o reconhecimento de que se trata de uma alienação de um “ativo intangível”, ou seja, uma receita não operacional.

Conclui, assim, pela impossibilidade de tributação por PIS e Cofins em relação ao “Acordo operacional para distribuição de seguros” e o “Contrato de representação para venda de produto de seguro e outras avenças”, firmados com a empresa Zurich Minas Brasil Seguros S.A.

5. DO PEDIDO

Ao final, requer:

Em face de todo o exposto, com o devido respeito e acatamento, nada mais resta à empresa impugnante, a não ser requerer o cancelamento dos Autos de Infração aqui combatidos, sendo igualmente julgada totalmente insubsistente à luz dos fundamentos fáticos e jurídicos narrados na presente peça impugnatória.

A impugnante requer, também, a produção de todos os meios de prova que vossas senhorias entendam necessárias ao deslinde da controvérsia instaurada, especialmente a juntada dos documentos em anexo e a realização de quaisquer diligências que se fizerem pertinentes.

A Interessada indica, ao longo da impugnação, teses doutrinárias e julgados do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) e dos Tribunais Superiores para fundamentar seu entendimento.

3 DA DILIGÊNCIA

Em 27 de março de 2024, os autos foram baixados em diligência (Resolução nº 106-000.828 – 1ª TURMA/DRJ06, fls. 875-887), para que fossem adotadas as seguintes providências pela autoridade administrativa de jurisdição do contribuinte:

- a) Considerando as alegações da Impugnante, reapreciar as glosas da não cumulatividade de PIS e Cofins relativas aos ajustes de acréscimo de crédito referente ao período de outubro de 2019, com base nas escriturações fiscal e contábil da Interessada, bem como demais documentos que julgar necessários;*
- b) Intimar o contribuinte a apresentar outros esclarecimentos sobre a matéria objeto desta diligência, caso entenda necessário;*
- c) Após análises anteriores, proceder ao ajuste, se for o caso, dos valores passíveis de lançamento de ofício, incluindo aqueles referentes ao período de janeiro a fevereiro de 2020 (após o aproveitamento de ofício de eventuais saldos de créditos não utilizados);*
- d) Prestar quaisquer outras informações que julgar necessárias para a solução da lide.*

Em atendimento à diligência solicitada, e após o encerramento desta, a autoridade fiscal decidiu acatar as alegações de defesa e, assim, alterar o aproveitamento de ofício dos saldos de créditos e retificar os lançamentos de ofício, conforme demonstrado no Relatório de Diligência de fls. 897-900.

4 DA MANIFESTAÇÃO SOBRE O RESULTADO DA DILIGÊNCIA

Cientificada do teor da diligência em 06/08/2024, a Interessada apresentou, em 05/09/2024, a manifestação de fls. 934-936, a seguir sintetizada.

Inicialmente, faz uma breve exposição sobre os fatos do presente processo e destaca que os ajustes de créditos foram retificados de acordo com as alegações da Impugnante, alterando os valores devidos a título de PIS e Cofins. E assim conclui:

Desta feita, por estar de acordo com as retificações promovidas pela autoridade fiscal com base nas informações prestadas na impugnação, a contribuinte deixa de aditar suas razões nos termos da parte final do art. 18, § 3º, do Decreto nº 70.235/72.

É o relatório.

A Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 06, por meio do Acórdão nº 106-048.556, de 28 de novembro de 2024, decidiu, por unanimidade de votos, julgar procedente em parte a impugnação, mantendo parcialmente o crédito tributário em litígio, conforme entendimento resumido na seguinte ementa:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

Período de apuração: 01/01/2019 a 28/02/2020

REGIME NÃO CUMULATIVO. CRÉDITOS. CONCEITO DE INSUMO.

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte, nos termos da decisão proferida pelo STJ nos autos do Recurso Especial nº 1.221.170/PR.

REGIME NÃO CUMULATIVO. CRÉDITOS. INSUMOS. ATIVIDADE COMERCIAL. IMPOSSIBILIDADE.

Somente há insumos geradores de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins nas atividades de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviços a terceiros. Assim, para fins de apuração de créditos das contribuições, não há insumos na atividade de revenda de bens, notadamente porque a esta atividade foi reservada a apuração de créditos em relação aos bens adquiridos para revenda (inciso I do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003).

REGIME NÃO CUMULATIVO. CRÉDITOS. FRETE ENTRE ESTABELECIMENTOS. PRODUTOS ACABADOS.

Os gastos com fretes relativos ao transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa não geram créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins não cumulativas. (Súmula CARF nº 217, vinculante, conforme art. 25, § 13, do Decreto nº 70.235, de 1972).

REGIME DE APURAÇÃO NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITOS SOBRE DESPESAS DE ALUGUEL RELATIVAS A BENS QUE JÁ TENHAM INTEGRADO O PATRIMÔNIO DO CONTRIBUINTE.

Em função do disposto no art. 31, § 3º da Lei nº 10.865/2004, é vedada a apropriação de créditos sobre despesas de aluguel relativas a bens que já tenham integrado o patrimônio do contribuinte.

RECEITA AUFERIDA NÃO SUBMETIDA À TRIBUTAÇÃO. RECEITAS FINANCEIRAS.

Desde 01/07/2015, por meio do Decreto nº 8.426/15, foram restabelecidas as alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de apuração não cumulativa.

RECEITA AUFERIDA NÃO SUBMETIDA À TRIBUTAÇÃO. DESÁGIO NA AQUISIÇÃO DE CRÉDITOS DE IMPOSTOS.

O art. 1º da Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 determina a incidência das contribuições sobre o total das receitas auferidas no mês.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/2019 a 28/02/2020

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.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/01/2019 a 28/02/2020

NULIDADE. AUTO DE INFRAÇÃO. INOCORRÊNCIA.

Tendo em vista que o procedimento fiscal foi instaurado conforme a legislação vigente, e o lançamento fiscal foi efetuado por autoridade competente e encontra-se devidamente motivado, com descrição precisa e detalhada dos fatos, trazendo todas as informações necessárias para a sua devida compreensão e o exercício do contraditório e da ampla defesa, inexistente nulidade dos lançamentos efetuados.

DIREITO AO CONTRADITÓRIO E À AMPLA DEFESA. APRESENTAÇÃO DA IMPUGNAÇÃO.

O direito ao contraditório e à ampla defesa somente se instaura com a apresentação de impugnação ao lançamento. (Súmula CARF nº 162, vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

TERMO DE DISTRIBUIÇÃO DO PROCEDIMENTO FISCAL. AUSÊNCIA DE NULIDADE.

O Termo de Distribuição do Procedimento Fiscal (TDPF) é instrumento interno de gerenciamento, controle e acompanhamento das atividades de fiscalização. Seus eventuais vícios, omissões, incorreções ou até mesmo a sua própria ausência não são causas de nulidade do auto de infração.

AUTORIDADES JULGADORAS DE PRIMEIRA INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA. VINCULAÇÃO. COMPETÊNCIA.

Pelo caráter vinculado de sua atuação, as autoridades julgadoras de primeira instância administrativa estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo impedidas de apreciar alegações que impliquem, ainda que

indiretamente, na inconstitucionalidade ou ilegalidade de dispositivos legais validamente editados.

JUNTADA POSTERIOR DE PROVAS AOS AUTOS. REQUISITOS.

A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de a impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna por motivo de força maior, refira-se a fato ou a direito superveniente ou destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos, condições não verificadas nos autos.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

A recorrente HAVAN S.A. interpôs Recurso Voluntário, reiterando os argumentos expostos na impugnação.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Matheus Schwertner Zicarelli Rodrigues**, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e cumpre com os requisitos formais de admissibilidade, devendo, por conseguinte, ser conhecido.

1 DA PRELIMINAR DE NULIDADE DO LANÇAMENTO EM RAZÃO DA ALTERAÇÃO DO PERÍODO DO TERMO DE DISTRIBUIÇÃO DE PROCEDIMENTO FISCAL – TDPF

Em seu Recurso Voluntário, a recorrente reitera que o Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal - TDPF foi lavrado no dia 09/11/2022, especificando os tributos fiscalizados (contribuições ao PIS e da COFINS) e o período de apuração (01/2019 a 12/2019), entretanto, conforme se verifica do auto de infração ora combatido, houve o lançamento das contribuições relativas aos períodos de apuração de janeiro a dezembro de 2019 e de janeiro a fevereiro de 2020.

Ressalta que, nos termos do TDPF em testilha, o procedimento fiscal foi alterado em 08/03/2023 de modo a abranger também os períodos de 01/2020 a 02/2020, todavia, não houve a ciência da recorrente de tal alteração, sendo que “[...] a ciência, pelo sujeito passivo, das diligências de fiscalização e de todos os atos que resultem em imposição de ônus, sanções etc. é imprescindível, em decorrência do postulado da legalidade, do contraditório e ampla defesa, e conforme todo o arquétipo legal atinente às atividades de fiscalização”.

Por tais razões, sustenta que o v. acórdão recorrido deve ser reformado, “*para reconhecer a nulidade do lançamento relativo ao período de 01/2020 a 02/2020, por ausência de intimação da recorrente acerca da alteração do Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal – TDPF, em manifesta ofensa ao princípio da legalidade e do direito ao contraditório e à ampla defesa em processo administrativo*”.

Com a devida vênia, entendo que não assiste razão à recorrente.

Conforme bem analisado pelo v. acórdão recorrido, “[d]e acordo com o Termo de Verificação Fiscal (item “2.4 Saldos de créditos não utilizados - aproveitamento de ofício”, fls. 732-733), e com base no § 3º do art. 5º da Portaria RFB nº 6.478, de 2017, o auditor fiscal responsável pelo procedimento fiscal constatou a necessidade de análise complementar da apuração das contribuições sociais em apreço nos meses de janeiro e fevereiro/2020, fato devidamente consignado no citado Termo de Verificação Fiscal (§ 2º do art. 5º da Portaria RFB nº 6.478, de 2017)”.

Diante disto, como reconhecido pela própria recorrente, houve a ampliação do período de apuração inicialmente indicado pela fiscalização, para alcançar também os períodos de janeiro e fevereiro de 2020, conforme autorizado pelo artigo 5º, §§2º e 3º, da Portaria RFB nº 6.478/17, *ex vi*:

Art. 5º O TDPF conterà:

I - a numeração de identificação e controle;

II - os dados identificadores do sujeito passivo;

III - a natureza do procedimento fiscal a ser executado (fiscalização ou diligência);

IV - o prazo para a realização do procedimento fiscal;

V - o nome e a matrícula do(s) Auditor(es)-Fiscal(ais) da Receita Federal do Brasil responsável(is) pelo procedimento fiscal;

VI - o número do telefone e endereço funcional para contato; e VII - o nome e a matrícula do responsável pela expedição do TDPF.

§ 1º No caso de procedimento de fiscalização, além dos elementos relacionados no caput, o TDPF-F ou TDPF-E conterà a indicação do tributo objeto do procedimento fiscal a ser executado e o respectivo período de apuração do fato punível, e, facultativamente, o relatório de verificação da correspondência entre os valores declarados e os apurados na escrituração contábil e fiscal do sujeito passivo, em relação aos tributos administrados pela RFB, podendo alcançar os fatos geradores ocorridos nos últimos 5 (cinco) anos e os do período de execução do procedimento fiscal.

§ 2º O tributo e o período de apuração do fato punível inicialmente indicados nos termos do § 1º poderão ser, respectivamente, diversificado e ampliado, devendo a alteração ser registrada no TDPF-F ou TDPF-E e consignada no

primeiro termo de ofício emitido pelo Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil responsável pela execução do procedimento fiscal.

§ 3º O Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil poderá examinar livros e documentos referentes a períodos não consignados no TDPE, quando necessário para verificar os fatos que deram origem a valor computado na escrituração contábil fiscal do período em exame ou deles seja decorrente. (Grifamos)

Cumpra observar também que, no âmbito do processo administrativo fiscal, o exercício pleno do direito à ampla defesa e ao contraditório está assegurado aos sujeitos passivos na faculdade de que dispõem de impugnar o lançamento tributário, sendo descabido propugnar pelo seu exercício prévio.

Neste sentido, Alberto Xavier leciona que:

Em matéria de lançamento tributário a garantia de ampla defesa não atua necessariamente pela via do direito de audiência prévia à prática do ato primário (pretennatio hearing), mas no 'direito de recurso' deste mesmo ato, pelo qual o particular toma a iniciativa de uma impugnação em que seu direito de audiência assumirá força plena (posttennatio hearing)¹.

Tal matéria também foi objeto da Súmula CARF nº 162, cuja observância é obrigatória pelos Conselheiros do CARF, *ex vi* do art. 123, §4º do Regimento Interno do CARF (RICARF):

Súmula CARF nº 162. O direito ao contraditório e à ampla defesa somente se instaura com a apresentação de impugnação ao lançamento.

Assim, após a lavratura do Auto de Infração, a recorrente foi devidamente notificada, podendo se insurgir sobre todos os fundamentos da autuação, inexistindo, portanto, qualquer nulidade ou cerceamento de defesa, razão pela qual voto por rejeitar a preliminar de nulidade do auto de infração.

2 DA NÃO CUMULATIVIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES AO PIS E DA COFINS E AS DESPESAS DE TRANSPORTES EM TRANSFERÊNCIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS (ITEM 2.1.1 DO TVF)

Conforme se extrai do Termo de Verificação fiscal, a fiscalização glosou créditos apropriados pela recorrente sobre fretes entre estabelecimentos próprios, com base no entendimento que tais créditos não poderiam ser apropriados na condição de insumos (art. 3º, inciso II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03), uma vez que a recorrente não é prestadora de serviço nem fabricante de quaisquer produtos, mas empresa comercial varejista, bem como, por se tratar de transferência interna de bens adquiridos para revenda, em fase anterior à efetiva venda, não poderia ser enquadrado como frete na operação de venda (art. 3º, inciso IX, da Lei nº 10.833/03), de

¹ Do Lançamento - Teoria do Ato. do Procedimento e do Processo Tributário, Ed. Forense, 2ª ed. 1997.

modo que inexistiria autorização legal para aproveitamento dos referidos créditos, entendimento este que foi mantido pelo v. acórdão recorrido.

Em seu Recurso Voluntário, a recorrente sustenta que, no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, *leading case* dos Temas de Recursos Repetitivos nº(s) 779 e 780, o STJ reconheceu o direito de os contribuintes tomarem créditos da não-cumulatividade das contribuições ao PIS e da COFINS sobre as despesas consideradas essenciais ou relevantes para o desenvolvimento da atividade econômica, seja uma indústria, uma prestadora de serviços, ou um comércio varejista (ex.: supermercados, lojas de departamentos).

No que se refere aos fretes para transporte de mercadorias a serem comercializadas, a recorrente defende que “[...] *em qualquer hipótese na qual ela figure como contratante/tomadora do serviço, e, portanto, onerada pelo custo do mesmo, independente se no trajeto ocorrer entre o fornecedor e a matriz, entre a matriz e suas filiais, entre a filial depósito e as demais filiais, entre o depósito e a matriz, sempre será parte integrante do custo/valor dos “bens adquiridos para venda”, e, portanto, na forma da Lei seu creditamento é assegurado*”.

Ressalta que “[...] *os gastos com transportes deve gerar créditos de PIS e COFINS, passíveis de dedução das contribuições devidas, pois são essenciais para a atividade de comercialização e distribuição, eis que a recorrente promove justamente a transferência de mercadorias entre suas filiais por razões de logística, com o intuito de facilitar a distribuição e destinação das mercadorias, posto que seria objetivamente impossível colocar os produtos na área de venda, e objetivamente promover a sua comercialização, sem transportá-las primeiro do fornecedor até o Centro de Distribuição e, depois do Centro de Distribuição para as ditas áreas de venda, em cada uma de suas filiais*”.

É o que passo a apreciar.

Apesar dos pertinentes argumentos trazidos pela recorrente, este e. CARF editou a Súmula CARF nº 217, cuja observância é obrigatória pelos Conselheiros do CARF, *ex vi* do art. 123, §4º do Regimento Interno do CARF (RICARF):

Súmula CARF nº 217. Os gastos com fretes relativos ao transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa não geram créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins não cumulativas.

Assim, independentemente do entendimento pessoal deste julgador, deve ser observado o entendimento sumulado, no sentido de manter a glosa sobre os gastos com fretes entre estabelecimentos próprios, razão pela qual nego provimento ao recurso neste tópico.

3 DOS CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE SOBRE DESPESAS DE ALUGUEL (ITEM 2.2.2 DO TVF)

Conforme se extrai do Termo de Verificação Fiscal, a fiscalização constatou que, segundo a 63ª alteração do contrato social da Havan, de 15/12/2016 (fls. 280/288), foi aprovado o

Protocolo de Intenção e Justificação de Cisão, tendo como empresa beneficiária Master S/A, em que lhe foram vertidos diversos bens (fl. 292), entre eles os imóveis de matrículas 34.228, 46.437 e 46.485 do serviço registral de Brusque-SC (fls. 265/277), que então foram locados pela Master ao estabelecimento matriz da Havan, em 01/08/2017 (fls. 261/264).

Assim, verificando que a recorrente havia apropriado créditos sobre despesas de aluguéis relativas a estes 3 imóveis que já tinham integrado o seu patrimônio, a fiscalização entendeu por glosar os referidos créditos, com base no artigo 31, §3º, da Lei nº 10.865/04, *ex vi*:

Art. 31. É vedado, a partir do último dia do terceiro mês subsequente ao da publicação desta Lei, o desconto de créditos apurados na forma do inciso III do § 1º do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, relativos à depreciação ou amortização de bens e direitos de ativos imobilizados adquiridos até 30 de abril de 2004.

(...)

§ 3º É também vedado, a partir da data a que se refere o caput, o crédito relativo a aluguel e contraprestação de arrendamento mercantil de bens que já tenham integrado o patrimônio da pessoa jurídica. (Grifamos)

A Fiscalização também glosou créditos referentes a aluguéis de imóveis relativos a alguns contratos firmados com o locador Challenger Fundo de Investimento Imobiliário, com base nos seguintes fundamentos:

Em outros contratos de aluguel firmados pela fiscalizada com Challenger constam cláusulas prevendo que as despesas da locatária com as obras de implantação das lojas seriam abatidas em aluguéis devidos (Contratos de locação e matrículas dos imóveis às fls. 299/508), isto é, a fiscalizada ficou dispensada do pagamento de aluguéis enquanto não compensada pelo que investiu em obras.

Cláusula 3.1.1 das filiais 79.379.491/0050-61, 79.379.491/0057-38, 79.379.491/0070-05, 79.379.491/0072-77, 79.379.491/0084-00, 79.379.491/0089-15, 79.379.491/0090-59, 79.379.491/0092-10 e 79.379.491/0101-46: “Considerando que a LOCATÁRIA adiantou para as benfeitorias e edificações sobre o Imóvel o valor de R\$... o valor do aluguel mensal será compensado integralmente até a liquidação do valor dos investimentos”.

Cláusulas 5.1 e 5.3 das filiais 79.379.491/0126-02, 79.379.491/0133-23, 79.379.491/0136-76, 79.379.491/0140-52 e 79.379.491/0150-24: “as obras ... serão executadas às custas da LOCATÁRIA ... Todo e qualquer pagamento realizado pela LOCATÁRIA ... para a execução das obras constantes do projeto de construção do prédio, serão ressarcidos ... através de abatimento mensal representado pela compensação com os valores de alugueres ajustados no presente contrato, até a liquidação total dos custos”.

Ocorre que a fiscalizada computou créditos sobre despesas de aluguel daqueles estabelecimentos desde o início de vigência dos contratos. Foi intimada a

esclarecer o suposto pagamento de aluguéis quando desobrigada e assim respondeu:

“A contribuinte esclarece que, com relação a DESPESAS DE ALUGUEL computada para creditamento de PIS e COFINS, segue abaixo, para melhor entendimento o esquema de contabilização de toda operação:

Quando a Havan constroi o prédio:

D - Obras as receber (Partes Relacionados no Ativo Não Circulante)
C - Fornecedores (Passivo Circulante)

D - Fornecedores (Passivo Circulante)
C - Caixa e equivalentes de caixa (Ativo Circulante)

Quando a Havan começa a dever o aluguel (alguns casos inaugura a loja)

D - Despesa de Aluguel (Resultado)
C - Aluguéis a pagar (Passivo Circulante)

Da compensação do valor do Aluguel

D - Aluguéis a pagar (Passivo Circulante)
C - Obras as receber (Partes Relacionados no Ativo Não Circulante)

Portanto, tecnicamente a DESPESA DE ALUGUEL não deixa de existir e/ou fica desobrigada a seu reconhecimento contábil, e tratando-se de despesa de aluguel vinculada a atividade fim da empresa, é passível o creditamento de PIS e COFINS.

O que acontece na prática, é que, para a liquidação do aluguel a pagar é realizado uma compensação entre as contas patrimoniais relacionadas dentre obrigação e pagar o aluguel(passivo) e a conta corrente de obras a receber (ativo).” (fls. 705/706)

Equivoca-se a fiscalizada ao afirmar que não deixa de existir a despesa de aluguel e obrigada a reconhecê-la. Ela é contratualmente dispensada de pagar o aluguel enquanto não se ressarcir do custo total das obras, inconcebível o reconhecimento contábil de obrigação inexistente, nada foi pago a título de aluguel. A contabilização das obras no ativo imobilizado está correta, mas sua baixa contra o fictício passivo em aluguéis não.

De toda forma, para efeito das contribuições, as Leis instituidoras da não cumulatividade n. 10.637/2002 e 10.833/2003, em seus artigos 3º, inciso IV e §1º, inciso II, estipulam como passíveis de creditamento as despesas incorridas no mês referentes a aluguel de prédios utilizados nas atividades da empresa. Inexistindo o pagamento de aluguel – ou mesmo ainda inexistindo o prédio, que seria construído ou estava em construção – o crédito referente é incabível e deve ser glosado.

Segundo a Norma Brasileira de Contabilidade NBC TG 27 (R4) - Ativo Imobilizado, parágrafos 55 e 58, os edifícios têm vida útil limitada e, por isso, são ativos depreciáveis a partir de quando estiverem disponíveis para uso.

As leis também preveem, nos seus artigos 3º, inciso VII e §1º, inciso III, que o custo de edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros que tenha sido suportado pela locatária poderá gerar créditos calculados sobre os encargos de depreciação incorridos no mês. A depreciação dos edifícios e construções é calculada à taxa fixada em função do prazo de vida útil, estabelecida em 25 anos nos termos do RIR/2018, artigos 318 a 320, e da Instrução Normativa RFB n. 1.700/2017.

No caso em tela, é este crédito o permitido. Os custos que a fiscalizada “adiantou para as benfeitorias e edificações” e “para a execução das obras” são passíveis de creditamento sobre sua depreciação, na proporção mensal de 0,3333%.

O detalhamento dos aluguéis glosados e do cálculo do crédito por depreciação aqui reconhecido consta no arquivo Glosa de créditos - aluguéis, parte integrante deste Termo.

Ao apreciar a impugnação, assim se manifestou o v. acórdão recorrido quanto aos créditos glosados com base no artigo 31, §3º, da Lei nº 10.865/04:

[...] a Impugnante não nega os fatos apresentados pela Fiscalização e se limita a apresentar questões constitucionais e legais, bem como opiniões de juristas, para contestar o disposto no art. 31, § 3º, da Lei nº 10.865, de 2004.

Quanto às alegações de inconstitucionalidade e ilegalidade, não cabe à autoridade julgadora de instância administrativa se manifestar, como já visto neste Voto (“1 Das Considerações Iniciais”).

Em outra linha de argumentação, a Impugnante requer ao menos o direito ao crédito de forma proporcional ao valor dos investimentos nos imóveis, na medida em que os valores das edificações, suportado pela locadora, nunca teriam pertencido ao patrimônio da locatária.

Todavia, conforme consta no Protocolo de Intenção e Justificação de Cisão (fls. 294-298), item “5. ELEMENTOS PATRIMONIAIS DA CISÃO”, foram transferidos para a empresa beneficiária os terrenos e edificações referentes às matrículas 34.228, 46.437 e 46.485 (imóveis locados). Veja-se:

*Pela Cisão serão transferidos para a **EMPRESA BENEFICIÁRIA** os seguintes ativos, que serão identificados e avaliados, pelo “Laudo de Avaliação” elaborado pelos senhores peritos:*

- a) Terreno e edificações eferente as matrículas 29.134, 34.288, 46.485, e, 46.437, localizadas na cidade de Brusque/SC;*
- b) Participação societária na empresa PICKETT.*

Ademais, conforme citado pela própria Impugnante, o art. 79 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil), estabelece que “são bens imóveis o solo e tudo quanto se lhe incorporar natural ou artificialmente”.

Não é possível, portanto, acatar as alegações apresentadas pela Impugnante em relação a esta questão.

No que se refere às despesas relativas aos contratos com cláusulas prevendo que as despesas da locatária com as obras de implantação das lojas seriam abatidas em aluguéis devidos, assim se manifestou o v. acórdão recorrido:

[...] a Impugnante alega, em síntese, que é irrelevante se o valor do aluguel foi pago em dinheiro ou mediante compensação de créditos, fato que não desvirtua a natureza de despesa desse aluguel.

Com efeito, somente os custos, despesas e encargos descritos no art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, geram créditos da não cumulatividade do PIS e da Cofins, entre os quais os aluguéis de prédios, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa:

Lei nº 10.637, de 2002; Lei nº 10.833, de 2003

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

(...)

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

(...)

§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor:

(...)

II - dos itens mencionados nos incisos III a V e IX do caput, incorridos no mês;

O inciso II do § 1º do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, dispõe que os créditos serão determinados aplicando-se a respectiva alíquota sobre o valor das despesas incorridas no mês, ou seja, confina o cálculo de créditos aos respectivos períodos de apuração, e isto com o fim de que as análises tanto da existência quanto da natureza do crédito possam ser devidamente aferidas dentro do período específico de geração do crédito.

Nesse contexto, as despesas de aluguéis de prédios utilizados nas atividades da empresa, passíveis de creditamento, devem ter correspondência com o período de apuração analisado e a sua efetividade deve ser devidamente comprovada.

No caso vertente, a Interessada é contratualmente dispensada de pagar o aluguel enquanto não se ressarcir do custo total das obras, caso dos contratos firmados com o locador CHALLENGER FUNDO DE INVESTIMENTO IMOBILIÁRIO - FII. Veja-se, a título de exemplo, o que dispõe a cláusula 3.1.1 do contrato referente ao imóvel de matrícula nº 32.841 (fls. 299-321):

3.1 A LOCATÁRIA pagará ao LOCADOR, a título de aluguel, o valor mensal de **R\$ 497.000,00 (quatrocentos e noventa e sete mil reais)**, ficando convencionado que o valor será reajustado a cada 12 (doze) meses, usando para este reajuste o IPCA-IBGE acumulado no período, ou a qualquer tempo mediante acordo entre as Partes.

3.1.1. Considerando que a LOCATÁRIA adiantou para as benfeitorias e edificações sobre o Imóvel o valor de **R\$1.743.857,13 (um milhão, setecentos e quarenta e três mil, oitocentos e cinquenta e sete reais e treze centavos)**, o valor do aluguel mensal será compensado integralmente até a liquidação total do valor dos investimentos. O saldo do valor será reajustado anualmente pelo índice IPCA – IBGE acumulado no período.

Sendo assim, não se pode admitir o reconhecimento contábil de obrigação inexistente como defende a Interessada, pois nada foi pago a título de aluguel no período questionado.

Mantêm-se, portanto, as glosas e o lançamento pertinente.

Em seu Recurso Voluntário, a recorrente contesta a conclusão adotada, apresentando os seguintes argumentos de fato e de direito.

[...] a interpretação do agente fiscalizador e dos julgadores da DRJ não pode prosperar, posto que errado, na medida em que os contratos de locação demonstram que as EDIFICAÇÕES realizadas pela Havan, em imóveis de terceiros, são feitas a título antecipação de aluguel, para depois o custo ser abatido através do pagamento mensal de aluguéis, a partir do momento em que a Loja entra em funcionamento, o imóvel em si que foi de fato da Havan, mais tarde cindido para a Master, entretanto isso ocorreu, antes da execução da obra civil, ou seja, antes da imobilização em imóveis de terceiros, que é efetivamente o objeto da locação.

Por tal razão, a recorrente em relação as obras realizadas apenas descontam o pagamento dos aluguéis, permanecendo o custo no circulante, e sobre esse valor não tomado nenhum crédito, somente após o vencimento de cada aluguel é debitado a despesa e creditado no Ativo a Amortização estas contas de obras e zerada no ativo, ou seja, sobre as obras não é feito nenhum crédito de PIS COFINS, pois são consideradas antecipação de aluguel.

Logo, não é lícito ao agente fiscalizador desconsiderar as operações realizadas, para permitir o abatimento apenas sob a forma de depreciação das edificações e não como o pagamento dos aluguéis, na medida em que os instrumentos firmados pela recorrente devem ser respeitados.

Além disso, pela sistemática da não-cumulatividade, passou a ser obrigatória para as empresas tributadas pelo lucro real, o pagamento do PIS e da COFINS com alíquotas de 1,65% e 7,6%, respectivamente sobre a receita bruta. A fim de compensar a majoração das alíquotas, foi concedido aos contribuintes um crédito de PIS e de COFINS equivalente à aplicação das respectivas alíquotas sobre o valor de, entre outros, dos aluguéis pagos a pessoas jurídicas.

Desta forma, fica caracterizado o direito da recorrente de se creditar do PIS e COFINS em relação aos valores pagos a título de aluguel quando os imóveis que loca eram de sua propriedade, independentemente de haver qualquer normativo legal restringindo este direito, sob pena de restar ferido o art. 195, 12º da Constituição Federal de 1988, principalmente porque no caso em questão a restrição imposta decorre de pura distorção dos fatos, para uma indevida caracterização de hipótese de vedação de crédito.

Tal posicionamento quanto a restrição a crédito de PIS e COFINS sobre locação não merece prosperar, pois agride a não cumulatividade. Ou seja, é ilegal a restrição prevista no § 3º do art. 31 da Lei nº 10.865/04, que veda a possibilidade de registro de crédito pela locatária, sobre os valores devidos a título de “aluguel e

contraprestação de arrendamento mercantil de bens que já tenham integrado o patrimônio da pessoa jurídica”, para efeito de apuração não cumulativa de PIS e COFINS.

Sem discutir a possibilidade constitucional dessa delegação de competência, percebe-se que a questionada Lei nº 10.865/04 extrapolou as condições impostas na referida legislação complementar, que exige a prática de ato com a finalidade de dissimulação do fato gerador efetivamente ocorrido, situação não condizente com a glosa de crédito aqui examinada. Assim em sua literalidade, o art. 31, §3º, da Lei nº 10.865/04 parece contrariar a legislação complementar ao impedir o direito ao crédito em operações lícitas e efetivas.

Nesse ponto, embora a lei civil considere o imóvel como um todo, correspondendo ao “solo e tudo que se lhe incorporar natural ou artificialmente” (Art. 79 da Lei nº 10.406/02 – Código Civil), é preciso reconhecer que a parte correspondente ao valor das edificações não estaria na literalidade da proibição de crédito, por representar valor que nunca integrou o “patrimônio da pessoa jurídica” locatária.

Assim, o direito ao crédito persistiria, no mínimo de forma proporcional ao valor dos investimentos, na medida em que o valor das edificações, comprovadamente suportado pela locadora, nunca pertencera ao patrimônio da locatária.

Assim, não merece prosperar a autuação nesse íterim, sendo legítimo o direito de a recorrente promover o creditamento de PIS e COFINS sobre as despesas realizadas com aluguéis, devendo ser cancelado o lançamento nesse ponto.

É o que passo a apreciar.

No que se refere aos imóveis que já pertenceram ao patrimônio da recorrente, entendo que não merece reparo o v. acórdão recorrido. Isto porque, com base no artigo 31, §3º da Lei nº 10.865/04, é vedada a apropriação de créditos sobre aluguéis de bens que já tenham integrado o patrimônio da pessoa jurídica.

Ademais, como bem demonstrado pelo v. acórdão recorrido, tanto os terrenos quanto às edificações referentes aos imóveis locados posteriormente à recorrente integravam anteriormente o seu patrimônio.

Por fim, ainda que se admita a existência de novos investimentos nas edificações, que nunca pertenceram ao patrimônio da recorrente, não nos parece possível com base na legislação civil (Art. 79 da Lei nº 10.406/02 – Código Civil) e tributária (artigo 31, §3º da Lei nº 10.865/04) vigente, segregar o valor do aluguel para fins de aproveitamento de créditos da não-cumulatividade das contribuições ao PIS e da COFINS, por se tratar de um único bem imóvel e, conseqüentemente, um único aluguel.

Por outro lado, em relação aos créditos apropriados sobre despesas de aluguel que foram quitadas mediante compensação com investimentos realizados com benfeitorias e edificações sobre o imóvel locado, entendo que assiste razão à recorrente.

Inicialmente, merecem transcrição os seguintes dispositivos do Código Civil, na parte em que trata da locação de coisas:

Art. 565. Na locação de coisas, uma das partes se obriga a ceder à outra, por tempo determinado ou não, o uso e gozo de coisa não fungível, **mediante certa retribuição.**

[...]

Art. 569. **O locatário é obrigado:**

[...]

II - **a pagar pontualmente o aluguel nos prazos ajustados, e, em falta de ajuste, segundo o costume do lugar;**

[...]

Art. 578. Salvo disposição em contrário, **o locatário goza do direito de retenção, no caso de benfeitorias necessárias, ou no de benfeitorias úteis, se estas houverem sido feitas com expresse consentimento do locador. (Grifamos)**

Por pertinente, transcrevo também os seguintes artigos da Lei nº 8.245/91, que dispõe sobre as locações dos imóveis urbanos e os procedimentos a elas pertinentes:

Art. 22. **O locador é obrigado a:**

I - **entregar ao locatário o imóvel alugado em estado de servir ao uso a que se destina;**

[...]

Art. 23. **O locatário é obrigado a:**

I - **pagar pontualmente o aluguel e os encargos da locação,** legal ou contratualmente exigíveis, no prazo estipulado ou, em sua falta, até o sexto dia útil do mês seguinte ao vencido, no imóvel locado, quando outro local não tiver sido indicado no contrato;

[...]

Art. 35. Salvo expressa disposição contratual em contrário, **as benfeitorias necessárias introduzidas pelo locatário, ainda que não autorizadas pelo locador, bem como as úteis, desde que autorizadas, serão indenizáveis e permitem o exercício do direito de retenção. (Grifamos)**

Em breve síntese, na locação de um imóvel, o locador se obriga a ceder ao locatário o imóvel alugado, por tempo determinado, mediante certa retribuição, a qual é realizada mediante o pagamento de aluguel. Ou seja, não há locação de imóvel, sem pagamento de aluguel (contraprestação), caso contrário, estar-se-á diante de comodato².

² Código Civil. Art. 579. O comodato é o empréstimo gratuito de coisas não fungíveis. Perfaz-se com a tradição do objeto.

Por sua vez, eventuais benfeitorias introduzidas pelo locatário, desde que autorizadas, serão indenizáveis pelo locador. Trata-se, portanto, de duas relações jurídicas distintas, ainda que ambas sejam relacionadas ao mesmo imóvel.

O fato de o locador e o locatário estabelecerem contratualmente compensações entre os valores incorridos a título de investimento com benfeitorias e edificações sobre o imóvel com o valor do aluguel mensal devido pelo locatário não descaracteriza a natureza do pagamento de aluguel como contraprestação pela locação.

Vejam que os contratos mencionados pela fiscalização e pela D. DRJ preveem expressamente o valor mensal a ser pago a título de aluguel, estabelecendo apenas que tais valores serão compensados até a liquidação total do valor dos investimentos incorridos pelo locatário. Ou seja, o aluguel nunca deixa de ser exigido, apenas o pagamento é realizado mediante compensação com o valor incorrido pelo locatário a título de benfeitorias e edificações.

Neste sentido, a própria Lei nº 4.506/64 classifica como aluguéis, para fins de tributação pelo imposto de renda, as benfeitorias e quaisquer melhoramentos realizados no bem locado, se de acordo com o contrato fizeram parte da compensação pelo uso do bem ou direito, *ex vi*:

Art. 23. Serão classificados como aluguéis ou "royalties" todas as espécies de rendimentos percebidos pela ocupação, uso, fruição ou exploração dos bens e direitos referidos nos artigos 21 e 22, tais como:

[...]

IV - As benfeitorias e quaisquer melhoramentos realizados no bem locado, e as despesas para preservação dos direitos cedidos, se de acordo com o contrato fizeram parte da compensação pelo uso do bem ou direito; (Grifamos)

Por tais razões, entendo que deve ser reconhecido o direito da recorrente de aproveitar créditos da não-cumulatividade das contribuições ao PIS e da COFINS sobre as despesas de aluguel relativas aos contratos firmados com o locador Challenger Fundo de Investimento Imobiliário (ainda que incorridas mediante compensação com investimentos em benfeitorias e edificações), nos termos dos artigos 3º, inciso IV, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03.

Frise-se que interpretação no sentido contrário configura, com a devida vênia, interpretação anti-isonômica da legislação tributária, por criar distinção infundada entre contribuintes que realizam o pagamento do aluguel em pecúnia e aqueles que realizam eventuais compensações, sendo que ambos incorrem no mesmo custo como contraprestação da locação.

Diante disto, voto por dar parcial provimento ao recurso neste tópico, para reverter as glosas sobre os créditos apropriados em relação às despesas de aluguel relativas aos contratos firmados com o locador Challenger Fundo de Investimento Imobiliário.

4 DAS RECEITAS FINANCEIRAS

Conforme se extrai do Termo de Verificação Fiscal, a fiscalização constatou que “[n]ão obstante constar na Demonstração de Resultado do ano 2019 a conta 3.1.01.3.002 RECEITAS FINANCEIRAS com saldo final de R\$ 438.206.488,81 (fl. 155), não há qualquer informação de tais receitas na EFD-Contribuições (Registros fiscais-Consolidação das operações por CST, alíquotas e bloco; registros F100 de saída)”.

Diante disto, procedeu da seguinte forma:

Na Intimação n. 1 requereu-se justificativa para a ausência e não sujeição à tributação, com indicação do fundamento legal utilizado. Para as receitas financeiras reconhecidas nas contas contábeis 3.1.01.3.002.001 JUROS RECEBIDOS, 3.1.01.3.002.002 DESCONTOS RECEBIDOS, 3.1.01.3.002.003 RECEITAS APLIC FINANC (R\$), 3.1.01.3.002.005 SOBRAS DE CAIXA e 3.1.01.3.002.009 RECEITA FINANCEIRA ACORDO COMERCIAL, o contribuinte afirmou:

“(b) - Processo judicial nº 5019304-68.2017.4.04.7205, sobrestado pela apelação Tema 756 do STF – Discutindo créditos e débitos de PIS e COFINS sobre receitas e despesas financeiras” (fl. 517).

Referenciou assim aquele mandado de segurança já analisado no item 2.1 retro, em que nunca teve qualquer êxito e no qual, como a própria fiscalizada fez questão de clarificar em dois embargos de declaração, buscou apenas e tão somente discutir “créditos de PIS e COFINS sobre as Despesas Financeiras”, sendo “a constitucionalidade da majoração das alíquotas de PIS e COFINS sobre receitas financeiras” “matéria alheia além da deduzida na inicial”. De toda forma, a constitucionalidade da alteração das alíquotas das contribuições sobre receitas financeiras via decreto foi certificada no citado Tema STF 939.

Acerca das contas 3.1.01.3.002.001 JUROS RECEBIDOS, 3.1.01.3.002.002 DESCONTOS RECEBIDOS, 3.1.01.3.002.003 RECEITAS APLIC FINANC (R\$) e 3.1.01.3.002.005 SOBRAS DE CAIXA, nenhuma dúvida há sobre sua consideração como receitas financeiras, sujeitas à tributação. As receitas reconhecidas na conta 3.1.01.3.002.009 RECEITA FINANCEIRA ACORDO COMERCIAL poderiam gerar confusão pela referência a um acordo comercial, mas foram elas assim descritas pela fiscalizada:

“d) Receita Financeira Acordo Comercial - Quando um fornecedor começa a vender para a Havan ele faz um acordo comercial com a mesma. Neste acordo constam algumas condições, no qual, uma delas é o desconto de 1% de exposição de produtos e 0,50% desconto de custo logístico.

Esse desconto de 1,5% na nota de revenda é lançado como RECEITA FINANCEIRA ACORDO COMERCIAL. No Anexo II está um exemplo de acordo comercial entre a contribuinte com a empresa Altenburg.” (fl. 519)

No ajuste citado, o desconto é assim previsto (fl. 527):

4. DESCONTO - RETORNO PADRÃO E LOGÍSTICO DO ACORDO COMERCIAL

4.1. DESCONTO PADRÃO DE EXPOSIÇÃO: a título de participação para exposição de produtos cadastrados nas lojas, as partes ajustam uma taxa de retorno de 1.00% incidente e sobre o valor total das notas fiscais a serem cobradas da HAVAN conforme acordado no item 3.2 em cada operação de compra, não podendo conceder o desconto na NF.

- Período : Nota fiscal
- Base de cálculo : Compras realizadas em reais
- Incidência : Sobre o valor total dos produtos da NF
- Forma de pagamento : Abatimento

4.2. DESCONTOS LOGÍSTICOS: a título de participações nos ganhos da centralização logística que a HAVAN realiza, que traz vantagens ao FORNECEDOR relativas ao faturamento, expedição e transporte de produtos as partes ajustam uma taxa de retorno de 0.50% incidente e sobre o valor total das notas fiscais a serem cobradas da HAVAN conforme acordado no item 3.2 em cada operação de compra, não podendo conceder o desconto na NF.

- Período : Nota fiscal
- Base de cálculo : Compras realizadas em reais
- Incidência : Sobre o valor total dos produtos da NF
- Forma de pagamento : Abatimento

4.3. Caso os descontos e as verbas acima descritas sejam acordadas para pagamento mediante bonificação ou depósito em conta corrente, estes se darão das seguintes formas:

4.3.1. Mercadoria bonificada, sempre mediante emissão de um pedido de compra, com prerrogativa da HAVAN escolher os produtos a serem bonificados, havendo o não cumprimento total ou parcial do pedido de bonificação, a HAVAN poderá efetuar a conversão do pedido em uma nota de débito que estará sujeita a ser descontada dos valores que o FORNECEDOR tem a receber.

4.3.2. Depósito em conta corrente mediante envio do comprovante de depósito para o setor de cobrança da HAVAN, através do e-mail: cobrancafornecedor@havan.com.br. Caso a HAVAN apure inadimplência do FORNECEDOR poderá efetuar desconto dos valores que o FORNECEDOR tem a receber.

O Decreto n. 9.580/2018, Regulamento do Imposto de Renda, no artigo 397 define entre as receitas financeiras os descontos que tenham sido ganhos pelo contribuinte. Tem-se aqui descontos obtidos pela fiscalizada sobre valores devidos a fornecedores após o faturamento (“não podendo conceder o desconto na NF”, condição constante na cláusula 4.2), recebidos sob a forma de abatimento de valor ou mesmo depósito direto em conta bancária, inegáveis receitas financeiras, sujeitas à tributação.

Na DRE, sob as receitas não operacionais, há ainda a conta 3.1.01.4.001.011 RECEITAS DESAGIO IMPOSTOS, também não encontrada na EFD-Contribuições. Intimado a justificar a não tributação, laconicamente afirmou “Contribuinte entende que não é tributado pelo PIS e COFINS” (fl. 517). Reintimado a estear seu entendimento e detalhar as receitas, assim se manifestou:

“a contribuinte esclarece que se trata de Deságio (receita) nas aquisições de créditos de ICMS devidamente autorizado pelos Estados de PR, SP, MG, RS e SC. As empresas cessionárias do crédito estão mencionadas na figura 03 abaixo.” (fl. 600)

“a conta contábil 3.1.01.4.001.11 - RECEITA DESÁGIO IMPOSTOS, que se refere a aquisição de créditos de ICMS, evidencia-se que este tributo tem suporte na técnica da não-cumulatividade prevista pelo artigo 155, parágrafo 2º, inciso I, da Constituição Federal, a fim de evitar que a incidência em efeito cascata onere a atividade econômica do contribuinte, conforme se demonstra a seguir: ...

No presente caso concreto, o ponto central consiste em saber se a aquisição de créditos de ICMS com deságio implicaria recebimento de receita nova para fins de incidência de PIS e COFINS.

Nesse sentido, cita-se o julgamento do Recurso Extraordinário nº 606.107/RS, sob relatoria da Ministra Rosa Weber, em sede de repercussão geral, o Supremo Tribunal Federal decidiu que na cessão de créditos de ICMS acumulados em decorrência de exportação não há a incidência de PIS e COFINS, pois não se adequa no conceito constitucional de receita, conforme se extrai em parte da ementa a seguir: ...

Desta forma, o entendimento do Supremo Tribunal Federal, em sede de repercussão geral, relacionado a cessão de créditos de ICMS acumulados em decorrência de exportação para terceiros podem ser estendido ao presente caso concreto.

Isto porque, também não é possível incidir PIS e COFINS sobre a aquisição de créditos de ICMS com deságio, porquanto o ingresso correspondente a cessão não se amolda ao conceito constitucional de receita, bem como não pode compor a renda tributável do contribuinte.”(fls. 702/704)

No citado RE 606.107/RS discutia-se a incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre as transferências a terceiros de créditos de ICMS decorrentes de exportação. O contribuinte recorrido pretendia afastar da cobrança exacional os valores recebidos em função da venda de seus créditos próprios de ICMS acumulados em função de exportação, a Fazenda recorrente alegava que se tratava de receitas sujeitas às contribuições. Decidido foi que “O aproveitamento dos créditos de ICMS por ocasião da saída imune para o exterior não gera receita tributável. Cuida-se de mera recuperação do ônus econômico advindo do ICMS, assegurada expressamente pelo art. 155, § 2º, X, ‘a’, da Constituição Federal.”

Como a fiscalizada esclareceu em resposta à intimação, os valores escriturados naquela conta são os deságios obtidos na aquisição de créditos de ICMS, ela é a cessionária/compradora dos créditos, situação totalmente distinta daquela levada à Suprema Corte, em que se discutiu a sujeição passiva do cedente/vendedor dos créditos.

Este deságio é a diferença entre o valor de face da cédula de crédito – valor em crédito de ICMS que será aproveitado pelo adquirente – e o valor efetivamente pago pelo adquirente ao cedente.

Veja-se um dos exemplos trazidos pela fiscalizada. Adquiriu da empresa Dongwoo Celltech créditos de ICMS do Estado de São Paulo no total de R\$ 567.496,91, transferência atestada pelo ente fazendário na Notificação n. 1.304 em 09/01/2019 (fl. 635). Estes créditos foram inseridos no conta corrente de ICMS e utilizados para abatimento de seu próprio ICMS devido, o deságio de 10% na compra foi reconhecido na conta 3.1.01.4.001.011 RECEITAS DESAGIO IMPOSTOS, conforme lançamentos contábeis:

Data	Conta	D/C	Valor	Histórico	Número
31/01/2019	1.1.02.2.003.001 ICMS CONTA CORRENTE	D	567.496,91	TL: 4001 / Recebimento de crédito acumulado mediante autorização eletrônica sv5tllsuqlw	1-46-2019-8688-2019-01-31
31/01/2019	1.1.02.2.001.001 ICMS A RECUPERAR	C	567.496,91	TL: 4001 / Recebimento de crédito acumulado mediante autorização eletrônica sv5tllsuqlw	1-46-2019-8688-2019-01-31
18/02/2019	3.1.01.4.001.011 RECEITAS DESAGIO IMPOSTOS	C	56.670,52	10/114/D:01-2019//F:17464128-DONGWOO	1-0-2019-8016-2019-02-18

Em outro exemplo, adquiriu de Universal Leaf Tabacos Ltda. R\$ 350.000,00 em créditos de ICMS, transferidos pela nota fiscal 68235, autorizada pelo fisco do RS sob n. 00158138(fl. 633), com deságio de 3,3%. Os lançamentos foram:

Data	Conta	D/C	Valor	Histórico	Número
30/09/2019	1.1.02.2.001.001 ICMS A RECUPERAR	D	350.000,00	TR DA FIL 0 20386653-UNIVERSAL	1-138-2019-435- 2019-09-30
30/09/2019	1.1.05.1.015 TRANSITORIA DE CONTAS A PAGAR	C	350.000,00	TR DA FIL 0 20386653-UNIVERSAL	1-138-2019-435- 2019-09-30
30/09/2019	1.1.02.2.003.001 ICMS CONTA CORRENTE	D	350.000,00	TL: 4001 / CREDITO RECEBIDO REFERENTE NOTA 68235	1-134-2019- 1049-2019-09-30
30/09/2019	1.1.02.2.001.001 ICMS A RECUPERAR	C	350.000,00	TL: 4001 / CREDITO RECEBIDO REFERENTE NOTA 68235	1-134-2019- 1049-2019-09-30
30/09/2019	3.1.01.4.001.011 RECEITAS DESAGIO IMPOSTOS	C	11.550,00	10/114/D:ICMS 09/2019 NF 68235/F:20386653-UNIVERSAL	1-0-2019-8448- 2019-09-30

Segundo a Norma Brasileira de Contabilidade NBC TG Estrutura Conceitual, CPC 00(R2), receitas são aumentos nos ativos, ou reduções nos passivos, que resultam em aumentos no patrimônio líquido. Na compra de créditos com deságio, a diferença entre o valor do ativo baixado (valor pago) e o passivo extinto (ICMS a pagar) é a redução do passivo com aumento do patrimônio líquido, é receita.

Como dantes citado, o artigo 397 do RIR/2018 coloca como receitas financeiras os descontos ganhos pelo contribuinte, em que se enquadram os deságios em tela. Assim, as receitas reconhecidas na conta 3.1.01.4.001.011 RECEITAS DESAGIO IMPOSTOS são receitas financeiras também passíveis de tributação, como as demais listadas acima.

As bases de cálculo das receitas financeiras sujeitas às alíquotas de 0,65% e 4% dadas pelo Decreto n. 8.426/2015 foram obtidas dos lançamentos a crédito nas contas contábeis (balancetes mensais fls. 161/186).

Ao apreciar a impugnação, assim se manifestou o v. acórdão recorrido:

Em sua defesa, a Impugnante propugna que o restabelecimento das alíquotas do PIS e da Cofins incidentes sobre receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas, pelo Decreto nº 8.426, de 2015, incorreu em diversas ilegalidades e inconstitucionalidades.

A Impugnante argumenta que a presente discussão é objeto do mandado de segurança sob nº 5019304-68.2017.4.04.7205, que está sobrestado aguardando o julgamento do Tema nº 756 pelo STF.

Na verdade, a ação judicial nº 5019304-68.2017.4.04.7205 trata de mandado de segurança objetivando o reconhecimento do direito da impetrante de descontar créditos de PIS e Cofins sobre as despesas financeiras decorrentes de contratos de empréstimos e financiamentos. Portanto, a ação judicial não discute a incidência ou não das aludidas contribuições sociais sobre as receitas financeiras auferidas pela pessoa jurídica, não possibilitando ao contribuinte não apurar débitos de PIS e Cofins sobre tais receitas.

Em outras palavras, a citada ação judicial trata do direito da impetrante de descontar créditos sobre despesas financeiras, mas não trata de afastar do contribuinte a obrigação de apurar débitos sobre receitas financeiras. E aqui a infração tratada é a não apuração de débitos (ou a não tributação) em relação às receitas financeiras do contribuinte.

Também não é por demais dizer que, sobre as receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de apuração não cumulativa, desde 01/07/2015, por meio do Decreto nº 8.426, de 2015, com as alterações promovidas pelo Decreto nº 8.541, de 19 de maio de 2015, foram restabelecidas as alíquotas de PIS e Cofins, que eram zero, e passaram a ser de 0,65% e 4%, respectivamente.

E, embora tenham sido ajuizadas inúmeras ações com o objetivo de questionar a majoração das alíquotas por meio de Decreto, sob o argumento de que somente a lei pode aumentar tributos, o Supremo Tribunal Federal reconheceu a repercussão geral da questão constitucional em março de 2017, julgou a questão no RE 1043313 e ADI 5277 (Relator Ministro Dias Toffoli) em dezembro de 2020 e, por fim, decidiu que a majoração é constitucional.

Assim, não há nenhuma medida que tenha o poder de impedir a tributação das receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de apuração não cumulativa em favor da Fazenda Pública.

Quanto às alegações de legalidade e constitucionalidade, não cabe à autoridade julgadora de instância administrativa se manifestar, como já visto no tópico “1 DAS CONSIDERAÇÕES INICIAIS” deste Voto.

Especificamente sobre a Receita oriunda de Deságio na aquisição de Créditos de Impostos – ICMS, a Impugnante, entendendo que a aquisição de créditos de ICMS com deságio não implicaria recebimento de receita nova para fins de incidência de PIS e Cofins, cita o julgamento do STF no âmbito do RE nº 606.107/RS, no qual é decidido que na cessão de créditos de ICMS acumulados em decorrência de exportação não há a incidência de PIS e Cofins, acreditando que tal julgamento poderia ser estendido ao presente caso concreto.

Contudo, o presente caso é diferente, pois o entendimento do STF no citado julgamento é construído tendo como um dos pilares de seu entendimento a imunidade constitucional que impede a tributação nas exportações. Não há exportações no presente caso, uma vez que não se trata de desoneração do ônus econômico do ICMS nas exportações, cuja transferência (venda) de créditos não gera receita tributável.

O caso do presente litígio se trata de simples operação de compra de créditos de ICMS com deságio por contribuinte comerciante varejista em território nacional, operação em que nada se assemelha à desoneração do ônus econômico do ICMS nas exportações.

E, não estando amparado por medida judicial que afaste a tributação da receita oriunda de deságio na aquisição de créditos de impostos, cabe a aplicação do art. 1º da Lei nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, os quais determinam a incidência das contribuições sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

Não é demais repisar que o art. 397 do Decreto nº 9.580, de 2018, acima transcrito, trata os descontos auferidos pela pessoa jurídica como receitas financeiras a serem incluídas no resultado operacional.

Dessa forma, os ganhos do contribuinte, na forma de obtenção de desconto ao adquirir créditos de impostos com deságio, devem obrigatoriamente ser tributados conforme previsto em Lei.

Assim, os lançamentos dos valores incidentes sobre as receitas financeiras em tela devem ser mantidos.

Em seu Recurso Voluntário, a recorrente não questiona o caráter de receita financeira das receitas reconhecidas nas contas contábeis 3.1.01.3.002.001 JUROS RECEBIDOS, 3.1.01.3.002.002 DESCONTOS RECEBIDOS, 3.1.01.3.002.003 RECEITAS APLIC FINANC (R\$), 3.1.01.3.002.005 SOBRAS DE CAIXA e 3.1.01.3.002.009 RECEITA FINANCEIRA ACORDO COMERCIAL, se limitando a argumentar que impetrou o Mandado de Segurança nº 5019304-68.2017.4.04.7205, questionando a incidência de créditos e débitos de PIS e COFINS sobre as receitas e as despesas financeiras, e que a majoração das alíquotas do PIS e da COFINS pelo Decreto nº 8.426/15 incorreu em diversas ilegalidades e inconstitucionalidades, violando princípios basilares do direito, tais como o da legalidade, o da não-cumulatividade das contribuições sociais e os princípios da segurança jurídica, do direito adquirido e da irretroatividade das leis.

No que se refere às receitas reconhecidas na 3.1.01.4.001.011 RECEITAS DESAGIO IMPOSTOS, a recorrente menciona o julgamento do Recurso Extraordinário nº 606.107/RS, em sede de repercussão geral, para defender que “[...] *também não é possível incidir PIS e COFINS sobre a aquisição de créditos de ICMS com deságio, porquanto o ingresso correspondente a cessão não se amolda ao conceito constitucional de receita, bem como não pode compor a renda tributável do contribuinte*”.

É o que passo a apreciar.

Quanto às receitas reconhecidas nas contas contábeis 3.1.01.3.002.001 JUROS RECEBIDOS, 3.1.01.3.002.002 DESCONTOS RECEBIDOS, 3.1.01.3.002.003 RECEITAS APLIC FINANC (R\$), 3.1.01.3.002.005 SOBRAS DE CAIXA e 3.1.01.3.002.009 RECEITA FINANCEIRA ACORDO COMERCIAL, cumpre destacar que, além de não contestar o enquadramento das referidas receitas como receitas financeiras, a recorrente se limita a reiterar os argumentos já expostos na impugnação, no sentido de que impetrou mandado de segurança questionando a incidência das contribuições ao PIS e da COFINS sobre receitas financeiras, e que a majoração das alíquotas das contribuições ao PIS e da COFINS pelo Decreto nº 8.426/15 teria incorrido em diversas ilegalidades e inconstitucionalidades, violando princípios basilares do direito.

Ocorre que, conforme bem exposto tanto pela autoridade fiscal quanto pela D. DRJ, a demanda judicial mencionada pela recorrente trata do direito da impetrante de descontar créditos da não-cumulatividade das contribuições ao PIS e da COFINS sobre despesas financeiras,

não sendo objeto de discussão judicial a incidência ou não das aludidas contribuições sobre as receitas financeiras auferidas pela pessoa jurídica, o que é objeto do presente processo administrativo fiscal.

No que se refere às alegações tecidas contra a majoração das alíquotas das contribuições ao PIS e da COFINS pelo Decreto nº 8.426/15, além do presente Órgão Julgador não ser competente para analisar questões relativas à inconstitucionalidade de normas ou violação a princípios constitucionais, ao julgar o Recurso Extraordinário nº 1.043.313, em sede de Repercussão Geral, o Supremo Tribunal Federal fixou a seguinte tese:

É constitucional a flexibilização da legalidade tributária constante do § 2º do art. 27 da Lei nº 10.865/04, no que permitiu ao Poder Executivo, prevendo as condições e fixando os tetos, reduzir e restabelecer as alíquotas da contribuição ao PIS e da COFINS incidentes sobre as receitas financeiras auferidas por pessoas jurídicas sujeitas ao regime não cumulativo, estando presente o desenvolvimento de função extrafiscal.

Desta forma, considerando que, nos termos do artigo 99 do Regimento Interno do CARF, “[a]s decisões de mérito transitadas em julgado, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, ou pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática da repercussão geral ou dos recursos repetitivos, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.”, não há reparos a serem realizados na autuação quanto à cobrança das alíquotas das contribuições ao PIS e da COFINS nos termos do Decreto nº 8.426/15.

Por fim, também não assiste razão à recorrente quanto à não incidência das contribuições ao PIS e da COFINS sobre a receita decorrente da aquisição de créditos de ICMS com deságio.

Por pertinente, cumpre reproduzir a ementa do julgamento do Recurso Extraordinário nº 606.107, em sede de Repercussão Geral, mencionado pela recorrente em sua defesa:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. HERMENÊUTICA. CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. NÃO INCIDÊNCIA. TELEOLOGIA DA NORMA. EMPRESA EXPORTADORA. CRÉDITOS DE ICMS TRANSFERIDOS A TERCEIROS.

I - Esta Suprema Corte, nas inúmeras oportunidades em que debatida a questão da hermenêutica constitucional aplicada ao tema das imunidades, adotou a interpretação teleológica do instituto, a emprestar-lhe abrangência maior, com escopo de assegurar à norma supralegal máxima efetividade.

II - A interpretação dos conceitos utilizados pela Carta da República para outorgar competências impositivas (entre os quais se insere o conceito de “receita” constante do seu art. 195, I, “b”) não está sujeita, por óbvio, à prévia edição de lei. Tampouco está condicionada à lei a exegese dos dispositivos que estabelecem imunidades tributárias, como aqueles que fundamentaram o acórdão de origem

(arts. 149, § 2º, I, e 155, § 2º, X, “a”, da CF). Em ambos os casos, trata-se de interpretação da Lei Maior voltada a desvelar o alcance de regras tipicamente constitucionais, com absoluta independência da atuação do legislador tributário.

III – A apropriação de créditos de ICMS na aquisição de mercadorias tem suporte na técnica da não cumulatividade, imposta para tal tributo pelo art. 155, § 2º, I, da Lei Maior, a fim de evitar que a sua incidência em cascata onere demasiadamente a atividade econômica e gere distorções concorrenciais.

IV - O art. 155, § 2º, X, “a”, da CF – cuja finalidade é o incentivo às exportações, desonerando as mercadorias nacionais do seu ônus econômico, de modo a permitir que as empresas brasileiras exportem produtos, e não tributos -, imuniza as operações de exportação e assegura “a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores”. Não incidem, pois, a COFINS e a contribuição ao PIS sobre os créditos de ICMS cedidos a terceiros, sob pena de frontal violação do preceito constitucional.

V – O conceito de receita, acolhido pelo art. 195, I, “b”, da Constituição Federal, não se confunde com o conceito contábil. Entendimento, aliás, expresso nas Leis 10.637/02 (art. 1º) e Lei 10.833/03 (art. 1º), que determinam a incidência da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS não cumulativas sobre o total das receitas, “independentemente de sua denominação ou classificação contábil”. Ainda que a contabilidade elaborada para fins de informação ao mercado, gestão e planejamento das empresas possa ser tomada pela lei como ponto de partida para a determinação das bases de cálculo de diversos tributos, de modo algum subordina a tributação. A contabilidade constitui ferramenta utilizada também para fins tributários, mas moldada nesta seara pelos princípios e regras próprios do Direito Tributário. **Sob o específico prisma constitucional, receita bruta pode ser definida como o ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições.**

VI - O aproveitamento dos créditos de ICMS por ocasião da saída imune para o exterior não gera receita tributável. Cuida-se de mera recuperação do ônus econômico advindo do ICMS, assegurada expressamente pelo art. 155, § 2º, X, “a”, da Constituição Federal.

VII - Adquirida a mercadoria, a empresa exportadora pode creditar-se do ICMS anteriormente pago, mas somente poderá transferir a terceiros o saldo credor acumulado após a saída da mercadoria com destino ao exterior (art. 25, § 1º, da LC 87/1996). Porquanto só se viabiliza a cessão do crédito em função da exportação, além de vocacionada a desonerar as empresas exportadoras do ônus econômico do ICMS, as verbas respectivas qualificam-se como decorrentes da exportação para efeito da imunidade do art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal.

VIII - Assenta esta Suprema Corte a tese da inconstitucionalidade da incidência da contribuição ao PIS e da COFINS não cumulativas sobre os valores auferidos por empresa exportadora em razão da transferência a terceiros de créditos de ICMS.

IX - Ausência de afronta aos arts. 155, § 2º, X, 149, § 2º, I, 150, § 6º, e 195, caput e inciso I, “b”, da Constituição Federal. Recurso extraordinário conhecido e não provido, aplicando-se aos recursos sobrestados, que versem sobre o tema decidido, o art. 543-B, § 3º, do CPC.

(RE 606107, Relator(a): ROSA WEBER, Tribunal Pleno, julgado em 22-05-2013, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-231 DIVULG 22-11-2013 PUBLIC 25-11-2013 RTJ VOL-00227-01 PP-00636) (**Grifamos**)

Conforme se verifica da ementa supratranscrita, a questão analisada pelo STF se referia à tributação ou não pelas contribuições ao PIS e da COFINS da receita decorrente da cessão onerosa de créditos de ICMS a terceiros, ocasião em que a Suprema Corte entendeu pela não incidência das contribuições, com base no entendimento de que o aproveitamento dos créditos de ICMS por ocasião da saída imune para o exterior configura mera recuperação do ônus econômico advindo do ICMS, de modo que a cessão dos créditos não configuraria receita tributável.

Assim, além do referido julgamento não dar suporte às alegações da recorrente, uma vez que o STF apenas decidiu pela não incidência das contribuições ao PIS e da COFINS sobre as receitas obtidas pelo cedente dos créditos, nada dizendo acerca do cessionário (muito menos, em caso de cessão com deságio), salvo melhor juízo, parece-me que o conceito de receita bruta definido pela Suprema Corte naquela oportunidade corrobora a incidência das contribuições ao PIS e da COFINS no presente caso.

Isto porque, na compra de créditos com deságio, a parcela dos créditos correspondente ao deságio passa a integrar o patrimônio da empresa na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições, se subsumindo, por conseguinte, ao conceito de receita tributável pelas referidas contribuições, razão pela qual voto por negar provimento ao recurso neste tópico.

5 DAS OUTRAS RECEITAS

No presente tópico, discute-se a incidência das contribuições ao PIS e da COFINS sobre as receitas escrituradas na conta contábil 3.1.01.4.001.024 RECEITA BONUS PROTECAO FINANCEIRA, classificada na Demonstração de Resultado do ano de 2019 como Receitas não operacionais.

Conforme se extrai do Termo de Verificação Fiscal, a recorrente alienou à Zurich Minas Brasil Seguros S/A (Zurich) o direito de explorar com exclusividade a distribuição de produtos de seguros: “(i) Seguro de Danos; (ii) Seguro de Garantia Extendida; (iii) Seguro Prestamista; (iv) Seguro de Roubo e Furto; e (v) Seguro de Roubo, Furto e Danos”, em todos os seus estabelecimentos e canais de venda, pelo prazo de 5 anos.

Em compensação, a Interessada recebeu antecipadamente “o valor de R\$ 200.000.000,00 (duzentos milhões), em contrapartida pelo direito de exclusividade e pelo

cumprimento de meta global de distribuição de seguros (garantias estendidas vinculadas às vendas de mercadorias nas lojas físicas e virtual da contribuinte em todo o Brasil)”. Os R\$ 200 milhões foram recebidos em conta bancária, contabilizados contra obrigações no passivo circulante e não circulante.

O recebimento do preço em conta bancária (fl. 637) foi contabilizado no Livro Diário (fls. 187-188) com o seguinte lançamento:

Data	Conta	D/C	Valor	Histórico	Número
15/03/2019	1.1.01.2.001.010.00004 SAFRA 5469-7	D	200.000.000,00	DEPOSITO ZURICK REF DIREITO EXCLUSIVIDADE/ CUMPR META GLOBAL/01 - MOV CREDITO	1-1-2019-16340-2019-03-15
15/03/2019	2.3.02.1.002 RECEITA PROTECAO FINANCEIRA A REALIZAR	C	200.000.000,00	DEPOSITO ZURICK REF DIREITO EXCLUSIVIDADE/ CUMPR META GLOBAL/01 - MOV CREDITO	1-1-2019-16340-2019-03-15

Esse passivo era baixado contra a conta 3.1.01.4.001.024 RECEITA BONUS PROTECAO FINANCEIRA quando a avaliação mensal de desempenho resultava no cumprimento da meta, nos seguintes montantes, obtidos dos lançamentos a crédito na conta contábil, conforme balancetes mensais de fls. 166-187:

PA	3.1.01.4.001.024 RECEITA BONUS PROTECAO FINANCEIRA
mar/19	4.790.800,00
abr/19	3.333.353,00
mai/19	3.333.333,00
jun/19	2.871.867,00
jul/19	2.365.151,00
ago/19	2.830.321,60
set/19	2.684.012,00
out/19	2.577.872,00
nov/19	3.437.565,00
dez/19	3.336.020,00
Total	31.560.294,60

Diante disto, a fiscalização concluiu que as receitas escrituradas na referida conta “[...] são as outras receitas de que trata o inciso IV do caput do artigo 187 da Lei n. 6.404/1976, englobadas entre as receitas não operacionais no plano de contas da fiscalizada, que devem ser normalmente tributadas pelas contribuições pois não listadas entre as exclusões à base de cálculo dadas pelo parágrafo 3º do artigo 1º das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003 nem em outro diploma legal”.

Para justificar tal entendimento, a fiscalização apresenta os seguintes fundamentos:

Segundo o artigo 179 da Lei n. 6.404/1976 e a Norma Brasileira de Contabilidade NBC TG 04 (R4), CPC 04 (R1), o ativo intangível refere-se a direitos sobre bens incorpóreos destinados à manutenção da companhia ou exercidos com essa finalidade, é o ativo não monetário identificável sem substância física, controlado pela entidade a ponto de obter benefícios econômicos futuros pelo recurso

subjacente e de poder restringir o acesso de terceiros a esses benefícios. Os benefícios econômicos futuros gerados por ativo intangível podem incluir a receita da venda de produtos ou serviços, redução de custos ou outros benefícios resultantes do uso do ativo pela entidade.

Os direitos de exclusividade de exploração de seguros em seus estabelecimentos e canais de venda podem ser classificados como um ativo intangível, apesar de a fiscalizada não tê-los reconhecido contabilmente, pois não há conta no ativo não circulante com tal registro.

Entretanto, os fatos vão contra o alegado pela fiscalizada de que houve “venda de um ‘Ativo Intangível’” e que não submeteu estas receitas à tributação das contribuições sociais porque “a venda de Intangível (Ativo Permanente), não é Fato Gerador de PIS, COFINS”. Contradiz-se ao afirmar que “realizou o lançamento contábil ... nas contas do Passivo” para logo a frente dizer que “esse ativo intangível está sendo reconhecido, conforme o cumprimento de metas, diretamente nº resultado”.

Se o ativo intangível foi vendido, como poderia reavê-lo sem ônus ao final do contrato, livre para negociá-lo novamente com a própria Zurich – protegida que está por cláusulas de renovação e preferência – ou com outras seguradoras? Registre-se que esta já foi ao menos a segunda negociação de tais direitos pois há naquelas contas de passivo lançamentos referenciando contrato anterior com a Axa Seguros finalizado para entrada em vigor deste novo contrato com Zurich (histórico “SALDO BONUS EXCLUSIVIDADE/AXA SEGUROS NF:213 – CONTRATO ENCERRADO”, fl. 189).

Então, não houve a venda do ativo intangível – receita que não integraria a base de cálculo das contribuições – mas sim a obtenção de benefícios econômicos resultantes do uso do ativo pela própria entidade, isto é, a fiscalizada auferiu receitas explorando seu ativo intangível. O valor recebido na assinatura do contrato foi um adiantamento de cliente, obrigação corretamente escriturada no passivo, baixada mensal e proporcionalmente no reconhecimento das receitas em suas respectivas competências.

Trata-se aqui de receita de contrato com cliente com obrigação de performance, nos termos da Norma Brasileira de Contabilidade NBC TG 04, em que preço de transação é reconhecido pela entidade à medida que a obrigação de performance for satisfeita. A norma define que a receita é o aumento nos benefícios econômicos durante o período contábil, originado no curso das atividades usuais da entidade, na forma de fluxos de entrada ou aumentos nos ativos ou redução nos passivos que resultam em aumento no patrimônio líquido. Da forma contabilizada pela fiscalizada, seu passivo de adiantamento de clientes é reduzido mensalmente com aumento no patrimônio líquido pelo reconhecimento da receita de contrato.

As Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003 estabelecem no artigo 1º que as contribuições incidem sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

[...]

As receitas de contrato são sujeitas às alíquotas normais da não-cumulatividade das contribuições de 1,65% e 7,6%. As bases de cálculo foram obtidas dos lançamentos a crédito na conta contábil, conforme balancetes mensais fls. 166/187.

No mesmo sentido, ao apreciar a impugnação, assim se manifestou o v. acórdão recorrido:

[...] não se discute, conforme afirma a Impugnante, que a cessão onerosa a terceiro, por tempo determinado do direito de explorar com exclusividade a distribuição de seguros (garantia estendida) é um “ativo intangível”, atendendo as disposições do CPC nº 4, razão pela qual o aludido valor deve ser realizado na medida do cumprimento do contrato.

Todavia, diferentemente do alegado pela Impugnante, não ocorreu a venda do citado ativo intangível (receita que não integraria a base de cálculo do PIS e da Cofins). O presente processo demonstra claramente, conforme comprovado pela autoridade fiscal, que houve a obtenção de benefícios econômicos (receitas) resultantes da exploração do ativo intangível pela própria Interessada.

[...]

Uma vez que a Interessada tem a tributação de seus lucros pela sistemática do Lucro Real, sujeita-se à apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins pelo regime não cumulativo, submetendo-se à exigência das contribuições de acordo com as Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, que passaram a ser os diplomas legais regentes do PIS e da Cofins, respectivamente, no sistema da não cumulatividade.

A base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep foi definida pelo art. 1º, caput, e § 2º, da Lei nº 10.637, de 2002, como o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. A mesma definição foi disposta pelo art. 1º, caput, e § 2º, da Lei nº 10.833, de 2003, para a Cofins:

[...]

A receita pode ser gerada não só pelo efetivo ingresso financeiro, mas também por outras formas, como por exemplo, a redução do passível exigível (obrigação com terceiros). Saliente-se que a obtenção de receita equivale a um aumento da situação líquida da empresa, decorrente do seu esforço produtivo, ainda que mediante compensação de suas obrigações.

No caso da situação posta, o passivo da Interessada de adiantamento de clientes foi reduzido mensalmente com o aumento no patrimônio líquido pelo

reconhecimento da receita referente ao contrato em questão – conta 3.1.01.4.001.024 RECEITA BONUS PROTECAO FINANCEIRA.

Por conseguinte, as receitas lançadas na citada conta devem ser normalmente tributadas pelas contribuições em tela, pois não estão listadas entre aquelas passíveis de exclusão da base de cálculo previstas § 3º do art. 1º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, tampouco em outro diploma legal.

Em seu Recurso Voluntário, a recorrente contesta a conclusão adotada, reiterando os argumentos exposto na impugnação, nos seguintes termos:

[...] a impugnante recebeu da Zurich o valor de R\$ 200.000.000,00 pela parcela identificada como “investimento” no instrumento, que nada mais é do que a venda de um “ativo intangível” (permanente).

Ocorre que a venda de “intangível” (ativo permanente) não é uma receita operacional, motivo pelo qual não é fato gerador das contribuições ao PIS e da COFINS. Tecnicamente, o valor identificado no instrumento como “investimento”, que é o direito de exclusividade quanto à exploração da carteira de clientes da contribuinte, ou seja, um “ativo intangível” que integra o fundo de comércio e, por decorrência, com tratamento tributário de “ativo permanente” (não circulante), quando cedido onerosamente a terceiro por tempo determinado e sob condição.

Segundo o Pronunciamento do Comitê de Pronunciamentos Contábeis(CPC nº 4), a cessão a terceiro do direito de exploração da carteira de clientes, como no caso concreto, é classificável como um “ativo intangível” (que é fiscalmente um “ativo permanente”, posto que a legislação tributária não adota a mesma nomenclatura da classificação contábil de “ativo não circulante”, conforme se visualiza nos itens a seguir:

[...]

No caso concreto, está contratualmente estabelecido que a Zurich pagou em parcela única à impugnante, o valor de R\$ 200.000.000,00, em contrapartida pelo direito de exclusividade e pelo cumprimento de meta global de distribuição de seguros (garantias estendidas vinculadas às vendas de mercadorias nas lojas físicas e virtual da contribuinte em todo o Brasil).

Assim, é evidente que a cessão onerosa a terceiro, por tempo determinado desse direito de exclusividade para a Zurich distribuir/negociar seguros(garantia estendida) é um “ativo permanente/intangível”, atendendo as disposições do CPC nº 4, razão pela qual o aludido valor deve ser realizado na medida do cumprimento do contrato.

Esse entendimento encontra respaldo a decisão do CARF no processo nº 13855.002820/2010-15, acórdão nº 1201-001.070, da 2ª Câmara da 1ª Turma Ordinária, em sessão proferida no dia 26/08/2014, nos termos da ementa e parte do voto a seguir:

EMENTA:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA -IRPJ Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008

[...]

CESSÃO DE DIREITOS DE EXPLORAÇÃO DE FORMA EXCLUSIVA DE CARTEIRA DE CLIENTES A cessão da exploração de forma exclusiva quanto à carteira de clientes acrescenta mais valia, e como tal deve ser considerado integrante do fundo de comércio.

Deve ser contabilizado inicialmente no ativo permanente diferido, e a crédito de conta do passivo exigível a longo prazo, não se sujeitando, portanto, à incidência do Pis e da Cofins, nos termos do artigo 1º, parágrafo 3º, inciso II, e artigo 15, inciso I, da Lei nº 10.833/03.

O ágio somente deve ser reconhecido quando se tem o registro dos mesmos nos livros da contribuinte. Há a necessidade do registro do valor da diferença do ágio em seu tempo para seu efetivo aproveitamento. Inaplicabilidade do disposto no artigo 386 do RIR/99. [...]”

VOTO:

“[...] Ao analisarmos os enunciados trazidos pela recorrente, podemos destacar que a discussão se restringe à natureza jurídica do direito de exclusividade quanto à exploração de carteiras de clientes do Magazine Luiza, se esse ativo intangível integra ou não o fundo de comércio, e como consequência disso, quando da cessão a terceiros, se os valores recebidos por sob essa rubrica teria o tratamento tributário de ativo permanente, que não se submeteria à incidência do Pis e Cofins nos termos do artigo 1º, parágrafo 3º, inciso II, e artigo 15, inciso I, da Lei nº 10.833/03, que trata da não incidência.

Sob a matéria, segundo as regras contábeis, Pronunciamento do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC nº 4), a natureza jurídica da lista de clientes cedida nos autos, entenda-se a carteira de clientes, poderá receber a rubrica de ativos intangíveis, considerando o contexto.

[...]

No caso dos autos, o ativo intangível foi cedido, seu custo foi mensurado, apresenta provável benefício econômico futuro esperado pela entidade adquirente desse bem e seu custo foi mensurado.

Nestes termos, não há dúvidas da natureza jurídica da carteira de clientes do Magazine Luiza como ativo intangível para a empresa detentora.

Quanto ao enquadramento do ativo intangível como fundo de comércio, vejamos os enunciados do Acórdão nº 107-08.588, de 25 de maio de 2006, Relator Luiz Martins Valero, deste E. Tribunal:

(...) representa o elemento que permite o exercício da atividade empresarial, sendo constituído de bens corpóreos e incorpóreos. Todavia, para sua exata configuração, a esse conjunto de bens é imperativo associar o exercício da atividade. Aliás, é o exercício dessa atividade que dá origem à denominada mais valia (ou "sobre-valor") ao conjunto de bens que integram esse instituto.

Embora possa ser afirmado que a clientela é insuscetível de apropriação pelo empresário ou pela sociedade empresária, parece-nos que esse elemento acaba agregando valor ao fundo de comércio. Nesse sentido as lições de Martinho Maurício Gomes de Ornelas:

“É óbvio que o empresário não pode arvorar-se em dono de sua clientela, mas é ele que, racionalmente, dispõe dos elementos constitutivos de seu negócio de modo que colha os benefícios que aquela lhe proporciona pelo consumo de seus produtos e serviços. Isto é o quanto basta para se considerar a patrimonialidade desses elementos, independentemente do debate quanto ao posicionamento da clientela e do aviamento.”

Sem embargo, quando a carteira de clientes alienada tenha sido formada a partir de uma referência física, o estabelecimento, por exemplo, não há como tratar esse item dissociado dos demais elementos que compõe o fundo de comércio.

O que nos resta analisar agora é se a referida rubrica permanece como ativo intangível no caso da cessão a terceiros.

Ao analisarmos o que fora cedido a terceiros nos autos, observa-se que integra a operação de cessão dos direitos de exploração da clientela uma referência física, as lojas do Magazine Luiza espalhadas pelo Brasil.

Com base nesse ponto de vista, entendo que a cessão da exploração de forma exclusiva quanto à carteira de clientes acrescenta mais valia, e como tal deve ser considerado integrante do fundo de comércio.

Com isso, deve ser contabilizado inicialmente no ativo permanente diferido, e a crédito de conta do passivo exigível a longo prazo, não se sujeitando, portanto, à incidência do Pis e da Cofins, nos termos do artigo 1º, parágrafo 3º, inciso II, e artigo 15, inciso I, da Lei nº 10.833/03.”

Com isso, é evidente que o direito de exclusividade quanto a negociação de seguros, nos estabelecimentos físicos ou virtual da impugnante, representa um “ativo intangível”, que embora ainda não esteja contabilizado no “ativo permanente”(não circulante), trata-se de um ativo que cumpre os requisitos essenciais para seu reconhecimento contábil como um “ativo permanente” somente no exato momento em que é cedido/alienado a terceiro, sendo a razão óbvia para a sua não contabilização. Contudo, isso não impede o reconhecimento de que se trata de uma alienação de um “ativo intangível”, ou seja, uma receita não operacional.

Diante do exposto, deve ser cancelados os Autos de Infração, diante da impossibilidade de tributação pelo PIS e a COFINS em relação ao “Acordo operacional para distribuição de seguros” e o “Contrato de representação para venda de produto de seguro e outras avenças”, firmados com a empresa Zurich Minas Brasil Seguros S.A.

Com a devida vênia, não assiste razão à recorrente.

Conforme bem analisado tanto pelo autoridade fiscal quanto pela D. DRJ, não houve a venda do ativo intangível – receita que não integraria a base de cálculo das contribuições,

nos termos do artigo 1º, §3º, inciso II, da Lei nº 10.833/03³ -, mas sim a obtenção de benefícios econômicos resultantes do uso do ativo pela própria entidade, isto é, a recorrente auferiu receitas explorando seu ativo intangível.

O valor recebido na assinatura do contrato foi um adiantamento de cliente, obrigação corretamente escriturada no passivo, baixada mensal e proporcionalmente no reconhecimento das receitas em suas respectivas competências.

Diante disto, entendo ter sido correta a tributação das receitas escrituradas na conta contábil 3.1.01.4.001.024 RECEITA BONUS PROTECAO FINANCEIRA, as quais são escrituradas à medida em que a avaliação mensal de desempenho resulta no cumprimento da meta estabelecida em contrato, razão pela qual voto por negar provimento ao recurso neste tópico.

CONCLUSÃO

Por todo exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário, rejeitar a preliminar de nulidade do auto de infração, e, no mérito, para dar-lhe parcial provimento, no sentido de reverter as glosas sobre os créditos apropriados em relação às despesas de aluguel relativas aos contratos firmados com o locador Challenger Fundo de Investimento Imobiliário.

Assinado Digitalmente

Matheus Schwertner Zicarelli Rodrigues

³ Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. [...] § 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo as receitas: [...] II - de que trata o inciso IV do caput do art. 187 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, decorrentes da venda de bens do ativo não circulante, classificado como investimento, imobilizado ou intangível;