



Processo nº	10480.720065/2020-25
Recurso	Voluntário
Acórdão nº	3301-013.842 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de	29 de fevereiro de 2024
Recorrente	BOMPRECO SUPERMERCADOS DO NORDESTE LTDA
Interessado	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 31/01/2015, 28/02/2015, 31/03/2015, 30/04/2015, 31/05/2015, 30/06/2015, 31/07/2015, 31/08/2015, 30/09/2015, 31/10/2015, 30/11/2015, 31/12/2015, 31/01/2016, 28/02/2016, 31/03/2016, 30/04/2016, 31/05/2016, 30/06/2016, 31/07/2016, 31/08/2016, 30/09/2016, 31/10/2016, 30/11/2016, 31/12/2016, 31/01/2017, 28/02/2017, 31/03/2017, 30/04/2017, 31/05/2017, 30/06/2017, 31/07/2017, 31/08/2017, 30/09/2017, 31/10/2017, 30/11/2017, 31/12/2017

PRELIMINARES. NULIDADE DA DECISÃO RECORRIDA E DO AUTO DE INFRAÇÃO. PEDIDO REJEITADO.

A decisão que preenche os requisitos necessários de validade (art. 31¹ do Decreto nº 70.235/1972), e proferida com base nos elementos dos autos é válida. Vícios não constatados.

ARGUMENTOS DE INCONSTITUCIONALIDADE DA MULTA E CORREÇÃO MONETÁRIA. SÚMULA CARF Nº 2.

É vedado ao colegiado apreciar pedido constitucionalidade seja de lei tributária, consoante Súmula CARF nº 2, seja de norma legal regularmente constituída, de acordo com o art. 102 da CF/88, bem como por impedimento expresso no Regimento Interno por meio do art. 62.

PIS/COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. VALORES RECEBIDOS EM CONTRAPRESTAÇÃO REGISTRADOS CONTABILMENTE COMO DESCONTOS OU BONIFICAÇÕES. INCIDÊNCIA.

Os ingressos registrados em contas contábeis intituladas de descontos ou bonificações, quando, em verdade, são provenientes de serviços prestados pelo contribuinte, possuem natureza de receita e devem incidir as contribuições ao PIS e COFINS não cumulativos. Não merece prosperar a tese de que os valores referem-se a redutores do custo da mercadoria adquirida.

PIS/COFINS. APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. RECEITAS. SOBRAS DE CAIXA. INCLUSÃO. QUEBRAS DE CAIXA. IMPOSSIBILIDADE DE EXCLUSÃO.

¹ Art. 31. A decisão conterá relatório resumido do processo, fundamentos legais, conclusão e ordem de intimação, devendo referir-se, expressamente, a todos os autos de infração e notificações de lançamento objeto do processo, bem como às razões de defesa suscitadas pelo impugnante contra todas as exigências.

As “quebras de caixa” não são dedutíveis da base de cálculo das contribuições, enquanto que as “sobras de caixa” possuem natureza de receita bruta de vendas e, portanto, sofrem a incidência das contribuições.

PIS/COFINS. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO DO ICMS. VALOR DESTACADO NAS NOTAS FISCAIS.

Conforme decidido pelo Supremo Tribunal Federal, por ocasião do julgamento do Tema 69 da Repercussão Geral, o ICMS não compõe a base de cálculo para incidência do PIS e da COFINS. O ICMS que não compõe a base de cálculo das contribuições é o destacado nas notas fiscais.

CONCEITO DE INSUMOS. ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA.

A partir da interpretação adotada pelo Superior Tribunal de Justiça em relação ao conceito de insumos quando do julgamento do RESP nº 1.221.170/PR (sob o rito dos repetitivos), à Receita Federal consolidou a matéria por meio do Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05/2018.

PIS/COFINS. REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO A TÍTULO DE INSUMOS. ART. 3º, II, DAS LEIS N° 10.637/2002 E 10.833.2003. ATIVIDADE COMERCIAL/VAREJISTA. VEDAÇÃO.

Na atividade de comércio/varejista, não é possível a apuração de créditos no regime da não-cumulatividade, com base no inciso II do art. 3º das leis de regência das contribuições, porquanto a hipótese normativa desse dispositivo é voltada especificamente às pessoas jurídicas industriais ou prestadoras de serviços.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, não conhecer do recurso voluntário, sobre o caráter confiscatório da multa de 75% e, por maioria de votos, não conhecer do recurso, quanto à exclusão das receitas financeiras da base de cálculo das contribuições. Vencida a Conselheira Sabrina Coutinho Barbosa (Relatora), que dava provimento para autorizar a exclusão das receitas financeiras da base de cálculo das contribuições. Na parte conhecida, por unanimidade de votos, negar o pedido de realização de diligência, por prescindível. No mérito, por unanimidade de votos, negar provimento quanto à reversão das glosas sobre créditos (1) da apropriação das contribuições do PIS e da COFINS sobre o ICMS-ST incidente na aquisição de mercadorias; (2) de despesas com frete de mercadorias em operações entre estabelecimentos da recorrente; (3) de despesas com comissões de cartões de crédito e cupons; (4) de despesas com segurança, vigilância de lojas e coleta de numerários, e (5) de despesas com gás e diesel para geradores. Acompanharam a Relatora pelas conclusões, quanto à manutenção das glosas sobre as despesas com gás e diesel para geradores, os Conselheiros Wagner Mota Momesso de Oliveira e Juciléia de Souza Lima. Por maioria de votos, dar parcial provimento ao recurso, para (1) reverter as glosas dos créditos relativos à armazenagem própria e (2) reconhecer a exclusão do ICMS sobre vendas, pelo valor do destacado nas notas fiscais. Vencida a Conselheira Sabrina Coutinho Barbosa (Relatora), que negava provimento nas matérias. Por maioria de votos, negar provimento ao recurso quanto à possibilidade (1) de exclusão dos descontos pactuados das bases de cálculo das contribuições e

(2) de apropriação de créditos relativos às despesas (a) com IPTU e condomínio e (b) com ar condicionado e frio alimentar. Vencidos os Conselheiros Laércio Cruz Uliana Junior e Sabrina Coutinho Barbosa (Relatora), que davam provimento nos temas. Por maioria de votos, negar provimento ao recurso quanto à possibilidade (1) de exclusão das despesas com quebras de caixa na apuração das bases de cálculo das contribuições; (2) da apropriação de créditos relativos às despesas aduaneiras; e (3) créditos relativos à manutenção de balanças e às despesas com ativo intangível. Vencida a Conselheira Sabrina Coutinho Barbosa (Relatora), que dava provimento nesses itens. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente, Redator *ad hoc* e Redator designado

(documento assinado digitalmente)

Sabrina Coutinho Barbosa – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: José Adão Vitorino de Moraes, Laércio Cruz Uliana Junior, Wagner Mota Momesso de Oliveira, Juciléia de Souza Lima, Sabrina Coutinho Barbosa (Relatora) e Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe.

Conforme art. 58, inciso III, do Livro II, do RICARF/2023, o Presidente da 1^a Turma Ordinária da 3^a Câmara da 3^a Seção de Julgamento, Conselheiro Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe, designou-se redator *ad hoc* para formalizar o presente acórdão, dado que a Relatora originária, a Conselheira Sabrina Coutinho Barbosa, não mais integra a Turma de Julgamento.

O Redator *ad hoc*, para desempenho de sua função, serviu-se das minutas de ementa, relatório e voto inseridas pelo relator original no diretório oficial do CARF, a seguir reproduzidas.

Relatório

“Por bem retratar os fatos, reproduz-se o relatório do acórdão recorrido:

Trata-se de impugnação de lançamento de créditos tributários lavrados por meio de autos de infração da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS), fls. 69 a 135, da Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS), fls. 02 a 68, em decorrência de insuficiência de: i) créditos constituídos indevidamente sobre ICMS-ST na aquisição de mercadorias (sem débito de contribuição); ii) crédito constituído indevidamente sobre “outras despesas” (sem débito de contribuição); iii) crédito constituído indevidamente sobre despesas com comissões de cartões de crédito e cupons (sem débito de contribuição); iv) crédito constituído indevidamente sobre despesas de fretes – transferências de mercadorias entre estabelecimentos (sem débito de contribuição); v) crédito descontado indevidamente na apuração da contribuição; vi) não inclusão de receita tributável na base de cálculo do PIS não cumulativo; vii) exclusão indevida de despesas com “quebra de caixa” na apuração das bases de cálculos do PIS; viii) insuficiência de declaração e pagamento do PIS; ix) receitas financeiras sujeitas à tributação do PIS, não incluídas na apuração das bases de cálculo; e, x) exclusão a maior do “ICMS sobre vendas” na apuração das bases de cálculo do PIS.

Os períodos lançados, os valores de créditos tributários exigidos e os respectivos enquadramentos legais estão listados/informados nos autos de infração às fls. 02 a 135 e fundamentados/detalhados no Relatório de Auditoria Fiscal (RAF) às fls. 136 a 210.

No RAF, a autoridade fiscal — após fazer uma descrição pormenorizada dos fatos durante a execução do procedimento fiscal (intimações, reintimações, prorrogações, arquivos e esclarecimentos apresentados, documentos analisados, preenchimento da EFD, ECD, ECF etc), detalhou as glosas de créditos e os acréscimos à base de cálculo das contribuições devidas, conforme abaixo sintetizado:

Não inclusão na apuração base de cálculo das Contribuições do PIS e da Cofins de receitas que por sua natureza compõem o seu faturamento (II.1)

As autoridades fiscais, sob o fundamento de que a legislação do PIS e da Cofins determina que devem compor as bases de cálculo dessas contribuições todas as receitas auferidas pela contribuinte, independentemente de sua denominação ou classificação fiscal, tributaram as receitas informadas nas seguintes contas (bonificações recebidas de fornecedores/Descontos concedidos decorrentes de acordos comerciais):

Nº da Conta	Nome da Conta
400098	APROPRIACAO DAS BONIFICACOES AUTOMATICAS
400153	TRIBUTAVEL-COBRANCA MULTAS/INDENIZAÇÕES
410137	RECUPERACAO ORDENADOS REPOSITORES
410799	REDUTORIA DE CUSTO EITF
410840	RECUPERACAO DE CUSTOS LOGÍSTICOS
410845	RECUP DE DESPESAS-BLOCO DA PARCERIA
410879	REC CUSTOS LOGÍSTICOS BACK HAUL
410892	RECEBIMENTOS DE PARCEIROS LOGÍSTICOS
421302	DESCONTOS OBTIDOS - PROGRAMA PAGAMENTO
430312	RECEITAS DE PROMOÇÕES
430316	RECEITA DE PROMOÇÃO PUBLICIDADE
430322	RECEITAS DE ACORDOS DE NÃO DEVOLUCAO
430331	RECEITAS NÃO DIFERIDAS EITF
430349	ALLOWANCES AUTOMATICAS HOST

Em relação a essas receitas, a fiscalização mencionou procedimentos fiscais anteriores sobre a mesma matéria, transcrevendo o posicionamento da Receita Federal e as decisões proferidas pelo Carf nos respectivos processos.

Exclusão indevida na apuração da base de cálculo das Contribuições do PIS e da Cofins de despesas relativas a quebra de caixa (II.2)

A fiscalização entendeu que, entre 01/2015 a 05/2016, a contribuinte, ao incluir na base de cálculo das contribuições as “sobras de caixa” e excluir as “quebras de caixa” violou a “legislação do PIS/Cofins no que se refere a não possibilidade de excluir as “Quebras de Caixa”.

Neste, as autoridades fiscais também citam procedimentos fiscais anteriores sobre essa matéria e as respectivas decisões proferidas pelo Carf.

Exclusão a maior na apuração da base de cálculo das Contribuições do PIS e da Cofins do ICMS sobre Vendas (II.3)

Os auditores fiscais concluíram que a contribuinte excluiu o ICMS das bases de cálculo do PIS e da Cofins em desacordo com o entendimento exarado na Solução de Consulta Interna SCI nº 13/2018, a qual estabelece que o valor passível de exclusão é o do ICMS a Recolher.

Entenderam também o Mandado de Segurança nº 2007.83.00.000555-7, que trata da “exclusão do ICMS da base de cálculo”, não prevê a exclusão da base de cálculo dos valores que excedem ao ICMS a recolher vinculados às receitas tributadas.

Não inclusão na apuração da base de cálculo das Contribuições do PIS e da Cofins das receitas financeiras escrituradas na conta “421305 – Receita p Antecipação Fornecedor”, tributadas às alíquotas de 0,65% (PIS) e 4% (Cofins), a partir do mês de julho de 2015 (II.4)

Os auditores constataram que a fiscalizada, embora constarem “outras receitas financeiras” nas suas memórias de cálculos, “deixou de incluir os valores auferidos e contabilizados na conta “421305 - RECEITA P ANTECIPACAO FORNECEDOR”; como está determinado na norma”.

Crédito constituído indevidamente sobre o ICMS substituição tributária (ICMS-ST) pago na aquisição de mercadorias (II.5)

Em relação às compras de mercadorias, a fiscalização constatou que a impugnante descontou créditos de PIS/Cofins sobre os valores do ICMS Substituição Tributária (ICMS pago antecipadamente).

Para fundamentar que o ICMS ST não constitui base de cálculo das vendas efetuadas pelo substituto tributário, citou procedimentos fiscais anteriores e as respectivas decisões proferidas pelo Carf, diversas soluções de consultas e o Parecer Normativo da Coordenação do Sistema de Tributação da Receita Federal nº 77, de 1986.

Crédito constituído indevidamente sobre despesas de fretes nas transferências de mercadorias entre estabelecimentos da empresa (Fretes não vinculados às operações de vendas) (II.6)

A fiscalização glosou os créditos descontados das contribuições decorrentes de gastos com fretes para simples transferência de mercadorias entre estabelecimentos da pessoa jurídica, por entender que não há previsão legal.

Esclareceu que o desconto de crédito do PIS/Cofins sobre fretes de mercadorias deve estar ligado, necessariamente, a uma operação de venda. Para fundamentar tal entendimento, transcreveu quatro soluções de consultas da RFB e diversas decisões do CARF sobre o tema.

Crédito constituído indevidamente sobre despesas com comissão de cartões de crédito e cupons, considerado pela empresa como insumos (II.7)

Por entender que os créditos referentes a despesas sobre comissão de cartões de crédito e cupons não são admitidos pela legislação de regência do PIS e Cofins, a fiscalização glosou esses créditos.

Neste, as autoridades fiscais também citam procedimentos fiscais anteriores realizados, bem como as decisões proferidas pelo Carf.

Crédito constituído indevidamente sobre outras despesas (II.8)

Nas planilhas utilizadas pela contribuinte para a apuração dos valores devidos de PIS e Cofins, itens denominados “DESPESAS” e “Planejamento Tributário”, a fiscalização observou que a contribuinte apurou indevidamente créditos referentes a: a) Despesas Aduaneiras com despachante, manuseio de container, armazenagem marítima, descarregamento, demurrage, frete interno pagos a pessoa jurídica e que compõem o custo de aquisição de mercadorias importada para fins de revenda (SC Cosit nº 247, de 2018 e Parecer Normativo Cosit RFB nº 5, de 2018); b) Imposto Predial e Territorial, pois a legislação de regência restringe a tomada de créditos apenas sobre os alugueis (SC Cosit nº 647/2017); c) Despesas com gás e diesel para geradores para utilização nos geradores de energia elétrica da empresa (SC Cosit nº 183, de 2017, Instrução Normativa RFB nº 1911, de 2019 e Parecer Normativo Cosit RFB nº 5, de 2018); d)

Despesas com Manutenção de Balanças/Informática: “manutenção das Balanças utilizadas na área de açougue, padaria, hortifrúti, rotisserie e as integradas ao próprio PDV (Instrução Normativa RFB nº 1911, de 2019 e Parecer Normativo Cosit RFB nº 5, de 2018); e) Despesas de Manutenção de Fotolab: serviços de manutenção nos equipamentos de fotolab, prestado pelos fabricantes das máquinas FUJI e KODAC (Instrução Normativa RFB nº 1911, de 2019 e Parecer Normativo Cosit RFB nº 5, de 2018); f) Ar condicionado e Frio Alimentar: manutenção de equipamento de frio (Instrução Normativa RFB nº 1911, de 2019 e Parecer Normativo Cosit RFB nº 5, de 2018); g) Armazenagem Própria e Planejamento Tributário: despesas com nos centros de distribuição (CDs), ligadas a contratação de serviços necessários para a manutenção dos equipamentos que viabilizam a armazenagem de mercadorias adquiridas de pessoas jurídicas (não se tratam de despesas com armazenagem de mercadorias na operação de venda, mas de serviços de limpeza, dedetização etc); h) ICMS ST e ICMS ST créditos descontados extemporaneamente sobre o ICMS – ST (ausência de previsão legal e apuração extemporânea); i) Equip. Padaria, Deli, Açougue e Peixaria (constante na planilha da empresa no item “PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO” dos anos de 2015, 2016 e 2017): créditos não glosados; j) ICMS ST Virada/Desvirada de Estoque PIS e Cofins (constante da planilha da empresa no item “PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO” do ano de 2016): os valores creditados de ICMS-ST de forma extemporânea ou não, também não geram direito a créditos; k) Ativo Intangível: desconto de créditos sobre despesas com softwares e sistemas utilizados para emissão de notas fiscais, controle de caixa, movimentação de estoques, gerenciamento de compras, controle de produtos conforme prazo de validade, dentre outros itens que são classificados como essenciais na atividade operacional da Empresa (Ausência de previsão legal, e Parecer Normativo Cosit RFB nº 5, de 2018); l) Software – Amortização: desconto de créditos sobre despesas de amortização de softwares e sistemas utilizados para emissão de notas fiscais, controle de caixa, movimentação de estoques, gerenciamento de compras, controle de produtos conforme prazo de validade, dentre outros itens que são classificados como essenciais na atividade operacional da Empresa (Ausência de previsão legal, Instrução Normativa RFB nº 1911, de 2019, e Parecer Normativo Cosit RFB nº 5, de 2018); m) Despesas com condomínio: desconto de créditos com despesas de condomínio (SC Cosit nº 248/2019); n) Frete Internacional: crédito de PIS e COFINS sobre frete de mercadorias adquiridas do exterior pagos a empresas domiciliadas no País e que compõe o custo de aquisição das mercadorias importadas (créditos não glosados); o) Segurança das lojas: despesas de serviços de segurança e vigilância nas lojas, CD’s e Escritórios, para propiciar ambiente seguro para seus clientes realizarem as suas compras, prevenindo também o furto de mercadorias que pode trazer sensíveis prejuízo à atividade da Empresa, impossibilidade (Parecer Normativo Cosit RFB nº 5, de 2018); p) Coleta de numerários: despesas com a contratação de serviço de transporte e guarda de valores, necessária inclusive para prestação de serviço de correspondente bancário, impossibilidade (Parecer Normativo Cosit RFB nº 5, de 2018)

Discorreu ainda sobre o Parecer Normativo Cosit RFB nº 5, de 2018, bem como sobre o aproveitamento de créditos do PIS/Cofins para dedução das infrações constatadas no procedimento fiscal.

A ciência dos autos de infração foi dada à contribuinte em 13/01/2020 (fl. 736) e, dentro do prazo regulamentar, 11/02/2013 (fl. 743), esta apresentou sua defesa, conforme a seguir sintetizada.

Após alegar a tempestividade da impugnação e relatar os fatos, a contribuinte requer a nulidade dos autos de infração sob a alegação de ausência de fundamentação legal nesses, pois as autoridades fiscais fundamentaram-nos nas Instruções Normativas SRF nº 247/2002 e 404/2004, que foram declaradas ilegais pelo RESP nº 1.221.170/PR.

No primeiro subtópico do mérito¹, “**Considerações preliminares acerca do mercado varejista e dos descontos recebidos – a formação do preço**”, a impugnante

informa que os descontos negociados com os fornecedores recebem as mais variadas denominações: “receitas de promoção, eventos promocionais, publicidade, acordo de não devolução, descontos obtidos – programa pagamento, - recuperação ordenados reposidores, recuperação de custos logísticos, dentre outros, e todos decorrem de uma referência padrão de Acordo Comercial, e que esses descontos são redutores do custo de aquisição”.

No subtópico *“O conceito constitucional de receita e o posicionamento do ASTF”*, cita o Emenda Constitucional nº 202 , de 1998, o RE nº 574.706, que trata da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da Cofins, o parecer elaborado pelo jurista Humberto Ávila e o conceito de receita dado por Ricardo Mariz. E diz também:

47. A ressalva na legislação sobre a irrelevância da denominação contábil não significa que o conceito de receita deve ser ampliado para abranger aquilo que não é receita. Muito pelo contrário: somente pode ser considerado como receita, para fins de tributação pelo PIS e pela COFINS, a operação que, de fato, revele ingresso de riqueza nova que se integra ao patrimônio do contribuinte de maneira positiva e definitiva.

48. A ressalva do legislador quanto à irrelevância da denominação contábil vem para esclarecer que o tratamento contábil não prevalecerá sobre a natureza jurídica. Se, por um equívoco, uma verdadeira receita é escriturada indevidamente como redução de custo, ela não perde a sua natureza jurídica de receita pelo simples fato de ter sido registrada indevidamente. Da mesma forma, se uma redução de custo é registrada equivocadamente como receita, a incorreta classificação contábil é irrelevante para sua qualificação, na medida em que não poderá transformar em receita aquilo que receita não é7. É a contabilidade que reflete o Direito, e não o inverso.

49. A classificação contábil deve corresponder à essência (conteúdo) de sua natureza econômica, de modo que nos registros contábeis seja respeitada a primazia da essência sobre a forma, tributando-se apenas o que efetivamente tiver natureza de receita. Inclusive, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis, manifestou-se em diversas oportunidades no sentido de que receita corresponde aquilo que resulta em aumento do patrimônio líquido de uma empresa.

Cita um trecho do Voto da Min. Rosa Weber no Recurso Extraordinário nº 606.107, que diz que o registro contábil feito pelo contribuinte não determina a base de cálculo dos tributos, e conclui:

52. Assim, o registro contábil dos fatos jurídicos deve observar estrita fidelidade ao que o Direito para eles prescreve. “E, como praticamente todas as receitas são derivadas da disciplina jurídica dada aos negócios jurídicos – nominados e típicos ou não, diretos ou indiretos –, a contabilidade também está adstrita a enxergá-los com os olhos do direito”11.

53. O conceito de receita é jurídico e é no direito que se deve buscá-lo. As regras contábeis devem seguir essa lógica, cuja fonte é o artigo 195, inciso I, alínea “b”, da Constituição Federal, que caracteriza como hipótese constitucional de incidência tributária o auferimento de receita pelo contribuinte, sendo que este só existe quando há efetivo acréscimo patrimonial.

No subtópico seguinte, “Os descontos recebidos não são receitas, pois são redutores de custo”, defende que os descontos não são receitas, mas “elementos na formação do preço praticado, redução de custo de aquisição de mercadoria, de modo que não devem ser computados na base de cálculo do PIS e da COFINS pelo simples motivo de não integrarem a hipótese de incidência”.

Frisa que “os descontos que a Impugnante recebeu de seus fornecedores não representam aumento de patrimônio em função de decréscimo do passivo. Sob a perspectiva da Impugnante, os descontos recebidos em suas compras são elementos da formação do preço, diminuindo o custo das mercadorias adquiridas e não resultam, de maneira alguma, no exercício de uma atividade que vai gerar imediata receita dela decorrente, ao contrário do que interpreta equivocadamente a Receita Federal” e que, independentemente do resultado contábil, “somente pode ser tributado pelo PIS e pela COFINS, consoante os limites impostos pela Constituição e respeitados pela legislação ordinária, a operação que, na substância, revele ingresso de riqueza nova que se integre definitivamente ao patrimônio do contribuinte”.

Argumenta que a ausência de desembolso financeiro pela compra não representa aumento de patrimônio líquido, mas redução de custo de aquisição.

Registra que o STF já se pronunciou no sentido de que as receitas são auferidas em negócios jurídicos decorrentes de venda de mercadorias e serviços, jamais com relação as compras.

Explica que a receita é sempre da perspectiva do vendedor e o custo é sempre da perspectiva do comprador e, por esse motivo, que “os descontos previamente negociados e o valor com desconto, sob o enfoque do adquirente, representa um decréscimo do valor de aquisição e por consequência, uma redução no valor do ativo (mercadoria, o elemento patrimonial) que será registrado, estando fora da hipótese de incidência do PIS e da COFINS”.

Para defender que “os descontos e demais abatimentos, para efeitos contábeis, devem ser deduzidos de seu custo de aquisição. Portanto, os descontos concedidos nas compras realizadas pela Impugnante diminuem o valor do custo das mercadorias adquiridas e não resultam, de maneira alguma, na apuração de receitas”, transcreve o entendimento de Hugo de Brito Machado e do parecerista Humberto Ávila sobre o tema, e cita os Pronunciamentos Contábeis nºs 16 e 30, do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC).

Diz que o “artigo 110 do CTN dispõe que a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance dos institutos, conceitos e formas de direito privado. E a obediência aos Pronunciamentos Contábeis é determinada pelas normas de direito privado, conforme artigo 17715 da Lei nº 6.404/76 (“Lei das SAs”). Ou seja, o Direito Privado (legislação societária) expressamente utilizou-se dos “princípios contábeis” e das normas expedidas pela CVM para fins de escrituração e demonstrações financeiras das sociedades”, transcreve parcialmente um parecer de Hugo de Brito Machado, e apresenta a seguinte conclusão:

76. E assim é como deve ser, a contabilidade é que deve refletir o direito. Obviamente, erros na classificação contábil não modificam a natureza jurídica dos institutos. E por isso a importante ressalva da legislação de que a tributação independentemente da denominação contábil: o registro contábil como receita não importará em tributação daquilo que não é receita e vice-versa.

77. Como se vê, todo esse contexto vai ao encontro de todos os fundamentos da Impugnante de que os usuais descontos pactuados no mercado varejista não representam receita ou acréscimo de patrimônio, mas, sim, redução do custo de aquisição das mercadorias, e, consequentemente, não integram a base de cálculo do PIS e da COFINS.

Transcreve diversas decisões judiciais que definem que descontos e bonificações não são receitas e finaliza:

81. As situações são análogas, de modo que o racional do A. STF deve ser aplicado ao caso concreto: redutor de custo não é receita e, por essa razão, não incide PIS e COFINS.

82. E o A. STF já se debruçou sobre o tema quando do julgamento do mencionado RE nº 574.705, que analisou o conceito de receita para fins de incidência de PIS e da COFINS, concluindo acertadamente que receita é uma expressão que agrupa definitivamente ao seu patrimônio, representando um acréscimo patrimonial.

83. O que se verifica das decisões mencionadas é que, ao contrário do que pretende sustentar a D. Fiscalização, o posicionamento jurisprudencial acerca da matéria é favorável ao contribuinte no sentido de que os descontos pactuados entre empresas varejistas e seus fornecedores representam redução do custo da aquisição de mercadorias, que não se correlacionam com a hipótese de incidência do PIS e da COFINS, no conceito constitucional e legal reconhecido.

No subtópico “A caracterização do desconto como incondicional independentemente de destaque em Nota Fiscal”, defende que: i) a natureza do desconto incondicional é a redução do custo; ii) os requisitos da incondicionalidade se aplicam somente aos fornecedores, e não aos compradores; iii) os descontos recebidos são incondicionais e estão compreendidos na previsão das alíneas “a” dos incisos “V” dos §§ 3º dos artigos 1º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003; iv) a Receita Federal não pode exigir que o desconto incondicional seja somente aquele informado na nota fiscal (Instrução Normativa SRF nº 51/1978), sob pena de violação ao princípio da legalidade; v) a “exigência de destaque do desconto em Nota Fiscal representa quebra de deveres de confidencialidade e quebra de sigilo de informações comerciais, impactando diretamente a relação comercial da Impugnante com seus fornecedores e a sistemática varejista de recebimento de desconto, violando a livre iniciativa, sem que haja expressa determinação legal para tanto”;

Traz à baila o conceito de condição previsto no artigo 121 do Código Civil, assevera que a fiscalização reconhece que o desconto recebido não depende de evento futuro e incerto, reproduz parcialmente o parecer do Professor Humberto Ávila, que contém a conclusão de que o desconto não perde sua natureza de incondicional só porque deixou de constar da nota fiscal, e uma jurisprudência acerca da matéria.

E conclui: “Portanto, tem-se que, em discussões jurídicas travadas nas mesmas bases, os Tribunais ratificam os fundamentos aduzidos pela Impugnante no sentido de que a exigência de destaque em Nota Fiscal representa uma indevida restrição do conceito de desconto incondicional extraído da legislação cível e, consequentemente, do alcance do art. 1º, §3º, inciso V, alínea “a” da Lei nº 10.637/02 e da Lei nº 10.833/03”.

No subtópico “A indevida cobrança do PIS e COFINS sobre as receitas registradas na conta 400153”, requer a exclusão dos valores registrados na conta contábil 400153 da base de cálculo do PIS e da Cofins dos autos de infração, sob o argumento de que estes já foram tributados.

No tópico “Exclusão Indevida De Despesas com Quebras de Caixa na Apuração das Bases de Cálculo da Contribuição ao PIS e a Cofins – Item II.2 do TVF”, relata que está sendo acusada de ter excluído da apuração da contribuição para o PIS e da COFINS, no período de janeiro de 2015 a maio de 2016, o resultado da conta contábil 441018 (Quebra de Caixa).

Afirma que houve equívoco da fiscalização em não analisar a conta 441018 (Quebra de Caixa) conjuntamente com a conta 430325 (sobra de caixa) e explica:

104. Como se sabe, a Impugnante é uma rede de supermercados, que desempenha as atividades típicas inerentes a esse modelo de negócio. Em razão da peculiaridade de sua atividade, há situações em que, por exemplo, é pago ao cliente um troco menor que o devido. Referida diferença no pagamento do troco é contabilizada na conta 430325 – Sobra de Caixa.

105. Em situações contrárias, em que a Impugnante efetua o pagamento, a título de troco, de valores maiores do que o efetivamente devido, estes são contabilizados em conjunto com os valores relativos às perdas, roubos e desfalques em seu estoque, na conta 441018 – Quebra de Caixa.

Para explicar que as quebras de caixa anulam os efeitos das sobras de caixa, junta à impugnação o “Doc. 14”, que contém os lançamentos efetuados nas contas 441018 e 430325.

Transcreve parcialmente a ementa de um acórdão do CARF que entendeu que os “lançamentos realizados em conta contábil como “quebra de caixa” devem ser analisados em conjunto com os lançamentos à título de “sobras de caixa””.

Por fim, defende que, caso não seja o entendimento acima exposto pelo julgador, os valores (quebra de caixa) “representam uma redução no valor que foi efetivamente arcado pelo adquirente dos produtos, bem assim, considerando que não existe qualquer condição previamente estipulada para implementação dessa redução do preço, fica óbvio a sua natureza de desconto incondicional, não havendo como ser tributado valor que sequer foi efetivamente recebido pela Impugnante”.

No tópico seguinte, “**Exclusão a maior do ICMS sobre Vendas na Apuração das Bases de Cálculo do PIS e da Cofins – II.3 do TVF**”, a impugnante abre o tópico afirmando que a fiscalização a “autuou sob argumento de que a empresa, no período de outubro de 2015 a junho de 2016 e de março de 2017 a dezembro de 2017, teria excluído valores de ICMS a maior sobre venda na apuração das bases de cálculo da contribuição ao PIS e a COFINS (ICMS destacado x ICMS pago)”.

Afirma que a fundamentação para glosa de créditos foi a Solução de Consulta Interna Cosit nº 13, de 2018, e que a controvérsia é tão somente o critério que deve ser considerado para exclusão do ICMS da base de cálculo dessas contribuições, ou seja: se é o ICMS destacado na Nota Fiscal ou o ICMS pago.

No subtópico “**O Entendimento do A.STF e a Exclusão do ICMS destacado /incidente na Operação**” – após informar que as exclusões efetuadas “estão amparadas pela decisão proferida no processo judicial nº 2007.83.00.000555-7, uma vez que a decisão não faz nenhuma restrição de que apenas o ICMS recolhido deveria ser excluído da base de cálculo da contribuição ao PIS e a COFINS” e transcrever parcialmente os votos dos Ministros do STF Carmen Lúcia, Edson Fachin e Gilmar Mendes no RE nº 574.706/PR – a contribuinte conclui que “o julgamento do RE nº 574.706/PR, ao contrário do que sustenta a D. Fiscalização, firmou o entendimento de que é o ICMS incidente ou destacado na Nota Fiscal de saída tributada e não o eventual ICMS pago em moeda pelo contribuinte. Isso porque esse é o valor que se agrupa à receita contabilizada pelos contribuintes e tributada pela contribuição ao PIS e pela COFINS”.

Alega que o posicionamento da RFB não procede, porque o que se tem a excluir é o ICMS que integrou as bases do PIS e da Cofins de cada pessoa jurídica, ou seja, o montante destacado em nota fiscal.

Afirma que as decisões proferidas por diversos Tribunais Regionais Federais vêm admitindo a exclusão do ICMS destacado na nota fiscal e, para comprovar tal entendimento, transcreve as ementas de tais decisões.

No subtópico da “Inconsistência da Solução de Consulta Interna Cosit nº 13, de 2018”, após sintetizar as atribuições da Receita Federal e da Procuradoria da Fazenda Nacional, apresenta a seguinte inconsistência Solução de Consulta Interna Cosit (SCI) nº 13, de 2018: “De um lado, a RFB na Solução de Consulta afirma que no julgamento do RE 574.706 seria claro no sentido de que o ICMS a ser excluído da base de cálculo do PIS e da COFINS seria aquele efetivamente recolhido. De outro lado, a PGFN questiona, por meio de embargos de declaração, qual seria o montante de ICMS que deve ser excluído da base de cálculo do PIS e da COFINS, ao fundamento de que a decisão do A. STF seria obscura com relação a essa controvérsia”.

Assevera que a RFB “não tem competência para interpretar a decisão do A. STF, o que é atribuição exclusiva da PGFN, que exerceu sua competência e declarou, que do ponto de vista da União, não está clara a decisão da Suprema Corte com relação a exclusão do ICMS destacado x ICMS recolhido” e que o efeito vinculante da solução de consulta se dá apenas no âmbito da Receita Federal do Brasil, e não vincula os órgãos julgadores.

Conclui, “o ICMS a ser excluído da base de cálculo do PIS e da COFINS deve ser aquele apurado mensalmente, como uma consequência decorrente do fato do ICMS ser um imposto não-cumulativo e, portanto, sujeito ao balanço de créditos e débitos”.

Na sequência, fazendo uma analogia com o IPI, sustenta que esse imposto também não integra a base de cálculo do PIS e da Cofins, não é cumulativo e tem sua exclusão procedida pelo valor destacado em nota fiscal, portanto, não havendo razão para se adotar um tratamento na exclusão do IPI e outro distinto para o ICMS.

E essa é “outra razão de ilegitimidade da Solução de Consulta Interna COSIT nº 13/2018, pois prevê tratamentos tributários distintos para o ICMS e para o IPI, sendo que ambos os impostos são apurados sobre uma base não-cumulativa”.

No tópico “Exclusão das Receitas Financeiras na Apuração das Bases de Cálculo do PIS e da Cofins – Item II.4 do TVF”, defende que a exigência de PIS e Cofins em relação às receitas financeiras é ilegítima pelos seguintes motivos: i) O Decreto nº 8.426/2015 é ilegal porque majorou as alíquotas do PIS e da COFINS sobre as receitas financeiras para os percentuais de 0,65% e 4% por ato do Poder Executivo, em flagrante violação ao princípio da estrita legalidade em matéria tributária (artigo 5º, II e XXXIX, 150, I, e 153, §1º, da Constituição Federal e art. 97 do CTN); ii) “a tributação das receitas financeiras em questão se deu também em relação a negócios jurídicos celebrados anteriormente à edição do Decreto, com repercussão futura, em clara a violação aos princípios da segurança jurídica, do direito adquirido, do ato jurídico perfeito, da irretroatividade e da anterioridade (artigo 5º, XXXVI e artigo 150, III da Constituição Federal)”; e, iii) “no caso concreto não foi assegurado o direito de crédito das despesas financeiras em contrapartida à tributação das receitas financeiras, em afronta ao art. 195, §12, da CF/88 e art. 27, caput e §2º, da Lei nº 10.865/04”.

No tópico “Da Legitimidade dos Créditos Apropriados pela Impugnante – Itens II.5 a II.8 do TVF”, a contribuinte contesta cada uma das glosas realizadas pela autoridade fiscal, conforme a seguir sintetizado:

Créditos Relativos à Apropriação da Contribuição ao PIS e a Cofins sobre o ICMS-ST Incidente na Aquisição de Mercadorias – Itens II.5 e II.8, ‘H’ e ‘J’ do TVF

Em relação à glosa de créditos de PIS e COFINS incidente sobre o ICMS-ST na aquisição de mercadorias para revenda, a contribuinte entende que o ICMS-ST compõe o custo da mercadoria para o substituído, de modo a gerar créditos de contribuições nas suas aquisições.

Diz que os §§1º dos artigos 3º da Lei nº 10.637/02 e da Lei nº 10.833/03 prescrevem que a apuração dos créditos de PIS e Cofins será determinada mediante a aplicação da alíquota prevista nos caputos dos artigos 2º das Leis sobre o “*valor dos bens adquiridos para revenda*”.

Defende que a “*expressão valor do bem adquirido*” das leis supracitadas “*foi utilizada na lei justamente para conferir um conceito mais abrangente do que simplesmente o valor da mercadoria líquido de todos os encargos. Comesta expressão quis a lei fazer referência a outras rubricas ou encargos que foram agregados à mercadoria, em termos de valor, e que poderiam ser incluídas na quantificação do crédito*” e, para corroborar com o seu entendimento, cita doutrina³, o Acórdão nº 1202000.944 do CARF, o Resp nº 1.428.247/RS4, as Instruções Normativa SRF nºs 247/2002 e 404/2004, o artigo 289 do Decreto nº 3.000/1999 e a Solução de Consulta Disit 01 nº 27/2008.

Créditos Relativos às Despesas com Frete de Mercadorias em Operações entre Estabelecimentos – Item II.6 do TVF

Em relação às despesas com frete de mercadorias entre estabelecimentos, a contribuinte, no seu extenso arrazoado, defende que a apuração de créditos dessas operações é legítima, seja porque se trata de frete na operação de venda, ou seja porque são insumos essenciais e relevantes, nos termos dos incisos II dos artigos 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003.

Para corroborar com o seu entendimento, cita diversas ementas do CARF e o Resp nº 1.221.170/PR.

E, antes de finalizar o item, faz o seguinte pedido alternativo:

249. Por fim, a Impugnante ressalta que conforme mencionado acima, a D. Fiscalização já deixou expressamente consignado no Auto de Infração que parte da atividade da Impugnante denota-se como atividade industrial (e.g. açougue, deli, padaria, peixaria e etc.).

250. Ainda que seja mantido o entendimento da D. Fiscalização acerca da impossibilidade de apropriação de créditos de insumo por empresa com atividade comercial, o que se admite apenas por hipótese, fica óbvio que, ao menos com relação a essa fração, deve ser retificado o lançamento para se autorizar a manutenção dos créditos da contribuição ao PIS e a COFINS apropriados pela Impugnante.

Créditos Relativos às Despesas com Comissões de Cartões de Crédito e Cupons – Item II.7 do TVF

Quanto à glosa de créditos em relação às despesas com comissões de cartões de créditos, a impugnante, preliminarmente, alega que a fiscalização descumpriu “*o seu dever-poder de exaurir o levantamento fiscal de forma inequívoca, não trouxe qualquer justificativa jurídica acerca do não enquadramento das despesas com as tarifas pagas às administradoras ou operadoras de cartões de crédito e/ou débito no conceito de insumo*”

Pontuou que as administradoras de créditos são instituições financeiras e realizam operações de crédito, desconto, empréstimos e afins, bem como prestam serviços de gestão e administração da operação de cartões de crédito e débito.

Discorreu sobre a essencialidade e relevância do serviço prestados pelas administradoras de cartões para a sua atividade econômica (comércio varejista), reproduziu parcialmente uma ementa do Carf e conclui o item dizendo:

279. Portanto, por qualquer ângulo pelo qual se analise a questão ora discutida, à outra conclusão não se pode chegar, senão a de que as tarifas pagas às administradoras de cartões de crédito e débito e emissão de cupons fiscais são insumos da atividade da Impugnante e geram, indiscutivelmente, o direito de crédito da contribuição ao PIS e a COFINS, com base no art. 3º, II, da Lei nº 10.637/02 e da Lei nº 10.833/03.

280. Por fim, a Impugnante ressalta que conforme mencionado acima, a D. Fiscalização já deixou expressamente consignado no Auto de Infração que parte da atividade da Impugnante denota-se como atividade industrial (e.g. açougue, deli, padaria, peixaria e etc.).

281. Assim, ainda que seja mantido o entendimento da D. Fiscalização acerca da impossibilidade de apropriação de créditos de insumo por empresa com atividade comercial, o que se admite apenas por hipótese, fica óbvio que, ao menos com relação a essa fração, deve ser retificado o lançamento para se autorizar a manutenção dos créditos da contribuição ao PIS e a COFINS apropriados pela Impugnante.

Créditos Relativos às Despesas Aduaneiras – Item II.8, ‘A’ do TVF

A contribuinte defende que as despesas aduaneiras (despachante, manuseio de container, armazenagem marítima, descarregamento, demurrage e frete interno pagos à pessoa jurídica), referentes à aquisição de mercadorias importadas, são essenciais e relevantes para a sua atividade.

No item “Despesas com Armazenagem e Movimentação de Cargas, Produtos e Containers (Item II.8 “a” do TVF), defende que é legítima a apuração de créditos da contribuição para o PIS e da COFINS calculados em relação à armazenagem de mercadoria, pois essas estão enquadradas como serviços de armazenagem, nos termos dos incisos IX dos artigos 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2002. Para corroborar com esse entendimento, cita a Solução de Consulta Cosit nº 121/2017.

Menciona um julgado do CARF que autorizou o creditamento de serviços portuários, carregamento e medição de mercadorias, por entender que esses serviços são inerentes ao serviço de armazenagem.

Discorre sobre o procedimento de importação de mercadorias e sobre a necessidade do cumprimento de diversas obrigações para efetivação da conferência aduaneira.

Destaca um trecho do Parecer Normativo nº 05/2018 que “determina que os bens e serviços utilizados por imposição legal permitem a apropriação de créditos sob a rubrica de insumos” e apresenta as declarações de importações que foram retidas pelo canal de conferência aduaneira vermelho, motivo pela qual motivaram gastos com armazenagem e deslocamento de mercadorias.

No item “Despesas com demurrage e com detenção de carga item II.8 “A” do TVF), entende que as despesas com demurrage compõe o preço do serviço de transporte, motivo pela qual é passível de creditamento como importação de serviço de transporte.

Para corroborar com o seu entendimento, citou e transcreveu, parcialmente, a Solução de Consulta Cosit nº 108/2017 e a ementa do Acórdão do CARF nº 3402-004.069, que entendem que a demurrage faz parte do valor do transporte na importação.

No item “Despesas com despachante, manuseio de container, armazenagem marítima e descarregamento (item II.8, ‘A’ do TVF)”, defende que as “despesas aduaneiras incorridas pela Impugnante (tais como despachante, manuseio de

container, armazenagem marítima, descarregamento) consistem em dispêndios essenciais para sua atividade, sendo incorridas com a finalidade de garantir que as especificações do contrato de compra e venda dos produtos sejam fielmente cumpridas”.

Afirma que essas despesas são essências para garantir a qualidade dos produtos adquiridos e já está pacificado no STJ, em sede de recurso repetitivo, que as despesas essenciais e relevantes para atividade empresarial são consideradas como insumos, independentemente de serem ou não consumidos ao longo do processo produtivo, bem como transcreve, parcialmente um acórdão do CARF, “que reconheceu a possibilidade de apropriação de crédito sobre tais dispêndios em processo administrativo que outra empresa do Grupo da Impugnante figura como parte”.

E antes de finalizar o item, faz o seguinte pedido alternativo:

308. *Ao fim, a Impugnante ressalta, que conforme mencionado acima, a D. Fiscalização já deixou expressamente consignado no Auto de Infração que parte de sua atividade denota-se como atividade industrial (e.g. açougue, deli, padaria, peixaria e etc.).*

309. *Ainda que seja mantido o entendimento da D. Fiscalização acerca da impossibilidade de apropriação de créditos de insumo por empresa com atividade comercial, o que se admite apenas por hipótese, fica óbvio que, ao menos com relação a essa fração, deve ser retificado o lançamento para se autorizar a manutenção dos créditos da contribuição ao PIS e a COFINS apropriados pela Impugnante.*

Créditos Relativos às Despesas com IPTU e Condomínio – Item III.8, ‘B’ e ‘M’ do TVF

Antes de enfrentar o mérito, a requerente esclarece que as despesas com IPTU e condomínio são todas de suas lojas.

A contribuinte cita doutrina, jurisprudências administrativas e judicial, leis e cláusulas contratuais para defender, em apertada síntese, que é permitido o desconto de crédito da contribuição com despesas de IPTU e condomínio, uma vez que essas despesas integram a remuneração do locador e, por conseguinte, as despesas com aluguéis de prédios.

Créditos Relativos às Despesas com Gás e Diesel para Gerado[Re]S – Item II.8, ‘C’ do TVF

Em síntese, a contribuinte defende que os dispêndios com gás e diesel para geradores, por serem essenciais a sua atividade, “representam vultoso custo em sua atividade, integrando o conceito de insumo inerente ao inciso II do artigo 3º da Lei nº 10.833/03, sendo reconhecido o direito ao crédito da contribuição ao PIS e a COFINS”.

Créditos Relativos à Manutenção de Balanças – Item II.8, ‘D’ do TVF e Créditos Relativos às Despesas com Ativo Intangível – Item II.8, ‘K’ E ‘L’ do TVF

A impugnante informa que, como é pessoa jurídica de direito privado e se dedica, preponderante, ao comércio de varejo em geral, incorre em despesas com manutenção das balanças utilizadas nas áreas de açougue, padaria, deli e etc.

Assevera que é notória a relevância tanto das balanças quanto dos softwares e demais sistemas de informática no âmbito de todo o comércio varejista.

Cita a Portaria nº 236 de 22 de dezembro de 1994, editada pelo Instituto Nacional de Metrologia, Qualidade e Tecnologia (INMETRO), que prevê a

obrigatoriedade de inspeção periódica e manutenção das balanças utilizadas na pesagem dos alimentos a serem comercializados.

Transcreve uma decisão do CARF e outra do CSRF que decidiram que, quando os dispêndios com software forem essenciais para o desenvolvimento das atividades da empresa, geram créditos da contribuição ao PIS e a COFINS.

E conclui:

365. Desta feita, é direito da Impugnante, nos termos da legislação de regência da própria jurisprudência, creditar-se das despesas incorridas com manutenção de balanças e softwares e com outros sistemas de informática, bem como com os encargos para a manutenção desses bens, vez que tais despesas estão intrinsecamente ligadas à consecução da atividade-fim da Impugnante, principalmente quando se considera o contexto atual, de importância e crescimento da indústria da informática no comércio como um todo 366. Assim, por essa razão e estando cabalmente comprovada a essencialidade dessas despesas, referida glosa não merece prosperar, devendo o presente Auto de Infração ser integralmente cancelado para os débitos tributários aqui tratados.

E antes de finalizar o item, faz o seguinte pedido alternativo:

367. Por fim, a Impugnante ressalta que parte da sua atividade, como mencionado pela própria D. Fiscalização, denota-se como atividade industrial (e.g. açougue, deli, padaria, peixaria e etc.), de modo que, ainda que seja mantido o entendimento da D. Fiscalização acerca da impossibilidade de apropriação de créditos relacionadas às despesas acima, o que se admite apenas por hipótese, fica óbvio que, ao menos com relação a essa fração, deve ser retificado o lançamento para se autorizar a manutenção dos créditos da contribuição ao PIS e a COFINS apropriados pela Impugnante.

Créditos Relativos à Manutenção de Fotolab – Item II.8. “E” do TVF

A requerente defende que as despesas com insumos na sua atividade de revelação fotográfica são essenciais e relevantes para a prestação desse serviço e geram direito a créditos de contribuições.

Créditos Relativos às Despesas com Ar Condicionado e Frio Alimentar – Item II.8 ‘F’ do TVF

A contribuinte defende a essencialidade das despesas incorridas com a manutenção dos ares-condicionados e refrigeração de alimentos.

Para defender que “É certo que os serviços de manutenção dos equipamentos frios, além de manterem a qualidade dos produtos a serem comercializados, permitem o cumprimento da obrigação legal de refrigeração de alimentos por parte da Impugnante. É infundado, portanto, qualquer argumento da D. Fiscalização no sentido de afastar o direito da Impugnante de creditar-se das despesas com os serviços de manutenção de equipamentos frios, vez que (i) tais serviços estão intrinsecamente ligadas à consecução da atividade-fim da Impugnante e (ii) são executados no bojo de operações industriais da Impugnante (açougue, padaria, peixaria, deli e etc.)”, cita a Portaria Adagro nº 58, de 2007, o art. 1º da Lei nº 13.589, de 2018, a Resolução da Anvisa nº 9, de 2003, e o estudo do pneumologista da USP, Alexandre Kaeassaki, e a Resolução CISA-MA nº 10, de 1984.

Transcreve um acórdão do CARF que decidiu que “gera direito a crédito das contribuições não cumulativas a aquisição de bens e serviços aplicados em manutenção de máquinas e equipamentos utilizados no processo produtivo, observados os demais requisitos da lei, dentre os quais não se referir a bens ou serviços que adicionem vida

útil superior a um ano às máquinas ou aos equipamentos em que aplicados, hipótese em que o crédito deverá ser apurado a partir dos encargos de depreciação ou amortização”, para, ao final, apresentar a seguinte conclusão:

400. Portanto, da análise da recente jurisprudência do CARF, está evidenciado que os dispêndios com manutenção máquinas e equipamentos necessários para o processo produtivo, geram direito à apropriação de créditos da contribuição ao PIS e a COFINS a título de insumos, e claramente não poderiam ter sido sumariamente desconsiderados pela D. Fiscalização como ocorreu no caso concreto.

401. Dessa forma, devem os valores relativos aos créditos da contribuição ao PIS e a COFINS decorrentes dos serviços de manutenção equipamentos frios serem expurgados do presente lançamento tributário, por ser esse entendimento aquele que predomina no âmbito do CARF.

Créditos Relativos à Armazenagem Própria – Item II.8. ‘G’ do TVF

Neste, a impugnante transcreve o inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2002 e o interpreta assim: “*a legislação tributária permite a tomada de crédito pela Impugnante referente aos dispêndios com armazenagem de mercadoria. Nota-se que inexiste qualquer restrição de que seriam passíveis de créditos apenas os pagamentos efetuados a terceiros no serviço de armazenagem de mercadorias*”.

E para corroborar com esse entendimento, bem como que há direito ao crédito em relação as despesas necessárias para realização da atividade de armazenamento (limpeza, manutenção, vigilância e segurança), traz à baila decisões administrativas e judiciais.

Por fim, faz o seguinte pedido alternativo:

(...) a Impugnante ressalta que conforme mencionado acima, a D. Fiscalização já deixou expressamente consignado no Auto de Infração que parte da atividade da Impugnante denota-se como atividade industrial (e.g. açougue, deli, padaria, peixaria e etc.).

419. Logo, ainda que seja mantido o entendimento da D. Fiscalização acerca da impossibilidade de apropriação de créditos de insumo por empresa com atividade comercial, o que se admite apenas por hipótese, fica óbvio que, ao menos com relação a essa fração, deve ser retificado o lançamento para se autorizar a manutenção dos créditos da contribuição ao PIS e a COFINS apropriados pela Impugnante.

Créditos Relativos às Despesas com Segurança, Vigilância de Lojas e Coleta de Numerários – Item II.8 ‘O’ e ‘P’ do TVF

Em relação à glosa dos créditos referentes às despesas com segurança, vigilância, e coleta de numerários, a impugnante defende que essas despesas são essenciais e indispensáveis para a sua atividade empresarial, motivo pelo qual não haveria base legal para se manter a glosa.

E, por fim, formula o seguinte pedido alternativo:

429. Por fim, a Impugnante ressalta que conforme mencionado acima, a D. Fiscalização já deixou expressamente consignado no Auto de Infração que parte da atividade da Impugnante denota-se como atividade industrial (e.g. açougue, deli, padaria, peixaria e etc.).

430. Ainda que seja mantido o entendimento da D. Fiscalização acerca da impossibilidade de apropriação de créditos de insumo por empresa com

atividade comercial, o que se admite apenas por hipótese, fica óbvio que, ao menos com relação a essa fração, deve ser retificado o lançamento para se autorizar a manutenção dos créditos da contribuição ao PIS e a COFINS apropriados pela Impugnante.

No tópico “**Insuficiência da Declaração e Pagamento da Contribuição ao PIS e a Cofins – Item II.9 do TVF**”, a contribuinte esclarece que a diferença entre o valor declarado na DCTF e informado na EFD – Contribuições “referem-se à um erro sistêmico ocorrido em sua EFD-Contribuições, que resultou em uma discrepância destas informações com as constantes em sua DCTF” e pela desconsideração pela fiscalização da PER/Dcomp nº 14861.78971.251019.1.7.03-1813.

No penúltimo tópico da impugnação antes do pedido, “**O Excesso na Quantificação do Crédito Tributário**”, item “o caráter confiscatório da multa de 75%”, a contribuinte defende que as multas não podem ser aplicadas de modo indiscriminado e em um valor próximo àquele devido a título de tributo, devendo ser proporcional, adequada e necessária para não caracterizar confisco.

No último tópico, “**Da Necessidade de Observação do Código de Processo Civil**”, a requerente defende que a posição adotada pela fiscalização não há como se sustentar, uma vez que “o CPC possui, como um dos seus pilares, a uniformização das decisões, de modo que a jurisprudência, tanto administrativa quanto judicial, deve ser coerente e estável”, nos termos do artigo 927 do Código de Processo Civil (CPC).

Cita ainda o § 3º do art. 85 do CPC, que trata do cálculo dos honorários advocatícios sucumbenciais e assevera:

455. Ante ao elevado montante aqui discutido (R\$ 112.585.248,57), se o cancelamento integral da autuação fiscal ocorrer apenas na esfera judicial, a Administração Pública poderá incorrer em avultados e desnecessários gastos, haja vista o elevado proveito econômico que uma potencial ação judicial poderá representar.

456. Assim, verifica-se que a multa no importe de 75% aplicado à Impugnante não pode ser mantida, sob pena de violação ao mencionado artigo 5º, caput, da Constituição Federal, bem assim o papel fulcral do processo administrativo tributário como um mecanismo de revisão e depuração de todas as autuações fiscais, que objetivam racionalizar e potencializar a arrecadação tributária.

Por fim, no pedido, requer:

457. Diante de tudo o quanto aqui exposto, é a presente para requerer que esta D. Delegacia de Julgamento determine o integral cancelamento do Auto de Infração ora impugnação em razão da ausência de fundamentação legal, nos termos do item III dessa defesa.

458. Caso não seja este o entendimento desta D. Delegacia de Julgamento, no mérito, a Impugnante requer o cancelamento integral do Auto de Infração, pelos fundamentos expostos no item IV e V dessa Impugnação Administrativa. Na remota hipótese de não serem atendidos os pedidos acima, a Impugnante requer o reconhecimento do excesso de constituição do crédito tributário, com o cancelamento da autuação fiscal ou a sua redução, conforme demonstrado no item V da presente Impugnação Administrativa.

460. Por fim, a Impugnante protesta pela posterior juntada de quaisquer documentos que se façam necessários e pela produção de todas as provas em direito admitidas.

É o relatório.

Ato contínuo, a 4^a Turma da DRJ de Ribeirão Preto decidiu julgar procedente, em parte, a impugnação da contribuinte, ora recorrente, restando a decisão assim ementada – *glosas mantidas em destaque*:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Data do fato gerador: 31/01/2015, 18/02/2015, 31/03/2015, 30/04/2015, 31/05/2015, 30/06/2015, 31/07/2015, 31/08/2015, 30/09/2015, 31/10/2015, 30/11/2015, 31/12/2015, 31/01/2016, 28/02/2016, 31/03/2016, 30/04/2016, 31/05/2016, 30/06/2016, 31/07/2016, 31/08/2016, 30/09/2016, 31/10/2016, 30/11/2016, 31/12/2016, 31/01/2017, 28/02/2017, 31/03/2017, 30/04/2017, 31/05/2017, 30/06/2017, 31/07/2017, 31/08/2017, 30/09/2017, 31/10/2017, 30/11/2017, 31/12/2017

DESCONTOS INCONDICIONAIS. NÃO DESTACADOS NAS NOTAS FISCAIS. IMPOSSIBILIDADE.

Os descontos obtidos em razão de acordos comerciais e não destacados nas notas fiscais consistem em receitas tributáveis pelas contribuições não cumulativas, independente da forma adotada de seu recebimento e classificação contábil.

SOBRAS DE CAIXA. RECEITAS. TRIBUTADAS.

As "sobras de caixa" são receitas e incluem-se na base de cálculo das contribuições pelo seu valor total, sem deduções relativas a eventuais "quebras de caixa".

DECISÃO JUDICIAL TRANSITADA EM JULGADO. EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO.

No cumprimento de decisões judiciais transitadas em julgado que versem sobre a exclusão do ICMS da base de cálculo da COFINS, o montante a ser excluído da base de cálculo da contribuição é o valor mensal do ICMS a recolher, nos termos expresso pela Solução de Consulta Interna COSIT nº 13/2018 e na Instrução Normativa RFB nº 1911, de 2019, ambas com efeito vinculante no âmbito da Receita Federal do Brasil.

ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. CRÉDITOS. NÃO CUMULATIVIDADE. IMPOSSIBILIDADE.

É incabível a apuração de créditos da não cumulatividade das contribuições em relação ao valor do ICMS Substituição Tributária (ICMS-ST), nos termos expresso pela Solução de Consulta Interna COSIT nº 99.041, de 2017.

INSUMOS. ATIVIDADE COMERCIAL. INEXISTÊNCIA

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, nos termos do Parecer Normativo Cosit nº 5, de 2018.

FRETE ENTRE ESTABELECIMENTOS. ATIVIDADE COMERCIAL. IMPOSSIBILIDADE

Os fretes com o transporte entre os estabelecimentos da mesma pessoa jurídica não geram direito a crédito, nos termos do inciso V do §2º do art. 172 da Instrução Normativa nº 1911, de 2019.

TAXAS DE ADMINISTRADORA DE CARTÕES. IMPOSSIBILIDADE.

O pagamento de taxas de administração para pessoas jurídicas administradoras de cartões de crédito ou débito não gera direito à apuração de créditos das contribuições não cumulativas.

SERVIÇOS PORTUÁRIOS. APURAÇÃO DE CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

Os valores pagos por serviços portuários não permitem a apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e COFINS, por falta de previsão legal.

CRÉDITO. DESPESAS DE CONDOMÍNIO E IPTU. IMPOSSIBILIDADE

Taxas de condomínio e IPTU não se confundem com aluguéis, inexistindo a possibilidade de interpretação extensiva que permita alterar a natureza jurídica desses itens para conceder desconto de crédito fundado nesses valores.

CRÉDITOS. DESPESAS COM GÁS E DIESEL PARA GERADORES. ATIVIDADE COMERCIAL. IMPOSSIBILIDADE

As despesas com gás e diesel para geradores não geram direito a crédito nas empresas comerciais, nos termos do Parecer Normativo Cosit nº 5, de 2018.

CRÉDITOS. DESPESAS ADMINISTRATIVAS COM ARMAZENAGEM. IMPOSSIBILIDADE

Os valores pagos por serviços de manutenção de ares-condicionados e de equipamentos, serviços de limpeza, de vigilância, de dedetização e com remoção de entulhos não podem ser consideradas como integrantes da "armazenagem", por falta de previsão legal.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Data do fato gerador: 31/01/2015, 28/02/2015, 31/03/2015, 30/04/2015, 31/05/2015, 30/06/2015, 31/07/2015, 31/08/2015, 30/09/2015, 31/10/2015, 30/11/2015, 31/12/2015, 31/01/2016, 28/02/2016, 31/03/2016, 30/04/2016, 31/05/2016, 30/06/2016, 31/07/2016, 31/08/2016, 30/09/2016, 31/10/2016, 30/11/2016, 31/12/2016, 31/01/2017, 28/02/2017, 31/03/2017, 30/04/2017, 31/05/2017, 30/06/2017, 31/07/2017, 31/08/2017, 30/09/2017, 31/10/2017, 30/11/2017, 31/12/2017.

DESCONTOS INCONDICIONAIS. NÃO DESTACADOS NAS NOTAS FISCAIS. IMPOSSIBILIDADE.

Os descontos obtidos em razão de acordos comerciais e não destacados nas notas fiscais consistem em receitas tributáveis pelas contribuições não cumulativas, independente da forma adotada de seu recebimento e classificação contábil.

SOBRAS DE CAIXA. RECEITAS. TRIBUTADAS

As "sobras de caixa" são receitas e incluem-se na base de cálculo das contribuições pelo seu valor total, sem deduções relativas a eventuais "quebras de caixa".

DECISÃO JUDICIAL TRANSITADA EM JULGADO. EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO.

No cumprimento de decisões judiciais transitadas em julgado que versem sobre a exclusão do ICMS da base de cálculo da COFINS, o montante a ser excluído da base de cálculo da contribuição é o valor mensal do ICMS a recolher, nos termos expresso pela Solução de Consulta Interna COSIT nº 13/2018 e na Instrução Normativa RFB nº 1911, de 2019, ambas com efeito vinculante no âmbito da Receita Federal do Brasil.

ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. CRÉDITOS. NÃO CUMULATIVIDADE. IMPOSSIBILIDADE.

É incabível a apuração de créditos da não cumulatividade das contribuições em relação ao valor do ICMS Substituição Tributária (ICMS-ST), nos termos expresso pela Solução de Consulta Interna COSIT nº 99.041, de 2017.

INSUMOS. ATIVIDADE COMERCIAL. INEXISTÊNCIA

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, nos termos do Parecer Normativo Cosit nº 5, de 2018.

FRETE ENTRE ESTABELECIMENTOS. ATIVIDADE COMERCIAL. IMPOSSIBILIDADE

Os fretes com o transporte entre os estabelecimentos da mesma pessoa jurídica não geram direito a crédito, nos termos do inciso V do §2º do art. 172 da Instrução Normativa nº 1911, de 2019.

TAXAS DE ADMINISTRADORA DE CARTÕES. IMPOSSIBILIDADE

O pagamento de taxas de administração para pessoas jurídicas administradoras de cartões de crédito ou débito não gera direito à apuração de créditos das contribuições não cumulativas.

SERVIÇOS PORTUÁRIOS. APURAÇÃO DE CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

Os valores pagos por serviços portuários não permitem a apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e COFINS, por falta de previsão legal.

CRÉDITO. DESPESAS DE CONDOMÍNIO E IPTU. IMPOSSIBILIDADE

Taxas de condomínio e IPTU não se confundem com aluguéis, inexistindo a possibilidade de interpretação extensiva que permita alterar a natureza jurídica desses itens para conceder desconto de crédito fundado nesses valores.

CRÉDITOS. DESPESAS COM GÁS E DIESEL PARA GERADORES. ATIVIDADE COMERCIAL. IMPOSSIBILIDADE

As despesas com gás e diesel para geradores não geram direito a crédito nas empresas comerciais, nos termos do Parecer Normativo Cosit nº 5, de 2018.

CRÉDITOS. DESPESAS ADMINISTRATIVAS COM ARMAZENAGEM. IMPOSSIBILIDADE

Os valores pagos por serviços de manutenção de ares-condicionados e de equipamentos, serviços de limpeza, de vigilância, de detetização e com remoção de entulhos não podem ser consideradas como integrantes da "armazenagem", por falta de previsão legal.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 31/01/2015, 28/02/2015, 31/03/2015, 30/04/2015, 31/05/2015, 30/06/2015, 31/07/2015, 31/08/2015, 30/09/2015, 31/10/2015, 30/11/2015, 31/12/2015, 31/01/2016, 28/02/2016, 31/03/2016, 30/04/2016, 31/05/2016, 30/06/2016, 31/07/2016, 31/08/2016, 30/09/2016, 31/10/2016, 30/11/2016, 31/12/2016, 31/01/2017, 28/02/2017, 31/03/2017, 30/04/2017, 31/05/2017, 30/06/2017, 31/07/2017, 31/08/2017, 30/09/2017, 31/10/2017, 30/11/2017, 31/12/2017

**NORMA TRIBUTÁRIA. INCONSTITUCIONALIDADE e ILEGALIDADE.
INCOMPETÊNCIA DO JULGADOR ADMINISTRATIVO.**

Não compete ao julgador administrativo analisar questões relativas à constitucionalidade e legalidade de norma tributária.

NULIDADE. IMPROCEDÊNCIA

Descabe sustentar nulidade do lançamento ou do despacho decisório que respeitou os requisitos legais para sua constituição e proporcionou amplo direito de defesa

ÔNUS DA PROVA. PRECLUSÃO. CONTRIBUINTE

Cabe à contribuinte demonstrar e comprovar a existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo da pretensão tributária. A apresentação de provas deve ser feita na impugnação, precluindo o direito do sujeito passivo de fazê-lo em outro momento processual, exceto nos casos previstos pelo no art. 16 do Decreto nº 70.235/1972.

ERRO MATERIAL. EXISTÊNCIA

Identificado o erro material da fiscalização, revisam-se os autos de infração.

MULTA. NÃO CONFISCO.

A vedação ao confisco pela Constituição Federal é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicar a penalidade de multa nos moldes da legislação em vigor.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Intimada, a Recorrente interpôs Recurso Voluntário cujas razões serão esmiuçadas ao longo do voto.

É o relatório.”

Voto Vencido

Conselheiro Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe, Redator *ad hoc*

Como Redator *ad hoc* e nos termos do parágrafo 13 do inciso III do art. 58 do RICARF, relato a minuta de voto apresentada pela Conselheira Relatora Sabrina Coutinho Barbosa, nos seguintes termos:

“Conselheira Sabrina Coutinho Barbosa, Relatora.

1. EXAME DE ADMISSIBILIDADE DO RECURSO VOLUNTÁRIO.

A peça recursal é tempestiva, e atender aos demais requisitos necessários para o seu processamento, devendo, pois, ser conhecida.

2. SINOPSE FÁTICA.

Em linhas gerais, a discussão circunda a exigência das contribuições do PIS e da COFINS no regime não cumulativo, para o período de 01/2015 a 12/2017, tendo a Autoridade Fiscal constatado após verificação contábil-fiscal:

1. Não inclusão na apuração base de cálculo das Contribuições do PIS e da Cofins de receitas que por sua natureza compõem o seu faturamento;
 2. Exclusão indevida na apuração da base de cálculo das Contribuições do PIS e da Cofins de despesas relativas a quebra de caixa;
 3. Exclusão a maior na apuração da base de cálculo das Contribuições do PIS e da Cofins do ICMS sobre Vendas;
 4. Não inclusão na apuração da base de cálculo das Contribuições do PIS e da Cofins das receitas financeiras escrituradas na conta “421305 – Receita p Antecipação Fornecedor”, tributadas às alíquotas de 0,65% (PIS) e 4% (Cofins), a partir do mês de julho de 2015;
 5. Crédito constituído indevidamente sobre o ICMS substituição tributária (ICMS-ST) pago na aquisição de mercadorias;
 6. Crédito constituído indevidamente sobre despesas de fretes nas transferências de mercadorias entre estabelecimentos da empresa (Fretes não vinculados às operações de vendas);
 7. Crédito constituído indevidamente sobre despesas com comissão de cartões de crédito e cupons, considerado pela empresa como insumos;
 8. Crédito constituído indevidamente sobre outras despesas;
 9. Declaração em DCTF e pagamento a menor das Contribuições do PIS e da Cofins do período de apuração de 05/2015.
-

22. Em decorrência das infrações acima mencionadas, esta fiscalização elaborou a recomposição dos saldos de créditos dos períodos de apuração, com o aproveitamento de ofício de créditos da não cumulatividade do PIS e da Cofins de períodos anteriores, para dedução das infrações de base de cálculo; por consequência, apurando a infração de desconto indevido de créditos no período (Essa apuração está retratada no item IV desse Relatório).

A recorrente já sofreu outras autuações sobre as mesmas matérias ora analisada, como pontuado no TVF:

29. Essa matéria foi objeto de análise em fiscalizações referentes a períodos anteriores, que resultou na lavratura de Autos de Infração contra a Fiscalizada, formalizados por meio dos seguintes processos administrativos:

Nº do Processo Administrativo	Períodos abrangidos
19647-006.222/2005-81	2003
10480-720.722/2010-62	2005 / 2006 / 2007
10480-720.046/2013-70	2008 / 2009
10480-722.794/2015-59	2010
10480-727.412/2015-83	2011 / 2012
10480-723.937/2018-92	2013 / 2014

No acórdão recorrido restou decidido pela rejeição do pedido de nulidade do Auto de Infração, seja pela validade dos atos normativos que versam sobre o conceito de insumos (IN RFB nº 247/02 e 404/04), seja pela inocorrência de uma das hipóteses do art. 59 do Decreto nº 70.235/72.

Em relação às parcelas glosadas, a manutenção se deu por falta de previsão legal para a exclusão/dedução da base de cálculo do PIS e COFINS, e/ou não enquadramento dos bens e serviços tomados pela Recorrente ao conceito de insumos. Como ainda, dada à inexistência de provas capazes de confirmar o direito creditório pela Recorrente.

No entanto, a Recorrente apresenta defesa refutando os fundamentos do juízo a quo acerca: 1) da inclusão na base de cálculo do PIS e COFINS lançamentos contábil realizada em contas de receitas, referentes a descontos concedidos por fornecedores; 2) da inclusão na base de cálculo do PIS e COFINS valores lançada na conta de ‘sobras de caixa’; 3) da inclusão do ICMS na base de cálculo das contribuições; 4) glosa de créditos das contribuições apuradas sobre ICMS-ST; 5) glosa de crédito das contribuições apurados sobre despesas com a atividade comercial, frete entre estabelecimentos, taxa de cartões, serviços portuários, condomínio e IPTU, e gás e diesel para geradores; 6) inconstitucionalidade da multa.

Portanto, cinge a controvérsia sobre os conceitos de receita e parceladas dedutíveis das contribuições e de insumos para fins de creditamento à luz do RESP nº 1.221.170/PR (julgado sob o regime de recursos repetitivos), consolidado na esfera Administrativa por meio do Parecer Normativo COSIT/RFB Nº 05/2018.

3. PROPOSTA DE CONVERSÃO DO JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA. DA NECESSIDADE DE SEGREGAÇÃO DAS ATIVIDADES DESEMPENHADAS PELA RECORRENTE.

Dos fatos, constata-se claramente que a fiscalização adota as IN SRF nºs 247/02 e 404/04 como premissas na análise dos créditos de Pis e Cofins, e correspondente lançamento.

Dentre as atividades desempenhadas pela recorrente, tem-se o comércio de mercadoria no varejo e atacado de diversas mercadorias bem como, a prestação de serviços, reproduz-se:

- (a) o comércio de mercadorias em geral, no varejo e no atacado, com predominância de gêneros alimentícios, incluindo mas não se limitando a produtos químicos, saneantes e domissanitários, cosméticos, produtos de perfumaria e de higiene pessoal, sementes e mudas, bem como produtos de origem animal e veterinários, por seus estabelecimentos, catálogos, televisão, internet e outros meios de comunicação;
- (b) prestação de serviços auxiliares ao comércio em geral;
- (c) fabricação, processamento, preparo e comércio de produtos alimentícios em geral, incluindo atividades de panificação, confeitoria, pastelaria, rotisseria, fiambreria, comércio de carnes, preparação de massas alimentícias e "fast food";
- (d) comercialização de máquinas, artigos e filmes fotográficos e para filmagem, bem como serviços relacionados, incluindo laboratório fotográfico;
- (e) importação e exportação de bens, produtos e serviços em geral, incluindo gêneros alimentícios e bebidas, dietéticos, cosméticos, saneantes, domissanitários, medicamentos e correlatos;
- (f) comércio varejista de medicamentos e perfumaria, através de estabelecimentos de dispensação e comércio de drogas, medicamentos e insumos farmacêuticos, em suas embalagens originais, bem como o comércio eletrônico e por catálogo de tais produtos, observada a legislação vigente, com entrega dos produtos operacionalizada por meios próprios ou de terceiros;
- (g) comercialização de combustíveis, lubrificantes, pneus, peças e acessórios, serviços de lavagem, lubrificação e borracharia para veículos automotores;
- (h) intermediação para fornecimento de refeições ou alimentos, e ingredientes necessários ao seu preparo, através da emissão e administração de tíquetes, bilhetes ou cupons, inclusive mediante convênios;
- (i) prestação de serviços de correspondente bancário, incluindo serviços de recebimentos e pagamentos, arrecadação de tarifas, tributos, contas de concessionárias de serviços públicos, execução de cobrança extrajudicial, recepção e encaminhamento de propostas de abertura de contas e poupanças, de pedidos de empréstimos e financiamentos e de emissão de cartões de crédito, execução de ordens de pagamento, análise de crédito e cadastro, e serviços de controle das operações, inclusive processamento de dados, mediante convênios com instituições financeiras;
- (j) prestação de serviços para intermediação, emissão e administração de créditos representados por vales ou contídos em meios magnéticos, para aquisição de mercadorias, produtos e/ou serviços, fornecidos por terceiros ou pela Sociedade;
- (k) intermediação de serviços de prorrogação das garantias estabelecidas pelos fabricantes às mercadorias comercializadas pela Sociedade e de serviços de assistência à instalação e manutenção de mercadorias, com recebimento de comissões pela prestação de serviços;
- (l) fabricação e/ou aquisição de embalagens, empacotamento, envasamento e beneficiamento dos produtos objeto de suas atividades;
- (m) entregas a domicílio de compras efetuadas nos estabelecimentos da Sociedade, por si ou por terceiros contratados;
- (n) prestação de serviços de carga, descarga, manuseio, expedição, distribuição, transporte e armazenamento de mercadorias, por si ou por terceiros contratados (operadores logísticos);
- (o) atividades imobiliárias em geral, inclusive locação e sublocação de móveis e imóveis;
- (p) habilitação de telefonia móvel e intermediação de créditos para telefonia, móvel ou fixa;
- (q) compra, venda, gestão, importação e distribuição de equipamentos e insumos, entre os estabelecimentos da Sociedade e também entre terceiros e a Sociedade;
- (r) serviços de publicidade e promoção, incluindo mas não se limitando à disponibilização de espaços para anunciantes mediante remuneração, tanto nos estabelecimentos físicos quanto em suas páginas na rede mundial de computadores;
- (s) comercialização de credenciamento para acesso a clubes de compra organizados pela Sociedade em estabelecimentos físicos e virtuais (online), para comércio atacadista e varejista;
- (t) comercialização de ingressos e convites para acesso a parques de diversão, espetáculos, eventos culturais, esportivos, recreativos e similares, podendo receber remuneração comissionada por tais atividades;
- (u) comercialização de arquivos eletrônicos e respectivas licenças de uso, incluindo mas não se limitando a arquivos de áudio, vídeo, jogos e diversas eletrônicas;
- (v) operação de lanchonetes, cafeteria, restaurantes e similares.

Parágrafo 1º. As atividades dos Centros de Distribuição da Sociedade incluem mas não se limitam a: (a) a comercialização e distribuição de mercadorias às filiais da Sociedade dedicadas ao comércio varejista e atacadista; e (b) prestação de serviços de carga, descarga, manuseio, expedição, transporte e armazenamento de mercadorias, por si ou por terceiros contratados (operadores logísticos); e (c) importação e exportação de bens e produtos em geral, incluindo gêneros alimentícios e bebidas, dietéticos, cosméticos, domissanitários, saneantes, medicamentos e correlatos.

Nos autos a recorrente trouxe Parecer Técnico, no qual consta:

1.1 A Consulente atua na atividade de importação, exportação, industrialização e comercialização, no atacado e no varejo, de produtos em geral. No exercício desta atividade, sujeita-se ao recolhimento de Contribuição ao Programa de Integração Social - Contribuição ao PIS e de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS sobre a sua receita, de acordo com as Leis no. 10.637/02 e nº. 10.833/03.”

1.3 Para o desempenho de suas atividades, a **Consulente firma com seus fornecedores acordos comerciais típicos do mercado varejista, cujos objetos preveem descontos ou bonificações concedidas na compra de mercadorias.** Referidos descontos decorrem, em regra, da logística de centralização da distribuição dos produtos nas lojas da Consulente, de ações de marketing e publicidade dos produtos vendidos, das promoções de aniversário e inauguração de lojas, de quebras, devoluções e avarias das

mercadorias em loja, e de fidelização, vinculado ao crescimento dos pedidos e vendas das mercadorias adquiridas pela Consulente.

Em confronto com os itens glosados pela fiscalização, entendo que o processo não está maduro para julgamento, isso porque a segregação das atividades comercial e de prestação de serviços é essencial para a que se possam certificar quais deles se enquadram no conceito de insumos firmado pelo Superior Tribunal de Justiça no RESP nº 1.221.170/PR (julgado na sistemática dos repetitivos), e consolidado pela Receita Federal no Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05/2018.

Diante disso, voto por converter o julgamento em diligência para que a Unidade de Origem intime a recorrente para que, dentro de 30 (trinta) dias:

- (i) Entregue relatório/planilha segregando as atividades comerciais e de prestação de serviços desenvolvidas;
- (ii) Dentre os itens glosados pela fiscalização em relação a atividade de prestação de serviços, informe os insumos necessários e a sua aplicação;
- (iii) Apresente documentos e outros esclarecimentos, se requeridos pela fiscalização.

Ao depois, com amparo no Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05/2018, seja elaborado pela fiscalização relatório fiscal conclusivo, e que dele, dê-se ciência a recorrente.

Após, retorne os autos ao CARF para prosseguimento do julgamento.

Se vencida na proposta de diligência, passo a examinar o mérito recursal.

4. PRELIMINARES.

4.1. NULIDADES DA DECISÃO RECORRIDA POR ERRO DE FUNDAMENTAÇÃO E DO LANÇAMENTO.

Com fins de ver declarada a nulidade do acórdão recorrido, a recorrente pauta-se na omissão e/ou ausência de fundamentação pelo juízo *a quo* acerca dos fatos e tese da defesa em relação (a) ao item II.8.A do TVF – despesas aduaneiras com armazenagem e demurrage; (b) ao item II.9 – insuficiência de declaração e pagamento; (c) aos itens II.8.B e M do TVF – despesas com condomínio e IPTU; (d) ao erro no critério de cálculo adotado pela Autoridade Fiscal decorrente das glosas efetuadas; (e) erro na aplicação do conceito de insumos do RESP nº 1.221.170/PR; e (f) a inaplicabilidade do conceito extraído das IN nº 247/02 e 404/04 pela Autoridade Fiscal.

Alega ainda inovação pela DRJ quanto aos fundamentos para conservação da glosa sobre as despesas com armazenagem.

Em simples confronto dos argumentos com as razões de decidir da DRJ, não merece prosperar a narrativa de nulidade da recorrente, eis que demonstra mera irresignação.

Embora tenha a recorrente apontado às supostas carências de motivação e desarmonia do *decisum* com o entendimento do Judiciário, com a *devida venia*, não detectei qualquer mácula no acórdão recorrido a ensejar nulidade (art. 59, inciso II, do Decreto nº 70.235/72).

Isso porque além de a decisão preencher os requisitos necessários de validade a teor do art. 31² do Decreto nº 70.235/72, e inciso VII, do art. 2º³ e incisos I e V, e § 1º do art. 50⁴, ambos da Lei nº 9.784/99, cabe lembrar que o Julgador não está obrigado a enfrentar todos os argumentos trazidos pela defesa, quando parte já é capaz de convencê-lo, bastando enfrentar aqueles aptos a confirmar o resultado (princípio do livre convencimento motivado).

Igualmente, no que diz respeito à conversão do julgamento em diligência, que se dará nos casos eleitos pelo Julgador como indispensáveis (art. 18 do Decreto nº 70.235/72⁵).

Tampouco observo omissão sob suposta falta de exame de documentos e direito (itens (a) e (b)), visto que proferida a decisão com base nos elementos dos autos. Se a fiscalização desde o lançamento apontou ausência de provas pela recorrente, corroborado pela DRJ, cabia a ela produzir nesta oportunidade, o que não ocorreu.

Portanto, **rejeito a preliminar** trazida.

4.2. NULIDADE DA DECISÃO RECORRIDA POR ERRO NO CRITÉRIO DE CÁLCULO.

Argumenta a Recorrente:

² Art. 31. A decisão conterá relatório resumido do processo, fundamentos legais, conclusão e ordem de intimação, devendo referir-se, expressamente, a todos os autos de infração e notificações de lançamento objeto do processo, bem como às razões de defesa suscitadas pelo impugnante contra todas as exigências.

³ Art. 2º. A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de:
[omissis]

VII - indicação dos pressupostos de fato e de direito que determinarem a decisão;

⁴ Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

I - neguem, limitem ou afetem direitos ou interesses;

[omissis]

V - decidam recursos administrativos;

[omissis]

§ 1º. A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.

⁵ Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine.

47. Importante pontuar que referida constatação é confirmada pela própria D. Fiscalização em seu TVF. Veja-se:

140. Nossas análises são no sentido de que, à exceção dos créditos em relação as rubricas: Equip. Padaria, Deli, Açougue e Peixaria e Frete Internacional, para todas as demais, inexistem permissivos legais que autorizem a constituição desses créditos efetuados pela empresa.

48. Ocorre que, a D. Fiscalização, em patente precariedade, decidiu por desconsiderar completamente o modelo de negócio realizado pela Recorrente, de modo enquadrá-la como uma mera empresa comercial. Entretanto, ao assim proceder (conforme mencionado no item acima), a D. Autoridade Fiscal entendeu por glosar quase que a totalidade dos créditos apropriados pela Recorrente sobre rubrica de insumo, sob o argumento de que uma empresa comercial, pretensamente, não poderia apropriar créditos sobre tais despesas.

Também sem razão, porque a fiscalização diz claramente que as rubricas Equip. Padaria, Deli, Açougue e Peixaria e Frete Internacional estão acobertadas por hipóteses legais de creditamento ao PIS e COFINS, ao afirmar: “140. Nossas análises são no sentido de que, à exceção dos créditos em relação às rubricas: Equip. Padaria, Deli, Açougue e Peixaria e Frete Internacional, para todas as demais, inexistem permissivos legais que autorizem a constituição desses créditos efetuados pela empresa”.

Portanto, assim como no tópico anterior, não encontro máculas no *decisum* recorrido.

5. DAS PARCELAS EXIGIDAS PELA FISCALIZAÇÃO (RECEITA). DESCONTOS INCONDICIONAIS (II.1 TVF).

Extrai-se do TVF que a empresa registra em sua contabilidade como “descontos” e “bonificações”, as contraprestações exercidas em favor de seus fornecedores, por imposição contratual e, por essa razão, não seriam descontos incondicionados.

No entanto, a recorrente defende que os valores são “reembolso de despesas” dos fornecedores, ou seja, descontos incondicionados que, por sua vez, não integram a base de cálculo das contribuições sociais.

Pois bem, incontroversos dois pontos, o primeiro que as contribuições sociais incidirão sobre receita ou faturamento e, segundo, que os descontos incondicionais não integram a base de cálculo do PIS e da COFINS (alínea a, inciso V, § 3º do art. 1º), porquanto ajusta o custo de aquisição da mercadoria, ou seja, reduz preço. Enquanto que nos descontos condicionados têm-se receita com a recuperação de despesa na venda.

Os descontos incondicionais destacados em nota fiscais de venda ou de serviços se referem a parcelas redutoras do preço de vendas, e independem de evento futuro. No caso em tela, os descontos defendidos pela recorrente dizem respeito, em resumo, as ações de publicidade dos produtos comercializados por ela e, segundo o recente posicionamento do Superior Tribunal de Justiça, a modalidade se mostra redutor de custos já que condicionados a contraprestação.

No Resp nº 1.836.082/SE, julgado em 11/04/2023, a Min. Relatora Dra. Regina Helena Costa defendeu que os descontos condicionados concedidos pelo fornecedor ao varejista, não configura a hipótese de incidência das contribuições. Segundo a Ministra Relatora, os descontos ou bonificação, mesmo que condicionados, não possuem correlação com o conceito de receita, eis que mero redutor de custos para o varejista.

Colaciono excerto do voto:

Nesse contexto, a Corte a qua adotou entendimento segundo o qual a redução de preço ofertada pelos fornecedores era condicional e, por isso, a quantia objeto de decote não poderia ser deduzida da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS devidas pelo comprador, com amparo nos arts. 1º, § 3º, V, a, das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003.

Tal exegese, no entanto, parte de premissa equivocada, porquanto a incondicionalidade dos descontos a ser considerada para reduzir o alcance da receita tributável somente pode ser aferida sob a ótica do contribuinte que figura na posição de vendedor.

Com efeito, enquanto o fornecedor obtém receita mediante contratos de compra e venda de mercadorias, o varejista incorre em despesas para desempenho de sua atividade empresarial. Assim, somente sob o ponto de vista do alienante os descontos implicam redução da receita decorrente da transação, hipótese na qual, caso condicionais, poderão ser incluídos na base de cálculo das contribuições sociais em exame.

No entanto, sob a perspectiva da aquisição dos produtos pelo revendedor, a bonificação percebida atenua o montante a ser desembolsado a título de custo da operação. Trata-se, portanto, de redução do valor da compra dos bens a serem posteriormente comercializados, cuja análise não guarda correlação com o conceito de receita como ingresso financeiro positivo ao patrimônio do varejista. Nesse caso, a obtenção de receita somente ocorrerá quando da revenda ao consumidor, ocasião na qual terão relevância apenas eventuais abatimentos outorgados ao cliente final e não aqueles usufruídos em operações anteriores.

Dessa forma, a distinção entre a natureza dos descontos concedidos deve ser averiguada pelo Fisco na relação jurídica tributária entre a União e o contratante que aufera receita, sendo desinfluente a análise da incidência das mencionadas contribuições sob o prisma do contribuinte, o qual, na consecução do negócio jurídico, incorre em despesas.

Dessarte, os arts. 4º da Lei n. 10.637/2002 e 5º da Lei n. 10.833/2003 arrolam as pessoas jurídicas que auferem receita como contribuintes dos tributos em exame, pois protagonizam a situação fática descrita na hipótese de incidência. Por esse motivo, não há como transpor, sem previsão legal, a sujeição passiva para um terceiro em relação ao fato jurídico tributário, mesmo quando interveniente na relação comercial na qual houve percepção de receita, porquanto a qualidade de responsável exige previsão legal expressa, na forma do art. 121, parágrafo único, inciso II, do CTN.

(...)

Por oportuno, vale frisar que a tese ora estampada não inviabiliza a apreciação do alcance dos descontos pela contribuição ao PIS e pela COFINS. Ao Fisco permite-se efetuar investigação dessa natureza, desde que direcione a fiscalização ao sujeito passivo encarregado da concessão dos abatimentos. No entanto, não há como alterar a lógica aplicável à relação jurídica discutida para transformar as despesas incorridas pelo varejista em receitas.

O Emin. Ministro Dr. Gurgel de Faria após vistas do processo, ratifica o entendimento da Emin. Relatora, e afirma:

Sob o ponto do varejista, na relação comercial havida com seus fornecedores, os descontos condicionados e bonificações não configuram receita, mas despesa decorrente da aquisição de produtos, ainda que presentes tais benefícios.

Em vista disso, mudo o meu posicionamento em relação aos descontos condicionados e bonificações concedidas pelo fornecedor ao varejista (supermercado), e afasto a exigência fiscal.

6. GLOSAS EFETUADAS PELA FISCALIZAÇÃO.

6.1. O CONCEITO DE INSUMOS PARA APURAÇÃO DE CRÉDITOS DE PIS E COFINS.

Conforme dito anteriormente, o tema foi analisado pelo STJ no REsp nº 1.221.170/PR, julgado na sistemática dos Recursos Repetitivos, posteriormente objeto do Parecer Normativo COSIT/RFB Nº 05/2018.

Restou assentado que a essencialidade e/ou relevância dos insumos serão apreciadas pelo julgador, caso a caso, e, de acordo com a atividade desempenhada pelo contribuinte (objeto societário).

Além da análise da operação empresarial, a demonstração do emprego do insumo no processo produtivo ou na prestação dos serviços pelo contribuinte também é elemento fundamental. Ou seja, não basta afirmar que o insumo adquirido é imprescindível, é preciso demonstrar como é consumido (etapas e nuances na cadeia produtiva), a teor dos artigos 15 e 16 do Decreto nº 70.235/72.

Tem-se, pois, duas premissas a serem observadas em relação ao conceito de insumos para fins de aplicabilidade do art. 3º das Leis nºs 10.833/2003 e 10.637/2002, o teste da subtração e a prova.

Os bens e serviços glosados pela Autoridade Fiscal foram: (i) atividade comercial; (ii) frete entre estabelecimentos de produtos acabados; (iii) taxas de administradora de cartões; (iv) serviços portuários/despesas aduaneiras; (v) despesas de condomínio e IPTU; (vi) despesas com gás e diesel para geradores; (vii) despesas administrativas com armazenagem; (viii) Créditos Relativos à Manutenção de Balanças e Créditos Relativos às Despesas com Ativo Intangível; (ix) Créditos Relativos às Despesas com Ar Condicionado e Frio Alimentar; e, (x) Créditos Relativos às Despesas com Segurança, Vigilância de Lojas e Coleta de Numerários.

Passo a examinar as glosas.

6.2. EXCLUSÃO INDEVIDA DE DESPESAS COM QUEBRAS DE CAIXA NA APURAÇÃO DAS BASES DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO AO PIS E A COFINS (II. 2 DO TVF).

A DRJ manteve a exigência das receitas de quebra de queixa, dada à falta de previsão legal para exclusão de tais receitas da base de cálculo do PIS e COFINS.

De outro lado, a Recorrente sustenta que a quebra de caixa não acarreta em aumento de patrimônio, e que teria a Fiscalização incorrida em erro ao examinar em conjunto as conta de quebra de caixa (conta 441018) e sobra de caixa (contábil 430325).

por economia processual e com intuito de conservar a estabilidade da decisão, que adoto o voto do ex-Conselheiro Salvador Cândido Brandão Junior proferido por meio do Acórdão 3301-007.009, sobre mesma matéria e para esta recorrente:

No relatório fiscal a autoridade administrativa afirmou que em oportunidade anterior, a empresa alegou que essa conta deveria ser analisada em conjunto com a conta “Quebra de Caixa”, somente devendo ser tributado eventual excesso, ou seja, a diferença positiva entre as sobras e as perdas, quando houver.

No entanto, esse entendimento não é acolhido pela administração tributária, pois a legislação não prevê a exclusão de tais valores da base de cálculo das receitas. Segundo a autoridade fiscal, este raciocínio provocaria a tributação das contribuições sobre o lucro.

A Recorrente reitera o equívoco na apuração, na medida em que os lançamentos efetuados na conta contábil 441003 “sobras de caixa”, devem ser analisados em conjunto com os valores lançados na conta contábil 441018 (Quebra de Caixa - a conta de despesas da mesma natureza da conta 430325) que se referem tanto a quebras de caixa, a perdas/roubos e desfalques.

Afirma que tais lançamentos decorrem de diferenças encontradas no fechamento diário dos caixas dos supermercados, sendo comum que no momento do pagamento, falte ou sobre 1 ou 2 centavos de troco na operação de venda. Se no fechamento do caixa a Recorrente efetuou pagamento de troco a menor do que o devido, os valores da diferença são contabilizados na conta sobras de caixa – 430325, ao revés, caso tenha realizado troco a maior que o devido, tais valores da diferença juntamente com os valores referentes a perdas, roubos e desfalques são contabilizados na conta contábil 441018.

Assiste razão à Recorrente. Conciliar as duas contas na apuração das receitas não se trata, como afirmado pelo autoridade administrativa, de permitir a exclusão das despesas (quebras de caixa) das receitas (sobras de caixa). Não se trata de apuração do lucro ou exclusão a da receita.

A apuração das contribuições é mensal e ambas as contas são contas de receita e registram lançamentos de mesma natureza. Contabilmente, os lançamentos poderiam ser realizados todos na mesma conta contábil, pois, reitere-se, registram os mesmos fatos. Caso ao final do período de apuração a conta apresente saldo credor, a Recorrente deverá oferecer à tributação das contribuições.

Desta feita, não se está a excluir despesa da base de cálculo das receitas, mas tão somente realizando a composição dos saldos das contas. O lançamento à débito na conta 441018 (quebra de caixa) deve ser analisado em conjunto com os lançamentos à crédito na conta 430325 (sobras de caixa), pois são lançamentos que registram fatos de mesma natureza e representam a mesma realidade. Caso no somatório das contas o saldo seja credor, haverá receita que deverá ser incluída na base de cálculo das contribuições.

Nesse sentido, **dou provimento ao pedido.**

6.3. EXCLUSÃO A MAIOR DO ICMS SOBRE VENDAS NA APURAÇÃO DAS BASES DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS (II. 3 DO TVF).

Buscar a recorrente ver esclarecida a decisão recorrida quanto ao ICMS e sua exclusão na base de cálculo das contribuições, se o destacado ou o efetivamente pago.

Entendo que a decisão recorrida obedece à tese fixada pelo STF no RE nº 574.706/PR, na qual restou claro que o ICMS a ser considerado é valor recolhido, observe:

Ante o exposto, voto no sentido de CONHECER e dar PARCIAL PROVIMENTO aos embargos de declaração da Fazenda Nacional, para consignar:

1. que o crédito de ICMS passível de exclusão da base de cálculo do PIS e da Cofins se refere ao efetivamente pago em cada etapa da cadeia daquele tributo, e não ao destacado nos documentos fiscais pertinentes; Para bem refletir tal entendimento, penso oportuno um ajuste pontual na tese enunciada, para que preveja: “O ICMS efetivamente recolhido em cada etapa da cadeia produtiva não compõe a base de cálculo para incidência do PIS e da COFINS”.

2. que este julgamento só produza efeitos partir da sessão do Plenário desta Corte que julgou o mérito da repercussão geral.

Nesse sentido, caberá a Unidade de Origem na liquidação do acórdão aplicar a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.

6.4. GLOSA DE CRÉDITOS DAS CONTRIBUIÇÕES APURADAS SOBRE ICMS-ST NA AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS.

Argumenta a Recorrente:

317. Ainda que se alegue que a parcela do ICMS-ST não fora objeto de tributação, o artigo 17 da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004 (“Lei nº 11.033/04”) determina que as vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações.

318. Assim, o direito ao creditamento independe da ocorrência de tributação na etapa anterior, vale dizer, não está vinculado à eventual incidência da contribuição ao PIS e a COFINS sobre a parcela correspondente ao ICMS-ST na operação de venda do substituto ao substituído.

319. Exatamente nesse sentido decidiu o STJ nos autos do RESP nº 1.428.247/RS, destacado acima. Veja-se:

Por conseguinte, o direito ao creditamento independe da ocorrência de tributação na etapa anterior, vale dizer, não está vinculado à eventual incidência da contribuição ao PIS e a COFINS sobre a parcela correspondente ao ICMS-ST na operação de venda do substituto ao substituído. (...) Isso considerado, forçoso reconhecer que a Recorrente faz jus aos créditos da contribuição ao PIS e a COFINS pretendidos, quer porque independem da incidência de tais contribuições sobre o montante do ICMS-ST recolhido pelo substituto na etapa anterior, quer porque o valor do imposto estadual antecipado caracteriza custo de aquisição

Em que pese os argumentos da recorrente, assim como no item 6.2., adoto o voto do ex-Conselheiro Salvador Cândido Brandão Junior proferido por meio do Acórdão 3301-007.009, em virtude de ter sido exaustivamente debatida a matéria pelo órgão (Acórdãos 9303-003.486, 9303-013.339, 9303-013.338, 3401-004.011 e 3302-005.319):

Entretanto, correta a autuação fiscal neste ponto, não sendo possível a apuração dos créditos sobre o montante de ICMS-ST retido nas operações de compra. Isso porque o ICMS retido por conta da substituição tributária é destacado do valor da operação, isso é, calculado por fora do preço, representando o ICMS que incidiria em futura e provável operação de circulação de mercadoria a ser realizada pelo substituído.

Assim, o fornecedor é mero responsável tributário e recolhe em nome do substituído, real contribuinte de um tributo que seria por ele devido em operação futura. Sendo assim, não é custo de compra para o substituído, na medida em que representa o ICMS devido por conta de seu faturamento. Não é porque o recolhimento foi antecipado, retendo-se na fonte nas operações de compra, que o imposto passou a ser custo das compras, tanto é assim que, sob o ponto de vista do fornecedor, o ICMS-ST retido não é receita, não compondo as bases de cálculo das contribuições.

É justamente em razão disso que a Lei nº 9.718/1998, art. 3º, § 2º, I, estabelece que não se inclui na receita bruta o ICMS quando cobrado pelo vendedor na condição de substituto tributário:

§ 2º. Para fins de determinação da base de cálculo das contribuições a que se refere o art. 2º, excluem-se da receita bruta:

I - as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos, o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI e o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário.

O ICMS-ST destacado nas operações de circulação de mercadorias, assim, não representa receita bruta. Esta também é a previsão do artigo 12, § 4º, do Decreto-Lei nº 1.598/1977. Do mesmo modo, no regime não cumulativo, estes valores também estão fora do âmbito de incidência das contribuições, conforme disposto no artigo 1º, § 3º, III, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Com efeito, como a parcela destacada à título de ICMS substituição tributária não deve compõe o valor da operação, sendo calculado por fora do preço, sendo dele destacado, sobre referida parcela não incidiu nem PIS e nem COFINS, pois, como dito, o ICMS-ST não integra a receita bruta. Sobre esta parcela, portanto, não pode ser apurado crédito das contribuições, nos termos do artigo 3º, § 2º, II das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Nego provimento ao item.

6.5. FRETE ENTRE ESTABELECIMENTOS DE PRODUTOS ACABADOS.

Considerou-se a operação pós-processo industrial (produto acabado), pela autoridade fiscal como fundamento para a concretização da glosa.

A recorrente, assim esclarece em relação ao serviço:

328. Os Centros de Distribuição são estabelecimentos cuja função específica é centralizar a distribuição das mercadorias entre as filiais atacadistas ou varejistas e outras pessoas jurídicas do mesmo grupo empresarial. A sua atividade é receber cargas para armazenagem de diversos fornecedores, as quais posteriormente serão fracionadas para transferência aos pontos de vendas. Por meio deles é realizado o planejamento, a implantação e o controle do fluxo dos produtos.

No que diz respeito à transferência de produtos acabado, vislumbro duas circunstâncias. A primeira é a remessa estratégica pela recorrente que se dá da unidade de suas filiais atacadistas ou varejistas com o objetivo de facilitar a logística e a venda, e a segunda é a remessa com venda já vinculada.

Neste caso, o produto industrializado já guarda negócio concretizado, o que geraria crédito segundo o inciso IX do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, ao prever:

Art. 3º. [omissis]

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

No entanto, para os casos em que a transferência se dá para fins puramente logísticos, ou seja, quando incorrida na fase pós-industrialização, por exemplo, entendo que a etapa busca distribuir as mercadorias para as unidades responsáveis pelas fases de vendas, aumentando a competitividade e reduzindo os custos do produto, já que a operação não incorpora o preço final do produto.

Deduz-se que o valor do frete na transferência será “rateado” e “agregado” a todas as mercadorias remetidas às unidades estratégicas. A hipótese não alcança qualquer uma das condições apontadas na legislação ou no REsp nº 1.221.170/PR que, as quais, repito, são: (i) venda com ônus pelo vendedor (IX); e, (ii) a essencialidade e/ou relevância do insumo no processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços (inciso II),

Independente da operação de venda ou da fase industrial é inadmissível a apuração do crédito sobre o frete de transferência de produto acabado com fins logístico, de modo que à glosa sobre o serviço deve ser mantida.

6.6. DESPESAS COM COMISSÕES DE CARTÃO DE CRÉDITO.

Sem delongas, as referidas despesas integram a base de cálculo do PIS e da COFINS, a teor do entendimento firmado pelo STF no RE 1.049.811, decisão com repercussão geral reconhecida e de observância obrigatórios pelos conselheiros deste CARF. Colaciona-se o posicionamento adotado pelo STF:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. TEMA 1024 DA REPERCUSSÃO GERAL. INCLUSÃO DOS VALORES RETIDOS PELAS ADMINISTRADORAS DE CARTÕES NA BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES AO PIS E DA COFINS DEVIDAS POR EMPRESA QUE RECEBE PAGAMENTOS POR MEIO DE CARTÕES DE CRÉDITO E DÉBITO. CONSTITUCIONALIDADE.

1. No julgamento dos Recursos Extraordinários 357950, 390840, 358273 e 346084, o Plenário desta SUPREMA CORTE declarou a inconstitucionalidade do artigo 3º, §1º,

da Lei nº 9.718/1998, visto que instituiu nova base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS antes da autorização implementada pela Emenda Constitucional 20/1998. Após a EC 20/1998, a “receita” da empresa é base válida das contribuições do inc. I do art. 195.

2. A controvérsia colocada neste precedente com repercussão geral reconhecida consiste em saber se o valor total recebido por empresa, mediante venda paga com cartão de crédito e débito, constitui base de cálculo das contribuições ao PIS/COFINS, embora uma parte desse montante seja repassado à administradora de cartão de crédito.

3. A recorrente sustenta que o fato de a administradora repassar à empresa vendedora o valor resultante das vendas, descontando do montante repassado o quantum a que faz jus a título de taxa de administração, retira dessa específica parcela a natureza de receita.

4. Entretanto, o resultado das vendas e/ou prestação de serviços da empresa (que constituem a sua receita) não se modifica, a depender do destino que se dá ao seu resultado financeiro - como é o caso da taxa de administração em foco.

5. Recurso Extraordinário a que se nega provimento.

Tese de julgamento: “É constitucional a inclusão dos valores retidos pelas administradoras de cartões na base de cálculo das contribuições ao PIS e da COFINS devidas por empresa que recebe pagamentos por meio de cartões de crédito e débito”

Prejudicada, dessa forma, à reversão da glosa.

6.7. SERVIÇOS PORTUÁRIOS (DESPACHANTE, MANUSEIO DE CONTAINER, ARMAZENAGEM MARÍTIMA, DESCARREGAMENTO E DEMURRAGE).

Em sua defesa, a contribuinte argumenta que as despesas estão atreladas aos serviços de armazenam, reproduzo:

414. Desse modo, argumenta-se que tais despesas estão dentro de um conjunto de procedimentos constantes na atividade de armazenagem de mercadorias, uma vez que na ausência dos dispêndios relacionados ao recebimento, movimentação de cargas e containers, bem como os dispêndios com remoção de cargas, a própria armazenagem de mercadorias estaria inviabilizada (mesmo porque não há como se armazenar algo que não se recebeu).

415. Logo, esses dispêndios estão enquadrados como serviço de armazenagem, de modo que é legítimo, à Recorrente, o direito ao crédito relativo à contribuição ao PIS e a COFINS, nos termos do inciso IX dos artigos 3º(s) da Lei nº 10.637/02 e da Lei nº 10.833/03.

Aplicando o teste de subtração (essencialidade ou imprescindibilidade), e demais hipóteses legais contidas no art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, em confronto com o objeto social da contribuinte, conclui-se que sem, os serviços portuários a atividade de exportação pela recorrente não pode, sequer ser iniciada, sendo até mesmo necessários nas operações de importação também exercidas por ela.

Assim dizendo, sem a contratação dos serviços de despachante, desestiva, carga e descarga, armazenagem das mercadorias, frete para deslocamento até o pátio industrial, até

mesmo de transbordo, todos atrelados a ‘operação portuária’, fica a recorrente impossibilitada de dar seguimento ao processo de exportação, por exemplo. Com isso, os gastos integram o custo da produção.

Os custos ‘aduaneiros’ tomados no País, isto é, executados a partir do despacho aduaneiro, amoldam-se a definição de insumos, e, por isso, se enquadram na hipótese do inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003. A etapa de importação (carga, descarga e transbordo) é necessária, aliás, imprescindível para o próximo passo que é industrializar/comercializar.

Com amparo no inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, restauro o crédito.

6.8. DESPESAS DE CONDOMÍNIO E IPTU.

Aqui se discute a possibilidade de aproveitamento de créditos das despesas com alugueis de espaços das lojas físicas e IPTU atinente.

Das Leis do PIS e COFINS extrai-se:

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;

Sem espaço físico, a recorrente não exerce a sua atividade e, por isso, a despesa possui amparo no dispositivo acima. Sendo o condomínio e IPTU elementos acessórios ao aluguel (principal), eis que obrigatorias contratualmente, ambas às glosas merecem reversão quando contratados os aluguéis dos prédios pela recorrente com pessoa jurídica.

6.9. DESPESAS COM GÁS E DIESEL PARA GERADORES.

A meu ver, tais despesas não se enquadram no conceito de insumos, já que não são aplicadas ou consumidas no processo produtivo ou na prestação de serviços da recorrente (a exemplo das empresas de transportes).

Glosa mantida.

6.10. CRÉDITOS RELATIVOS À MANUTENÇÃO DE BALANÇAS – ITEM II.8, ‘D’ DO TVF E CRÉDITOS RELATIVOS ÀS DESPESAS COM ATIVO INTANGÍVEL (II.8, ‘K’ E ‘L’ DO TVF).

No caso em tela, as despesas com manutenção de balanças dão direito ao crédito.

A utilização da balança além de ser uma imposição legal (Portaria nº 236/1994), como esclarecido pela recorrente, mostra-se essencial na atividade comercial da recorrente de padaria, açougue e peixaria, dentro do supermercado.

Nesse sentido, com base nos incisos II e VI, revere à glosa.

6.11. DESPESAS COM AR CONDICIONADO E FRIOS ALIMENTAR (ITEM II.8 ‘F’ DO TVF).

A r. decisão recorrida entendeu que empresas comerciais como a recorrente não podem apropriar-se de créditos sobre despesas com ar condicionado e frios alimentar.

Não é demais lembrar que a recorrente atua no ramo de supermercado, por isso precisa conservar a temperatura dos produtos disponíveis em suas prateleiras de açougue, peixaria, frios, laticínios e congelados, dentre outros. Sem a temperatura adequada as mercadorias deterioraram.

Além disso, a Portaria Adagro nº 058/2017 exige a climatização do ambiente no qual houver a manipulação e a comercialização de carne e, também há imposição pela ANVISA através da Resolução nº 09/03.

O crédito deve ser restabelecido por força do inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

6.12. DESPESAS COM ARMAZENAGEM PRÓPRIA (II.8, ‘G’ DO TVF).

Os custos aqui se referem à manutenção, limpeza, vigilância e segurança utilizados na armazenagem.

Assim como a DRJ, entendo que tais despesas não se enquadram na definição de insumos dada pela legislação, sendo gastos indiretos e administrativos.

Logo, mantenho a glosa.

6.13. CRÉDITOS RELATIVOS ÀS DESPESAS COM SEGURANÇA, VIGILÂNCIA DE LOJAS E COLETA DE NUMERÁRIOS (II.8, ‘O’ E ‘P’ DO TVF).

Aplicando o teste da subtração, não vislumbro essencialidade dos serviços nas atividades prestadas pela recorrente, e, dessa maneira, mantenho a glosa.

6.14. DO CARÁTER CONFISCATÓRIO DA MULTA DE 75%.

Por fim, a Recorrente ainda argumenta que a multa e juros Selic aplicados fogem os critérios da proporcionalidade e razoabilidade, como também os princípios da capacidade contributiva e da vedação ao confisco. Com tais argumentos, na verdade, a Recorrente confronta a constitucionalidade da penalidade imposta.

Este Colegiado não tem competência para se pronunciar sobre inconstitucionalidade de lei tributária (Súmula CARF nº 2), tampouco de qualquer norma regularmente constituída, porque resguardado ao Excelso STF o controle de constitucionalidade de lei (art. 102 da CF/88).

Como se não bastasse o art. 62 do RICARF, veda ao conselheiro não acatar leis ou normas sob o argumento de inconstitucionalidade, *in verbis*:

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Dessarte, **nego provimento.**

Conclusão.

Por todo o exposto, rejeito as preliminares de nulidade e, no mérito, voto pelo provimento parcial do recurso para:

- (i) Excluir da base de cálculo das contribuições os descontos incondicionados e as receitas financeiras;
- (ii) Restabelecer os créditos de PIS e COFINS sobre:
 - a. Quebras de caixa
 - b. Serviços portuários;
 - c. Despesas de condomínio e IPTU;
 - d. Manutenção de balanças e despesas com ativo intangível; e,
 - e. Despesas com ar condicionado e frio alimentar.”

É o que se reproduz do voto da Relatora original.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe (voto de Sabrina Coutinho Barbosa)

Voto Vencedor

Conselheiro Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe, Redator designado

Em que pese o respeito que dedico à ilustre relatora, ouso divergir de seu posicionamento, do que fui incumbido de manifestar o entendimento do colegiado nas matérias a seguir: (1) rejeitar a proposta de diligência, por prescindível; (2) não conhecer do recurso voluntário, quanto à exclusão das receitas financeiras da base de cálculo das contribuições; (3) dar provimento ao recurso quanto (i) ao reconhecimento da exclusão do ICMS sobre vendas, pelo valor do destacado nas notas fiscais (ii) à reversão das glosas dos créditos relativos à armazenagem própria; (4) negar provimento ao recurso quanto à possibilidade (i) de exclusão dos descontos pactuados das bases de cálculo das contribuições; (ii) de apropriação de créditos relativos às despesas (a) com IPTU e condomínio e (b) com ar condicionado e frio alimentar; (iii) de exclusão das despesas com quebras de caixa na apuração das bases de cálculo das contribuições; (iv) da apropriação de créditos relativos às despesas aduaneiras; e (v) da apropriação de créditos relativos à manutenção de balanças e às despesas com ativo intangível.

1. Da proposta de conversão do julgamento em diligência

Pertinente iniciar com o contexto. O julgamento iniciou-se na reunião de março de 2023. Naquela ocasião, abriu a votação, quanto à proposta de diligência da Relatora original, o Conselheiro José Adão Vitorino de Moraes, entendendo que a diligência era prescindível e que havia elementos suficientes nos autos para o julgamento do mérito. O Conselheiro Laércio Cruz Uliana Junior, então, pediu vista do processo.

Quando do seu retorno ao julgamento, em formação diversa do Colegiado, a proposta de conversão do feito em diligência foi vencida, e como a Relatora já não compunha mais a Turma, coube a mim o desempenho de redator *ad hoc*.

Portanto, sob o entendimento de que estavam presentes nos autos todos os elementos de convicção necessários à adequada solução da lide, indeferiu-se, por prescindível, a diligência.

2. Do não conhecimento do recurso voluntário, quanto à exclusão das receitas financeiras da base de cálculo das contribuições

Segundo a recorrente, a exigência de PIS e Cofins em relação às receitas financeiras é ilegítima pelos seguintes motivos:

- i) O Decreto nº 8.426/215 é ilegal porque majorou as alíquotas do PIS e da COFINS sobre as receitas financeiras para os percentuais de 0,65% e 4% por ato do Poder Executivo, em flagrante violação ao princípio da estrita legalidade em matéria tributária (artigo 5º, II e XXXIX, 150, I, e 153, §1º, da Constituição Federal e art. 97 do CTN);
- ii) “a tributação das receitas financeiras em questão se deu também em relação a negócios jurídicos celebrados anteriormente à edição do Decreto, com repercussão futura, em clara a violação aos princípios da segurança

jurídica, do direito adquirido, do ato jurídico perfeito, da irretroatividade e da anterioridade (artigo 5º, XXXVI e artigo 150, III da Constituição Federal)”; e,

- iii) “no caso concreto não foi assegurado o direito de crédito das despesas financeiras em contrapartida à tributação das receitas financeiras, em afronta ao art. 195, §12, da CF/88 e art. 27, caput e §2º, da Lei nº 10.865/04”.

Toda construção argumentativa da recorrente remonta-se à ilegalidade do decreto. Apesar da dialética da recorrente, o fato é que não cabe aos membros de órgãos de julgamento administrativo, especialmente aos Conselheiros do CARF, afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, assim determina o caput do art. 98 do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.364/2023.

De toda sorte, a jurisprudência do STJ reconheceu a legalidade do Decreto nº 8.426/2015:

“TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. RECEITAS FINANCEIRAS. INCIDÊNCIA. ALÍQUOTAS. REDUÇÃO E MAJORAÇÃO POR ATO DO EXECUTIVO. LEI N. 10.865/2004. POSSIBILIDADE.

1. A controvérsia a respeito da incidência das contribuições sociais PIS e COFINS sobre as receitas financeiras está superada desde o advento da EC n. 20/1998, que deu nova redação ao art. 195, II, “b”, da CF/88.

2. Em face da referida modificação, foram editadas as Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003, as quais definiram como base de cálculo o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

3. As contribuições ao PIS e à COFINS, de acordo com as Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003, incidem sobre todas as receitas auferidas por pessoa jurídica, com alíquotas de 1,65% e 7,6%, respectivamente.

4. No ano de 2004, entrou em vigor a Lei n. 10.865/2004, que autorizou o Poder Executivo a reduzir ou restabelecer as alíquotas sobre as receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime não cumulativo, de modo que a redução ou o restabelecimento poderiam ocorrer até os percentuais especificados no art. 8º da referida Lei.

5. O Decreto n. 5.164/2004 reduziu a zero as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS incidentes sobre as receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de incidência não cumulativa das referidas contribuições.

6. O Decreto n. 5.442/2005 manteve a redução das alíquotas a zero, inclusive as operações realizadas para fins de hedge, tendo sido revogado pelo Decreto n. 8.426/2015, com vigência a partir de 01/07/2015, que passou a fixá-las em 0,65% e 4%, respectivamente.

7. Hipótese em que se discute a legalidade da revogação da alíquota zero, prevista no art. 1º do Decreto n. 5.442/2005, do PIS e da COFINS sobre receitas financeiras pelo art. 1º do Decreto n. 8.426/2015.

8. Considerada a constitucionalidade da Lei n. 10.865/2004, permite-se ao Poder Executivo tanto reduzir quanto restabelecer alíquotas do PIS/COFINS sobre as receitas financeiras das pessoas jurídicas, sendo certo que tanto os decretos que reduziram a alíquota para zero quanto o Decreto n. 8.426/2015, que as restabeleceu em patamar inferior ao permitido pelas Leis n. 10.637/2002 e 10.833/03, agiram dentro do limite previsto na legislação, não havendo que se falar em ilegalidade.

9. O art. 27, § 2º, da Lei n. 10.865/2004 autoriza o Poder Executivo a reduzir ou restabelecer as alíquotas nos percentuais delimitados na própria Lei, da forma que, considerada legal a permissão dada ao administrador para reduzir tributos, também deve ser admitido o seu restabelecimento, pois não se pode compartimentar o próprio dispositivo legal para fins de manter a tributação com base em redução indevida.

10. Recurso especial desprovido.”

(REsp n. 1.586.950/RS, Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Rel. p/ acórdão Ministro Gurgel de Faria, Primeira Turma, julgado em 19/9/2017, DJe 9/10/2017)

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RESTABELECIMENTO DE ALÍQUOTA DE PIS E COFINS SOBRE RECEITA FINANCEIRA MEDIANTE DECRETO DO PODER EXECUTIVO. POSSIBILIDADE. CONFLITO ENTRE OS ARTS. 7º E 97, II, DO CTN E O ART. 27, CAPUT, E § 2º, DA LEI 10.865/04. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE RESPEITADO. PRECEDENTES DO STJ. ACÓRDÃO RECORRIDO EM ACORDO COM O ENTENDIMENTO DO STJ. RECURSO ESPECIAL NÃO CONHECIDO.

1. O entendimento do STJ acerca da tese recursal é no sentido da legitimidade da incidência das alíquotas do PIS e da COFINS previstas no Decreto 8.426/2015 sobre as receitas financeiras, independentemente de terem ou não natureza operacional os rendimentos respectivos. Precedentes

2. Portanto, dessume-se que o acórdão recorrido está em sintonia com o atual posicionamento do STJ, razão pela qual não merece prosperar a irresignação. Incide, in casu, o princípio estabelecido na Súmula 83/STJ: “Não se conhece do Recurso Especial pela divergência, quando a orientação do Tribunal se firmou no mesmo sentido da decisão recorrida”.

3. Recurso Especial não conhecido.”

(REsp 1761714/PR, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 23/10/2018, DJe 19/11/2018)

“PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. PIS/COFINS. RECEITAS FINANCEIRAS. COEFICIENTE DE REDUÇÃO DA ALÍQUOTA. DECRETO N. 8.426/2015. VIOLAÇÃO AO ART. 150, III, C. VIOLAÇÃO AO ART. 196 S 6 DA LEI FUNDAMENTAL.

I - Na origem, trata-se de mandado de segurança com pedido de liminar objetivando a declaração de constitucionalidade e ilegalidade da majoração das alíquotas do PIS e da COFINS sobre as receitas financeiras sujeitas ao regime de apuração de tributos não cumulativos da impetrante. Na sentença, a segurança foi denegada. No Tribunal a quo, negou-se provimento à apelação. Esta Corte negou provimento ao recurso especial.

II - A colenda Segunda Turma definiu a legalidade da alteração pelo Executivo, por meio de decretos, das alíquotas do PIS/COFINS sobre as receitas financeiras das pessoas jurídicas, conforme se afere dos seguintes julgados, in verbis: REsp n.

1.586.950/RS, Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Rel. p/ acórdão Ministro Gurgel de Faria, Primeira Turma, julgado em 19/9/2017, DJe 9/10/2017; AgInt no REsp n.º 1.684.502/SP, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 17/5/2018, DJe 21/11/2018.

III - Agravo interno improvido.”

(AgInt no REsp 1632987/PE, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, SEGUNDA TURMA, julgado em 26/10/2020, DJe 28/10/2020)

Ademais, o assunto encontra-se à Súmula Carf nº 2:

Súmula CARF nº 2

Aprovada pelo Pleno em 2006

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

Acórdãos Precedentes:

Acórdão nº 101-94876, de 25/02/2005 Acórdão nº 103-21568, de 18/03/2004 Acórdão nº 105-14586, de 11/08/2004 Acórdão nº 108-06035, de 14/03/2000 Acórdão nº 102-46146, de 15/10/2003 Acórdão nº 203-09298, de 05/11/2003 Acórdão nº 201-77691, de 16/06/2004 Acórdão nº 202-15674, de 06/07/2004 Acórdão nº 201-78180, de 27/01/2005 Acórdão nº 204-00115, de 17/05/2005

Deste modo, não se conhece do recurso nesta matéria.

3. Do reconhecimento da exclusão do ICMS sobre vendas, pelo valor do destacado nas notas fiscais

A decisão recorrida afirma que o valor a ser excluído das bases de cálculo do PIS e da COFINS estaria limitado ao ICMS recolhido, conforme previsão da Instrução Normativa RFB nº 1.991/2019 e Solução de Consulta COSIT nº 13/2018.

Contudo, nos termos da matéria pacificada pelo STF no julgamento do RE nº 574.706 (Tema 69), sob repercussão geral, de relatoria da Ministra Cármem Lúcia, com a seguinte ementa e decisão:

“EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM REPERCUSSÃO GERAL. EXCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E COFINS. DEFINIÇÃO DE FATURAMENTO. APURAÇÃO ESCRITURAL DO ICMS E REGIME DE NÃO CUMULATIVIDADE. RECURSO PROVIDO.

1. Inviável a apuração do ICMS tomando-se cada mercadoria ou serviço e a correspondente cadeia, adota-se o sistema de apuração contábil. O montante de ICMS a recolher é apurado mês a mês, considerando-se o total de créditos decorrentes de aquisições e o total de débitos gerados nas saídas de mercadorias ou serviços: análise contábil ou escritural do ICMS.

2. A análise jurídica do princípio da não cumulatividade aplicado ao ICMS há de atentar ao disposto no art. 155, § 2º, inc. I, da Constituição da República, cumprindo-se o princípio da não cumulatividade a cada operação.

3. O regime da não cumulatividade impõe concluir, conquanto se tenha a escrituração da parcela ainda a se compensar do ICMS, não se incluir todo ele na definição de

faturamento aproveitado por este Supremo Tribunal Federal. O ICMS não compõe a base de cálculo para incidência do PIS e da COFINS.

3. Se o art. 3º, § 2º, inc. I, in fine, da Lei n. 9.718/1998 excluiu da base de cálculo daquelas contribuições sociais o ICMS transferido integralmente para os Estados, deve ser enfatizado que não há como se excluir a transferência parcial decorrente do regime de não cumulatividade em determinado momento da dinâmica das operações.

4. Recurso provido para excluir o ICMS da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS.”

Após a decisão proferida do julgamento dos embargos de declaração, que foram parcialmente acolhidos, quanto à modulação de efeitos, a PGFN emitiu o Parecer SEI nº 7698/2021, aprovado pelo Despacho nº 246 – PGFN-ME, de 24/05/2021, o qual concluiu que:

- a) conforme decidido pelo Supremo Tribunal Federal, por ocasião do julgamento do Tema 69 da Repercussão Geral, “O ICMS não compõe a base de cálculo para incidência do PIS e da COFINS”;
- b) os efeitos dessa decisão devem se dar após 15.03.2017, ressalvadas as ações judiciais e administrativas protocoladas até 15.03.2017; e
- c) o ICMS que não compõe a base de cálculo das contribuições do PIS e da COFINS é o destacado nas notas fiscais.

Deste modo, o provimento, no caso, deu-se para permitir a exclusão do valor do ICMS, destacado na nota fiscal, da base de cálculo do PIS e da COFINS.

4. Da exclusão dos descontos pactuados das bases de cálculo das contribuições

Em apertada síntese, a recorrente formaliza acordos comerciais com fornecedores e recebe descontos, para os quais considera como redutores de custos das mercadorias adquiridas. De acordo com seu entendimento, trata-se de descontos incondicionais, para os fins da legislação tributária.

As Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 estabeleceram a sistemática da não cumulatividade para o PIS e para a COFINS, respectivamente, definindo que as contribuições incidem sobre o faturamento mensal, assim entendido como a totalidade das receitas auferidas pelas pessoa jurídica, independente de sua denominação ou classificação contábil.

A determinação da base de cálculo das contribuições é feita com base na totalidade das receitas obtidas pela pessoa jurídica, na qual se inclui a receita proveniente da venda de bens e serviços, bem como todas as outras receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo que a legislação permite a realização de exclusões na base de cálculo e apropriação de créditos.

Nesse sentido, receita equivale a um aumento patrimonial da empresa e, portanto, pode ser gerada pela efetiva entrada de dinheiro, mas, igualmente, como na redução de um passivo exigível, por exemplo.

O tema é de amplo conhecimento no âmbito deste Conselho, havendo reiterados precedentes desfavoráveis à recorrente.

Nesta seara, compartilho do entendimento de que os valores recebidos a título de bonificações constituem receitas. Deste modo, reproduzo as razões de decidir do Acórdão nº 9303-003.548, no julgamento do Processo nº 10580.725551/2021-11, de relatoria do Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, em sessão de 17.03.2016, *in verbis*:

“Referida matéria já foi objeto de análise nesta CSRF em 14 de junho de 2012, no acórdão nº 9303002.017, tendo como redator designado do voto vencedor o conselheiro Júlio César Alves Ramos, tendo este relator acompanhado o respectivo voto condutor, quando se decidiu nos seguintes termos:

É que se trata aqui de valores que a empresa registrara em sua contabilidade como uma obrigação a saldar junto a fornecedores, mas que efetivamente saldou por um valor menor do que estava contabilmente registrado.

Para essa hipótese, a ciência contábil também não diverge: dado que o valor desembolsado não corresponderá à obrigação – ficará registrado ainda um saldo devedor, incorreto, pois a dívida foi mesmo integralmente quitada – determinam os princípios contábeis seja feito um lançamento a débito daquela conta de Passivo cuja contrapartida será a crédito de uma segunda conta, normalmente intitulada de “descontos obtidos”.

Por representar um aumento do Patrimônio Líquido (redução do Passivo sem correspondente redução do Ativo) esse lançamento tem a natureza de uma receita (receita financeira), ainda que seja forçoso reconhecer que nenhum ingresso novo ocorreu.

Exatamente este último aspecto – ausência de ingresso de direito novo – fez o dr. Jorge votar pela sua não inclusão na base de cálculo.

Ocorre que diante do comando legal taxativo do § 1º do art. 3º da Lei 9.718, repetido, ipsis literis, na Lei 10.637/2002 e na Lei 10.833/2003, não vejo como possa essa receita deixar de compor a base de cálculo da contribuição senão considerando ditos comandos inconstitucionais. Desnecessário dizer que, como regra, não o podemos fazer, além do que, no caso concreto, há decisão judicial afirmindo que até mesmo o primeiro deles é constitucional, embora já haja inúmeras decisões que afirmam exatamente o contrário.

Para finalizar, vale repetir aqui o que já disse alhures: em se tratando de desconto obtido, é totalmente irrelevante a investigação de se ele foi concedido incondicionalmente ou não.

É que a Lei 9.718, ao tratar dos descontos incondicionais, estava a beneficiar o concedente do desconto, isto é, aquele que está vendendo o produto ou prestando o serviço.

Para maior clareza, reproduzo o artigo destacando o que interessa:

Art. 3º O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica.

(...)

§ 2º Para fins de determinação da base de cálculo das contribuições a que se refere o art. 2º, excluem-se da receita bruta:

I as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos, o Imposto sobre Produtos Industrializados IPI e o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de

Comunicação ICMS, quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário;

No caso de que nos ocupamos, a tributação está sendo discutida no comprador. Não há que se aplicar ao caso, pois, a figura tratada no artigo acima.

Note-se que no caso de desconto incondicional, isto é, aquele que já é concedido no momento da celebração do contrato de venda ou prestação de serviço, nada obriga ou recomenda que o adquirente registre a sua obrigação por um valor maior do que, já sabe, irá desembolsar em seu vencimento.

Tudo ao contrário, deve fazê-lo pelo valor efetivo, o que leva a que não surja a figura aqui discutida.

Ela, ao contrário, surge quando o vendedor somente concede o desconto em razão de o comprador quitar, antes do prazo, a dívida. Nesse caso, ela estará corretamente registrada em sua contabilidade pelo valor inicialmente pactuado. E por isso de incondicional nada tem: ele é um desconto condicionado à antecipação do pagamento.

Esse é, aliás, o motivo para que sua contrapartida tenha a natureza de receita financeira.

Nesse sentido, conclui-se que não assiste razão ao contribuinte, pois os descontos por ele obtidos junto a seus fornecedores compõem a base de cálculo das contribuições, precípua mente as calculadas sob a sistemática da não cumulatividade, que vem a ser o caso dos presentes autos.

Destaque-se que, à ocasião da implementação da não cumulatividade das contribuições, não mais existia a controvérsia acerca da constitucionalidade do alargamento de sua base de cálculo, pois que, diferentemente da Lei nº 9.718, de 1998, as Leis nº 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, já se sustentavam na nova redação constitucional dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998, que passou a prever a incidência das contribuições sociais sobre as receitas, genericamente consideradas, e não mais apenas sobre o faturamento.”

Cabe, também, transcrever as ementas parciais que reconhecem que os valores recebidos a título de bonificação constituem-se receita:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Ano-calendário: 2010, 2011

BONIFICAÇÕES. PAGAS PELOS FORNECEDORES. NÃO CONSTANTES DAS NOTAS FISCAIS. CONTRATADAS COMO DESCONTOS. NATUREZA DE RECEITA. NÃO EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO.

Tais verbas têm natureza de receita, posto que: a) é valor que lhe é pago pelo fornecedor; portanto ingresso, recebimento; e não de desconto; b) a base de cálculo, tal como estabelecido pelo legislador é universal: “a totalidade das receitas auferidas pela empresa”; e c) é elemento novo e positivo que aumenta o patrimônio da empresa.

RECUPERAÇÃO DE CUSTOS E DE DESPESAS. NATUREZA DE RECEITA. CÓMPUTO NA BASE DE CÁLCULO.

Tais verbas têm natureza de receita, posto que: a) é valor que lhe é pago pelo fornecedor; portanto ingresso, recebimento; e não de desconto; b) a base de cálculo, tal como estabelecido pelo legislador é universal: “a totalidade das receitas auferidas pela

empresa"; e c) é elemento novo e positivo que aumenta o patrimônio da empresa. E tal natureza lhe cabe, independentemente de sua denominação ou classificação contábil."

(Processo n.º 18050.720506/201412, Acórdão n.º 3301-003.874, Sessão de 28.06.2017, Conselheiro Antonio Carlos da Costa Cavalcanti Filho)

"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/02/1999 a 31/12/2003

DESCONTOS COMERCIAIS PRÉ-ACORDADOS CONCEDIDOS PARA CUSTEIO INDIRETO DAS ATIVIDADES DO ADQUIRENTE. RECEITAS TRIBUTÁVEIS.

Compõem a base de cálculo da contribuição, por representarem receitas do adquirente, os descontos, não constantes das Notas Fiscais, pré-acordados em negociações com fornecedores, para custeio indireto (em explícita opção, prevista em contrato) da sua atividade operacional, o que se dá mesmo quando se pressupõe uma contraprestação, se não houver a necessária correspondência econômica entre o valor pago e o serviço prestado."

(Processo n.º 19647.006222/2005-81, Acórdão n.º 9303-012.198, Sessão de 21.10.2021, Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas)

"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 31/05/2013 a 31/12/2014

RECEITAS. REDUÇÃO DE PASSIVO. VERBAS DE PUBLICIDADE E PROPAGANDA. PROMOÇÕES E CAMPANHAS PUBLICITÁRIAS. TRIBUTAÇÃO.

No regime de apuração não cumulativa da Cofins, receitas para fins de tributação independem de sua classificação contábil e representam um aumento de seus ativos, que pode ser tanto por representar um ingresso de recursos, quanto por representar redução de passivo. Apesar de serem denominadas de descontos ou bonificações, pois decorrentes de acordos comerciais com os fornecedores para promoções, publicidades, não se tratam de descontos financeiros (ou condicionais), tampouco descontos incondicionais, pois os valores recebidos a título de publicidade e propaganda disponibilizados por fornecedores para a realização de promoções ou campanhas publicitárias possuem natureza de receita tributável pela respectiva contribuição."

(Processo n.º 10480.723937/2018-92, Acórdão n.º 3301-007.009, Sessão de 23.10.2019)

"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/03/2010 a 31/12/2010

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. RECEITA. BONIFICAÇÕES. DESCONTOS OBTIDOS. REQUISITOS.

Os valores recebidos a título de descontos obtidos e bonificações constituem receita, e devem ser excluídos da base de cálculo da contribuição apenas se caracterizada a incondicionalidade do desconto.

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. RECEITA. DESPESAS COM PROPAGANDA. REQUISITOS.

Os valores recebidos a título de reembolso por despesas com propaganda constituem receita, e não resarcimento das despesas, se não restar comprovada a correspondência entre as despesas com propaganda e tais reembolsos.”

(Processo n.º 10480.722794/2015-59, Acórdão n.º 3401-004.011, Sessão de 28.09.2017, Conselheiro Rosaldo Trevisan – redator designado)

“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/04/2005 a 31/12/2007

PIS E COFINS NÃO CUMULATIVOS. VALORES RECEBIDOS EM CONTRAPRESTAÇÃO REGISTRADOS CONTABILMENTE COMO DESCONTOS. INCIDÊNCIA.

Comprovado que os ingressos registrados em contas contábeis intituladas de descontos são, em verdade, provenientes de serviços prestados pelo autuado incidem as contribuições ao PIS e COFINS não cumulativos.

PIS E COFINS NÃO-CUMULATIVOS. DOAÇÕES.

Mercadorias entregues sem vinculação a operação de compra e venda configuram doação, e não bonificações em mercadorias, sendo regularmente tributadas pelas contribuições não-cumulativas.”

(Processo n.º 10480.720722/2010-62, Acórdão n.º 9303-003.515, Sessão de 15.03.2016, Conselheiro Júlio César Alves Ramos – redator designado)

Diante disso, votou-se por negar provimento, mantendo-se os valores na base de cálculo das contribuições.

5. Da glosa dos créditos relativos à armazenagem própria

O voto vencido entendeu que as despesas da rubrica armazenagem própria não se enquadravam no conceito de insumo. Como se sabe, o termo insumo está previsto no art. 3º, II, das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003.

Nesse sentido, as despesas relativas à armazenagem encontram-se previstas no art. 3º, IX, da Lei n.º 10.833/2003, em relação à COFINS, e no art. 15, II, do mesmo diploma legal, que estende a aplicação ao PIS.

Portanto, por haver previsão legal, o Colegiado votou por reverter as glosas neste particular.

6. Da glosa de créditos relativos às despesas com IPTU e condomínio

Consoante a apuração realizada pela Fiscalização, observou-se que os créditos almejados pelo contribuinte foram calculados com base em valores remuneratórios destinados a pessoas físicas, assim como em montantes vinculados ao Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU).

Tais créditos não estão abarcadas pelo disposto no art. 3º, IV, das leis de regência das contribuições. A norma tributária claramente restringe aos "aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoas jurídicas, utilizados nas atividades empresariais".

Assim, descarta-se a possibilidade da apropriação dos créditos relacionados a aluguéis pagos a pessoas físicas. Da mesma maneira, não pode permitir a adoção de uma interpretação extensiva ao conceito de aluguel, que abranja qualquer quantia despendida pelo locatário. Ademais, como o IPTU reverte-se em favor dos municípios e não em benefício da pessoa jurídica locadora, devem ser mantidas as glosas.

Desta monta, mantiveram-se as glosas.

7. Da glosa de créditos relativos às despesas com ar condicionado e frio alimentar

As despesas, que a recorrente pretende receber acolhimento, referem-se à manutenção dos equipamentos de armazenamento dos produtos que requerem refrigeração e é imperativo que estejam em pleno funcionamento para que a recorrente consiga desempenhar suas atividades.

Contudo, o conceito de insumo, para o qual cabe a aplicação dos critérios da essencialidade e relevância, se insere no contexto de bens e serviços, utilizados na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda. Essa é a inteligência do art. 3º, II, das leis de regência das contribuições, *in verbis*:

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

(...)

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

A vedação às comerciais/varejistas não deriva da interpretação restritiva aplicada pela fiscalização ou pelo acórdão recorrido, mas, sim, decorre de lei. As atividades ali elencadas não são desempenhadas pela recorrente, portanto, por mais essenciais que certos dispêndios sejam para a sua atividade, não encontra previsão o aproveitamento de crédito sobre tais despesas.

Nesse contexto:

“ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

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

PIS/COFINS. CONTRIBUIÇÃO NÃO CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMOS.

O conceito de insumos para efeitos do art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003, deve ser interpretado com critério próprio: o da essencialidade ou relevância, devendo ser considerada a imprescindibilidade ou a importância de determinado bem ou serviço para a atividade econômica realizada pelo Contribuinte. Referido conceito foi consolidado pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), nos autos do REsp nº 1.221.170, julgado na sistemática dos recursos repetitivos.

PIS/COFINS. REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO A TÍTULO DE INSUMOS. ART. 3º, II, DA LEI N° 10.637/2002. ATIVIDADE COMERCIAL/VAREJISTA. VEDAÇÃO.

Na atividade de comércio/varejista, não é possível a apuração de créditos no regime da não-cumulatividade, com base no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637/2002, porquanto a hipótese normativa desse dispositivo é voltada especificamente às pessoas jurídicas industriais ou prestadoras de serviços.”

(Acórdão nº 3201-011.142, Processo nº 19311.720190/2015-94, sessão de 27.09.2023,
Conselheiro Ricardo Sierra Fernandes)

Cite-se que esse entendimento possui confirmação pela 3^a Turma da CSRF, conforme se observa do Acórdão nº 9303-010.247.

Nesses termos, as glosas devem ser mantidas.

8. Da impossibilidade de exclusão das despesas com quebras de caixa na apuração das bases de cálculo das contribuições

A fiscalização constatou que a recorrente, ao mesmo tempo que reconhecia os valores da conta 430325 – SOBRAS DE CAIXA na base de cálculo das contribuições, excluía os valores da 441018 – QUEBRA DE CAIXA, como se redutores de receita fossem.

Acontece que, as perdas de caixa não são dedutíveis da base de cálculo da Contribuição. Entendimento este em sintonia com precedente de decisão CARF, no Acórdão nº 3403-002.586 – 4^a Câmara - 3^a Turma Ordinária, proferido em 26/11/2013, no processo administrativo nº 10480.720722/2010-62, de interesse da própria Fiscalizada.

Como se sabe, as contribuições incidem sobre a receita bruta das pessoas jurídicas, sendo as exclusões legais da base de cálculo taxativas, nesse sentido, não cabe a apuração do valor tributável pelo líquido entre as “sobras de caixa” e as “quebras de caixa”, do que se entendeu por reputar correto o procedimento adotado pela fiscalização e negar provimento quanto ao tema.

9. Da glosa de créditos relativos às despesas aduaneiras

A recorrente busca apurar créditos de despesas aduaneiras com despachante, manuseio de container, armazenagem, marítima, descarregamento, *demurrage* e frete interno, pagos a pessoa jurídica, e que compõem o custo de aquisição de mercadorias importada para fins de revenda.

Em outras palavras, o que a recorrente pretende é o crédito dessas despesas no âmbito do conceito de insumo. E da mesma forma que as despesas atacadas no item 7 deste voto, insumo insere-se no contexto de bens e serviços, utilizados na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

Portanto, como a lei veda o creditamento para comerciais/varejistas de bens e serviços adquiridos como insumo, votou-se pela manutenção dos valores glosados.

10. Da glosa de créditos relativos à manutenção de balanças e às despesas com ativo intangível.

A recorrente alega que as despesas ora analisadas decorrem de imposição legal, do que devem ser reconhecidos os créditos derivados de tais gastos.

Em relação à manutenção de máquinas e equipamentos vinculados à prestação de serviços ou à produção, tal despesa se enquadra no art. 3º, II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, ou seja, serviços utilizados como insumo na prestação de serviços ou na produção de bens destinados à venda. Em razão da já anteriormente tratada questão da atividade desempenhada pela recorrente, qual seja, comercial/varejista, as balanças não se prestam à prestação de serviço ou à produção de bens.

Portanto, bens e serviços utilizados, aplicados ou consumidos em operações comerciais/varejistas não são considerados insumos, do que não se permite o aproveitamento de crédito.

Por fim, quanto às despesas com ativos intangíveis, a recorrente esclarece que se trata de manutenção de equipamentos de informática, com a finalidade de manter o exercício das atividades de emissão de Notas Fiscais, movimentações de estoques, gerenciamento de compras, controle de validade, entre outros.

O inciso XI c/c § 1º, III, do art. 3º das leis de regência das contribuições prevê a apropriação de crédito sobre os encargos de depreciação e amortização dos bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços.

Nesse contexto, a lei excluiu os bens do intangível destinados a atividades alheias à produção de bens para revenda e à prestação de serviços, como administrativas, contábeis e jurídicas. Deste modo, o creditamento sobre a despesa com manutenção de bens de informática destinados à gestão/administração da pessoa jurídica que desempenha atividade comercial/varejista não encontra, de nenhuma forma, amparo na legislação.

As glosas, deste título, devem ser mantidas.

Conclusão

Dante de todo o exposto, votou-se no sentido de:

1. não conhecer do recurso, quanto à exclusão das receitas financeiras da base de cálculo das contribuições;
2. dar parcial provimento ao recurso, para:

- i. reverter as glosas dos créditos relativos à armazenagem própria; e
 - ii. reconhecer a exclusão do ICMS sobre vendas, pelo valor do destacado nas notas fiscais;
3. negar provimento ao recurso quanto à possibilidade:
- i. de exclusão dos descontos pactuados das bases de cálculo das contribuições;
 - ii. de apropriação de créditos relativos às despesas:
 - a. com IPTU e condomínio; e
 - b. com ar condicionado e frio alimentar;
 - iii. de exclusão das despesas com quebras de caixa na apuração das bases de cálculo das contribuições;
 - iv. da apropriação de créditos relativos às despesas aduaneiras; e
 - v. créditos relativos à manutenção de balanças e às despesas com ativo intangível.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe