



MINISTÉRIO DA FAZENDA
 Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11000.722235/2021-13
ACÓRDÃO	3201-012.763 – 3 ^a SEÇÃO/2 ^a CÂMARA/1 ^a TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	9 de dezembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	COMPANHIA SULAMERICANA DE DISTRIBUICAO
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/07/2016 a 31/12/2017

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Não há que se cogitar em nulidade de lançamento ou decisão administrativa: (i) quando o ato preenche os requisitos legais, apresentando clara fundamentação normativa, motivação e caracterização dos fatos; (ii) quando inexiste qualquer indício de violação às determinações contidas no art. 59 do Decreto 70.235/1972; (iii) quando, no curso do processo administrativo, há plenas condições do exercício do contraditório e do direito de defesa; (iv) quando a decisão aprecia todos os pontos essenciais da contestação.

ÔNUS DA PROVA. FATO CONSTITUTIVO DO DIREITO NO QUAL SE FUNDAMENTA A AÇÃO. INCUMBÊNCIA DO INTERESSADO.

Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/07/2016 a 31/12/2017

BASE DE CÁLCULO. NÃO-CUMULATIVIDADE. TOTAL DAS RECEITAS.

Para fins de apuração do valor tributável no regime da não cumulatividade, computa-se o total das receitas, que compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas da atividade auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

DESCONTOS INCONDICIONAIS. EXIGÊNCIA DE QUE CONSTEM DA NOTA FISCAL.

Os descontos incondicionais consideram-se parcelas redutoras do preço quando constarem da nota fiscal de venda dos bens e não dependerem de

evento posterior à emissão desses documentos. Somente os descontos considerados incondicionais podem ser excluídos da base de cálculo do PIS/PASEP e da COFINS apurados no regime não cumulativo.

RECEITA FINANCEIRA. CONCEITO.

Receita financeira é aquela decorrente de uma aplicação (lato sensu) financeira, sendo uma das formas o pagamento antecipado. Não se enquadram nesta categoria os descontos puramente comerciais.

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 da sua atividade operacional, o que se dá mesmo quando se pressupõe uma contraprestação, se não houver a correspondência econômica entre o valor pago e o serviço prestado.

ALÍQUOTA ZERO. CLASSIFICAÇÃO FISCAL. PÃO COMUM.

A classificação do pão como do tipo comum, na específica posição no Ex 01 da TIPI, referente ao código NCM 1905.90.90, exige que o produto alimentício seja obtido pela coação de preparo contendo, como elementos principais, apenas farinha de trigo, fermento biológico, água, sal e/ou açúcar, não lhe retirando tal classificação a existência de ingrediente como melhorador de farinha ou conservante, desde que em quantidades insignificantes. Corresponde ao comumente denominado “pão francês” em suas características.

ALÍQUOTA ZERO. CLASSIFICAÇÃO FISCAL. QUEIJOS.

O “queijo fresco não maturado”, a que se refere o inciso XII do art. 1º da Lei nº 10.925, de 2004, é o “queijo (não curado)” classificado no código NCM 0406.10.

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMO. DECISÃO DO STJ. EFEITO VINCULANTE PARA A RFB.

No regime da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, aplica-se o entendimento adotado pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, julgado em 22/02/2018 sob a sistemática dos recursos repetitivos, no qual restou assentado que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância. Ou o bem ou serviço creditado deve se constituir em elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução

do serviço realizado pelo contribuinte; ou, em sua finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, deve integrar o processo de produção do sujeito passivo, pela singularidade da cadeia produtiva ou por imposição legal.

REGIME NÃO CUMULATIVO. CRÉDITOS. INSUMOS. ATIVIDADE COMERCIAL.

Somente há insumos geradores de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins nas atividades de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviços a terceiros. Assim, para fins de apuração de créditos das contribuições, não há insumos na atividade de revenda de bens. Não podem ser aferidos créditos, inclusive, sobre despesas comerciais pagas a administradoras de cartões de crédito.

REGIME DE APURAÇÃO NÃO CUMULATIVO. APROVEITAMENTO. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. NECESSIDADE DE RETIFICAÇÃO DE OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS.

O aproveitamento extemporâneo de créditos das contribuições não cumulativas requer a devida retificação das obrigações acessórias demonstrando o pertinente registro na contabilidade das rubricas respectivas e dos valores envolvidos na operação.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. PRODUTOS PRONTOS. FRETES.

Os gastos com fretes relativos ao transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa não geram créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins não cumulativas (Súmula Carf 217).

NÃO-CUMULATIVIDADE. IPTU E TAXAS CONDOMINIAIS. CONTRATO DE LOCAÇÃO. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Os encargos de locação relacionados aos contratos de aluguel (IPTU e Taxas Condominiais) têm natureza distinta de “aluguel”, de forma que seu creditamento não encontra amparo no art. 3º, IV, das Leis nº 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/07/2016 a 31/12/2017

BASE DE CÁLCULO. NÃO-CUMULATIVIDADE. TOTAL DAS RECEITAS.

Para fins de apuração do valor tributável no regime da não cumulatividade, computa-se o total das receitas, que compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as

demais receitas da atividade auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

DESCONTOS INCONDICIONAIS. EXIGÊNCIA DE QUE CONSTEM DA NOTA FISCAL.

Os descontos incondicionais consideram-se parcelas redutoras do preço quando constarem da nota fiscal de venda dos bens e não dependerem de evento posterior à emissão desses documentos. Somente os descontos considerados incondicionais podem ser excluídos da base de cálculo do PIS/PASEP e da COFINS apurados no regime não cumulativo.

RECEITA FINANCEIRA. CONCEITO.

Receita financeira é aquela decorrente de uma aplicação (lato sensu) financeira, sendo uma das formas o pagamento antecipado. Não se enquadram nesta categoria os descontos puramente comerciais.

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 da sua atividade operacional, o que se dá mesmo quando se pressupõe uma contraprestação, se não houver a correspondência econômica entre o valor pago e o serviço prestado.

ALÍQUOTA ZERO. CLASSIFICAÇÃO FISCAL. PÃO COMUM.

A classificação do pão como do tipo comum, na específica posição no Ex 01 da TIPI, referente ao código NCM 1905.90.90, exige que o produto alimentício seja obtido pela coação de preparo contendo, como elementos principais, apenas farinha de trigo, fermento biológico, água, sal e/ou açúcar, não lhe retirando tal classificação a existência de ingrediente como melhorador de farinha ou conservante, desde que em quantidades insignificantes. Corresponde ao comumente denominado “pão francês” em suas características.

ALÍQUOTA ZERO. CLASSIFICAÇÃO FISCAL. QUEIJOS.

O “queijo fresco não maturado”, a que se refere o inciso XII do art. 1º da Lei nº 10.925, de 2004, é o “queijo (não curado)” classificado no código NCM 0406.10.

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMO. DECISÃO DO STJ. EFEITO VINCULANTE PARA A RFB.

No regime da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, aplica-se o entendimento adotado pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, julgado em 22/02/2018 sob a sistemática dos recursos repetitivos, no qual restou assentado que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância. Ou o bem ou serviço creditado deve se constituir em elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço realizado pelo contribuinte; ou, em sua finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, deve integrar o processo de produção do sujeito passivo, pela singularidade da cadeia produtiva ou por imposição legal.

REGIME NÃO CUMULATIVO. CRÉDITOS. INSUMOS. ATIVIDADE COMERCIAL.

Somente há insumos geradores de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins nas atividades de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviços a terceiros. Assim, para fins de apuração de créditos das contribuições, não há insumos na atividade de revenda de bens. Não podem ser aferidos créditos, inclusive, sobre despesas comerciais pagas a administradoras de cartões de crédito.

REGIME DE APURAÇÃO NÃO CUMULATIVO. APROVEITAMENTO. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. NECESSIDADE DE RETIFICAÇÃO DE OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS.

O aproveitamento extemporâneo de créditos das contribuições não cumulativas requer a devida retificação das obrigações acessórias demonstrando o pertinente registro na contabilidade das rubricas respectivas e dos valores envolvidos na operação.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. PRODUTOS PRONTOS. FRETES.

Os gastos com fretes relativos ao transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa não geram créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins não cumulativas (Súmula Carf 217).

NÃO-CUMULATIVIDADE. IPTU E TAXAS CONDOMINIAIS. CONTRATO DE LOCAÇÃO. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Os encargos de locação relacionados aos contratos de aluguel (IPTU e Taxas Condominiais) têm natureza distinta de “aluguel”, de forma que seu creditamento não encontra amparo no art. 3º, IV, das Leis nº 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de nulidade e, no mérito, em negar provimento ao Recurso Voluntário nos seguintes termos: (i) por maioria de votos, para manter a glosa de créditos extemporâneos, vencidas as conselheiras Flávia Sales Campos Vale e Fabiana Francisco de Miranda, que revertiam parcialmente tal glosa, (ii) por voto de qualidade, para manter a glosa de créditos relativos a pão comum, vencidos os conselheiros Flávia Sales Campos Vale, Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow e Fabiana Francisco de Miranda, que revertiam tal glosa, e (iii) por unanimidade de votos, para manter as demais glosas de créditos identificadas no recurso.

Assinado Digitalmente

MARCELO ENK DE AGUIAR – Relator

Assinado Digitalmente

HÉLCIO LAFETÁ REIS – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Marcelo Enk Aguiar, Bárbara Cristina de Oliveira Pialarissi, Fabiana Francisco de Miranda, Flávia Sales Campos Vale, Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow e Hélcio Lafetá Reis (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário contra decisão da DRJ03 que julgou procedente em parte a impugnação. Aproveita-se o relatório da decisão em questão:

Trata-se de impugnação (fls. 11696 a 11809) apresentada pela interessada acima qualificada, empresa dedicada ao comércio varejista de mercadorias em geral, com predominância para produtos alimentícios (supermercado), contra Autos de Infração de Cofins (fls. 11593 a 11602) e de PIS (fls. 11603 a 116012), relativos ao período de apuração de julho de 2016 a dezembro de 2017, no valor total de R\$ 56.356.171,20, na data da autuação, conforme demonstrado no quadro seguinte:

(...)

DA FISCALIZAÇÃO

Segundo consta no Relatório Fiscal (RF) de fls. 11613/11685, em síntese, a autuação decorreu das seguintes irregularidades apontadas pela autoridade fiscal:

i) Vendas indevidamente não tributadas, sobre:

DOCUMENTO VALIDADO

- a. Aves temperadas;
- b. Pães;
- c. Produtos de padaria;
- d. Queijos;
- e. Preparações adicionadas de café;
- ii) Receitas relativas a acordos comerciais não oferecidas à tributação;
- iii) Créditos sem previsão legal, ou calculados indevidamente, sobre:
 - a. Taxas de administração de cartões;
 - b. Estorno de débitos vinculados a acordos comerciais;
 - c. Depreciação de bens incorporados ao ativo imobilizado, não utilizados na produção;
 - d. Créditos extemporâneos, sem comprovação adequada;
 - e. Frete sobre transferência;
 - f. Pagamentos de IPTU;
 - g. Vendas de pães.

A especificação dos itens e dos valores de receitas e despesas sobre as quais a fiscalização apontou as irregularidades acima referidas consta em planilha juntada aos autos (Termo de Anexação de Arquivo Não-paginável de fl. 11686).

DA IMPUGNAÇÃO

Preliminarmente, após aduzir a tempestividade de sua peça de defesa, pleiteia a nulidade do procedimento fiscalizatório diante de:

i) Ausência de fundamentação legal quanto ao fato gerador dos tributos nos Autos de Infração (AI), pois os dispositivos legais destacados nas seções dos AI concernentes ao enquadramento legal tratariam apenas quanto à forma de apuração e de pagamento das contribuições para o PIS e a Cofins, não tratando dos demais elementos da regra-matriz de incidência tributária. Segundo alega a impugnante, a fundamentação do AI não disporia sobre o fato gerador do tributo lançado, nem especificaria as alíquotas e bases de cálculo das contribuições. Aventa que tais omissões prejudicaram seu direito a ampla defesa e ao contraditório.

ii) Incompetência da autoridade fazendária, pois conduziu o procedimento sendo lotada na DRF Novo Hamburgo/RS, enquanto a empresa tem sede em Maringá/PR.

No mérito, a impugnante contraditou as razões do auto de infração em lume com base nos argumentos a seguir sintetizados.

i) Dos valores relativos a acordos comerciais não oferecidos à tributação:

a) Dos descontos concedidos em contratos de fornecimento

Alega que se referem a descontos incondicionais obtidos dos fornecedores, conforme cláusula contratual que cita, a qual demonstraria a ausência de condição para o recebimento dos valores a título de redução de custos.

Aduz que o desconto incondicional sobre o valor das compras realizadas teria o objetivo de reduzir o custo de aquisição das mercadorias objeto da negociação realizada no momento da compra, cujo desconto não se encontraria destacado na nota fiscal por questão de sigilo comercial.

Para a hipótese dos julgadores entenderem pela tributação de referidos valores, pugna pela consideração deles como receitas financeiras, nos termos do art. 9º da Lei nº 9.718/98, de forma que se sujeitem às alíquotas reduzidas para o PIS e a Cofins, conforme definido pelo Decreto nº 8.426/2015.

b) Dos descontos recebidos em razão do aniversário da loja

Do mesmo modo que em relação ao item anterior, citando os termos de cláusula de contrato com fornecedor, aventa que os descontos recebidos em razão do aniversário da loja se tratam de descontos incondicionais.

Para a hipótese dos julgadores entenderem pela tributação de referidos valores, pugna pela consideração deles como receita financeira, nos termos do art. 9º da Lei nº 9.718/98, de forma que se sujeitem às alíquotas reduzidas para o PIS e a Cofins, conforme definido pelo Decreto nº 8.426/2015.

c) Dos descontos recebidos em razão de eventos de inauguração e reinauguração de loja

Quanto aos descontos sob tais títulos, com base em cláusula contratual citada, também defende não se sujeitarem a qualquer condição, motivo pelo qual entende que, sendo descontos incondicionais, não se sujeitam à tributação do PIS e da Cofins. Para a hipótese dos julgadores entenderem pela tributação de referidos valores, pugna pela consideração deles como receita financeira, nos termos do art. 9º da Lei nº 9.718/98, de forma que se sujeitem às alíquotas reduzidas para o PIS e a Cofins, conforme definido pelo Decreto nº 8.426/2015.

d) Dos descontos recebidos por rebaixe de custos repressivos e preventivos. A impugnante explica que o desconto do tipo repressivo se refere a valores recebidos do fornecedor para enfrentamento da redução de preço de produto por rede de supermercado concorrente, enquanto que o desconto do tipo preventivo se destinaria à aceleração da venda de produtos de demanda sazonal ou de rápida perecibilidade, a exemplo de ovos, aves natalinas, panetone, etc.

Quanto ao desconto do tipo repressivo, o supermercado solicaria junto ao fornecedor uma redução do custo de aquisição das mercadorias para fazer frente à redução do preço da mesma mercadoria pelo supermercado concorrente. Que seria faculdade do fornecedor a concessão de tal desconto, mas que não seria condicionado a um evento futuro, tratando-se, portanto, de um desconto

incondicional, pois poderia ser concedido ou não e teria seu valor livremente estipulado pelo fornecedor. Já a redução de custo do tipo preventiva teria como diferença em relação ao repressivo o fato da negociação ocorrer anteriormente à efetiva venda.

Alega que, nada obstante entender que ambos os descontos (repressivo e preventivo), classificariam-se como claros descontos incondicionais, a impugnante teria tributado os valores recebidos a título de Rebaixe de Custo Preventivo como receitas financeiras, às alíquotas definidas pelo Decreto nº 8.426/2015.

e) Dos descontos relativos ao Marketing

Para a recorrente, os valores recebidos a título de Marketing seriam reembolsos de despesas; não receitas, não sendo, portanto, tributáveis pelo PIS e a Cofins.

Considerando a hipótese dos julgadores entenderem por classificar referidos valores como receitas, alega que teria direito ao crédito sobre as despesas de marketing realizadas, configurando-se como insumos, pois seriam despesas essenciais para a atividade da empresa.

Ressalta que não teria utilizado créditos das despesas com marketing porque os valores utilizados para tanto decorreram dos descontos firmados em acordos comerciais, sob os quais não fez incidir as contribuições. Para a contribuinte, o lançamento seria indevido pois a autoridade fiscal, considerando os valores recebidos a título de reembolso de despesas com marketing como receitas, não oportunizou ao contribuinte o aproveitamento de créditos de PIS e Cofins sobre as despesas com marketing, as quais representariam valores significativos, conforme extrato da conta contábil de despesa com marketing colacionada.

Entretanto, para a situação dos julgadores não declararem a nulidade da autuação no pertinente à matéria em questão, pleiteia pela realização de diligência para que seja oportunizado à contribuinte a comprovação das despesas com marketing com vistas ao aproveitamento de créditos sobre tais despesas como insumos. Nesse sentido, cita decisões do CARF favoráveis ao creditamento do PIS e da Cofins sobre despesas com marketing, quando essenciais e relevantes à atividade do contribuinte.

f) Dos estornos de débitos vinculados a acordos comerciais

A contribuinte ainda pugna pela incorreção das glosas sobre os estornos de débitos vinculados a acordos comerciais, realizados pela impugnante sobre débitos de PIS e Cofins indevidamente considerados como receitas, uma vez que se tratariam de descontos incondicionais obtidos, conforme defendido em relação aos itens anteriores.

ii) Dos descontos incondicionais

Quanto a todos os itens mencionados no item anterior, sobre os quais a autoridade fiscal considerou que se tratariam de descontos condicionais obtidos, que deveriam ter sido oferecidos à tributação do PIS e da Cofins, a impugnante

apresenta tese sobre a conformação dos descontos recebidos em razão de acordos comerciais como descontos incondicionais, sobre os quais não incidiriam as contribuições para o PIS e a Cofins, nos termos do art. 1º, § 3º, V, a, das Lei nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

A recorrente reforça a natureza incondicional dos descontos relativos aos acordos comerciais informando que seriam registrados em sua contabilidade já no momento da compra a que estariam vinculados, conforme excerto de lançamento contábil no livro Diário, colacionado à impugnação.

Faz ainda correlação entre a redação do art. 121 do Código Civil de 2002 e as cláusulas dos contratos colacionadas em sua peça de defesa, aduzindo que os descontos não estariam sujeitos a qualquer condição, pois se refeririam a eventos certos. Cita ainda decisões de DRJ e do CARF no sentido de que a natureza incondicional do desconto não necessariamente deveria vir registrada em nota fiscal, como teria aduzido a fiscalização para o fim de considerar os valores recebidos como descontos condicionais.

iii) Da tributação indevida

Com o objetivo de demonstrar o desacerto da cobrança do PIS e da Cofins sobre os defendidos descontos incondicionais obtidos, exemplifica 3 formas de cálculo das contribuições. A primeira com o desconto fornecido na nota fiscal do fornecedor, a segunda com o desconto fornecido posteriormente, em razão de acordo comercial firmado, sem tributação (forma adotada pela impugnante), e a terceira referente a desconto fornecido posteriormente, em razão de acordo comercial, com tributação (forma adotada pela fiscalização).

Com base nos valores dos exemplos citados em sua peça defensiva, defende que não haveria diferença de tributação entre a primeira (desconto na nota fiscal) e segunda (desconto fora da nota, embasado em acordo comercial) formas, sem prejuízo para o fisco. Aduz, entretanto, que o método adotado pela fiscalização importaria em tributação sobre superior ao da riqueza gerada, portanto, indevida.

iv) Da ausência de receita

Em reforço à tese de que os descontos recebidos não se enquadrariam como receita, alega que em decorrência deles não houve qualquer aumento patrimonial para a impugnante, inexistindo qualquer acréscimo de receita que justificasse o argumento da fiscalização para a incidência do PIS e da Cofins sobre a alegada redução de custo concedida pelos fornecedores à contribuinte.

Critica alegado erro da fiscalização, que teria confundido os conceitos de receita e de lucro, desconsiderando que as reduções de custo obtidas com os descontos incondicionais obtidos poderiam causar aumento no lucro sem que isso correspondesse a acréscimo patrimonial classificável como receita – base das contribuições para o PIS e a Cofins.

Citando excertos de decisões judiciais, defende que os valores recebidos como descontos incondicionais corresponderiam a redução de custos, sem qualquer acréscimo patrimonial ou aumento de riqueza, motivo pelo qual não se encaixariam no conceito de receita.

iv) Das alíquotas aplicáveis às receitas financeiras

Para a eventualidade de julgamento pela improcedência dos argumentos anteriormente apresentados, defende a natureza de receita financeira para os descontos recebidos em razão de acordos comerciais.

Aduz que se considerados como descontos condicionais, os valores recebidos devem ser enquadrados como variações monetárias decorrentes de disposição contratual, nos termos do art. 9º da Lei nº 9.718/98, que dispõe:

Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998:

Art. 9º As variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função da taxa de câmbio ou de índices ou coeficientes aplicáveis por disposição legal ou contratual serão consideradas, para efeitos da legislação do imposto de renda, da contribuição social sobre o lucro líquido, da contribuição PIS/PASEP e da COFINS, como receitas ou despesas financeiras, conforme o caso.

Cita ementa da Solução de Consulta COSIT nº 531/2017, que no seu entender definiria a natureza de receita financeira para os valores decorrentes de descontos condicionais obtidos.

Desse modo, alegando erro no enquadramento das receitas financeiras como se decorrentes de operações comerciais, pleiteia a nulidade do auto de infração, por erro material não sanável, que afronta ao art. 142 do Código Tributário Nacional.

v) Das vendas indevidamente não tributadas

a) Da alíquota zero para o pão comum

Defende que os pães comercializados pela empresa, os quais seriam pães básicos, predominantemente de trigo, alimentos essenciais, merecem enquadramento como pães comuns sob classificação no código 1905.90.90. Ex 01 da TIPI, com o direito de serem comercializados sob alíquota zero do PIS e da Cofins, nos termos do inciso XVI, art. 1º da Lei 10.925/2004.

Citando ementas de Soluções de Consulta da RFB sobre classificação fiscal de alguns tipos de pães no código 1905.90.90. Ex 01 da TIPI, aduz que os pães tipo baguete, hambúrguer, sandubinha, hot dog, de leite, tradicional, dentre outros comercializados pela impugnante, devem ter a mesma classificação fiscal para fins de aplicação da alíquota zero do PIS e da Cofins sobre a receita de tais produtos.

Para o caso dos julgadores não entenderem pelo imediato cancelamento da autuação em relação a tais itens, requer a conversão do feito em diligência, para apuração da composição dos pães comercializados pela impugnante, necessária à adequada classificação dos produtos na TIPI.

b) Da alíquota zero sobre queijos

Após transcrição do texto do inc. XII do art. 1º da Lei 10.925/2004, lista vários tipos de queijos que, embora estivessem previstos na redução a zero da alíquota do PIS e da Cofins de que trata a norma em questão, teriam sido listados pela fiscalização como não passíveis enquadrados na norma em comento.

Além desses queijos que seriam facilmente identificados pela própria nomenclatura do produto, questiona ainda a cobrança do PIS e da Cofins sobre QUEIJOS FRESCOS NÃO MATURADOS, que se refeririam, conforme definição de Portaria nº 146, de 07 de março de 1996, do então Ministério da Agricultura, do Abastecimento e da Reforma Agrária, de queijo fresco, pronto para consumo logo após sua fabricação.

Segundo a impugnante, a classificação do queijo como fresco ou maturado não retiraria dele o benefício fiscal quando o tipo do queijo estivesse compreendido dentre aquele objeto da alíquota zero para o PIS e a Cofins.

Nessa linha, relaciona queijos cujas receitas de comercialização foram tributadas pela fiscalização, mas que no seu entender também seriam objeto de alíquota zero das contribuições.

c) Da alíquota zero sobre café

A impugnante também questiona o entendimento adotado pela fiscalização para a tributação de preparações com café em sua composição. Para a defendant, os produtos por ela comercializados, conforme lista apresentada, se classificariam sim nas posições 09.01 ou 21.01.1 da TIPI, sendo, portanto, todos objeto de alíquota zero das contribuições para o PIS e a Cofins, consoante estabelece o inc. XXI do art. 1º da Lei nº 10.925/2004.

Invocando as regras de interpretação da Nesh, argumenta que a posição 09.01 da TIPI comprehende textualmente o CAFÉ EXPRESSO, objeto da autuação, e que a classificação na posição 21.01.1 abrange misturas que têm o café como base, independentemente da proporção física desse elemento na composição da preparação.

vi) Dos créditos extemporâneos sem comprovação adequada

Em relação à glosa de créditos extemporâneos realizada pela fiscalização sob o argumento de que não teriam sido adequadamente comprovados, a recorrente alega que referidos créditos se referem ao período de janeiro a dezembro de 2015 e que, tratando-se de períodos decaídos, os documentos a eles relacionados seriam de difícil localização.

Argumenta que a glosa de referidos créditos decorreu de mera suposição da autoridade fiscal quanto à possível utilização dos créditos extemporâneos em período anterior, procedimento que seria arbitrário e ilegal, impondo a declaração de nulidade das glosas.

Aduz ainda que eventual compensação anterior de referidos créditos deveria ser provada e não presumida pela fiscalização. Ademais, que não haveria obrigação de demonstração de não utilização dos créditos extemporâneos em anos anteriores. Nada obstante, pleiteia concessão do prazo de 180 dias para juntada de documentos e provas com vistas à comprovação da regularidade do aproveitamento dos créditos extemporâneos.

vii) Das glosas de créditos

Citando precedentes do STJ e do CARF, a recorrente defende uma acepção mais ampla ao conceito de insumo, a ser aferido à luz dos critérios da essencialidade e da relevância. Assim, alega que as despesas sob as quais calculou créditos para as contribuições do PIS e da Cofins não foram analisadas pela fiscalização com a mesma sensibilidade apresentada na jurisprudência citada e nas orientações da RFB (Parecer Normativo COSIT nº 05/2018) e da PGFN (Nota Técnica nº 63/2018), pois as glosas efetivadas pela autoridade fiscal não teriam considerado a impescindibilidade ou relevância de determinadas despesas para a realização do objeto social da empresa, conforme sintetizado nos itens seguintes:

DAS GLOSAS DE CRÉDITOS

a) calculados sobre depreciação de bens incorporados ao ativo imobilizado não utilizados no processo produtivo

Alega que os supermercados, sendo empresas varejistas de mercadorias em geral, em que pese atuem majoritariamente realizando a venda de objetos adquiridos de terceiros ao consumidor final, por vezes realizam a fabricação de diversos produtos, como os relacionados à panificação, a açougue e a restaurante. Assim, defende que as máquinas e equipamentos utilizados no processo produtivo desses itens, como assadeiras, esteiras, bancadas, pias, armários, etc, listadas nos anexos XXI a XXXVIII do Relatório Fiscal, como ativos imobilizados utilizados nas atividades produtivas da empresa, possibilitam o aproveitamento de créditos sobre as despesas com depreciação de referidos bens.

b) Das glosas de créditos calculados sobre despesas com taxas de administração de cartão

A impugnante aduz a essencialidade das despesas com taxa de administração de cartão de crédito e de débito para a realização de seu objeto social, pois seriam imprescindíveis para a viabilização das vendas de produtos, uma vez que sem a disponibilização dessas formas de pagamento a seus clientes, suas vendas ficariam estagnadas.

c) Das glosas de créditos calculados sobre frete de transferência

Argumenta que os gastos com fretes para transferência de mercadorias entre estabelecimentos da pessoa jurídica seriam fundamentais para o desenvolvimento do objeto social da impugnante.

Salienta que a Impugnante se trata de empresa que conta atualmente com 57 lojas no Paraná, São Paulo e Mato Grosso do Sul, distribuídas por 28 cidades diferentes e que, invariavelmente, necessita dos fretes para transferir as mercadorias adquiridas do Centro de Distribuição para filiais e até mesmo entre as próprias filiais em suas operações de logística.

Em reforço ao argumento sobre a possibilidade de creditamento sobre fretes na transferência de mercadorias entre suas unidades, cita ementa de decisão do CARF no sentido de sua pretensão.

d) Das glosas de créditos calculados sobre pagamento de IPTU

Alega que os créditos os créditos glosados se referiram a IPTU de imóveis locados, conforme relação de proprietários dos imóveis que informa.

A impugnante argumenta que o pagamento de IPTU estaria englobado nas despesas com aluguéis de prédios, sobre as quais a legislação permite o cálculo de crédito de PIS e Cofins no regime da não cumulatividade (inc. IV, art. 3º das Leis nº. 10.637/2002 e 10.833/2003).

No sentido de sua pretensão, cita ementa de recentes julgados do CARF, que reconheceram que despesas periféricas relacionadas aos contratos de aluguel, com IPTU e taxas condomoniais integram o custo de locação para fins de créditos da sistemática da não-cumulatividade das contribuições para o PIS e a Cofins.

e) Das glosas de créditos decorrentes de pagamentos das contribuições sobre venda de pães

A defendente faz remissão aos argumentos apresentados anteriormente em sua defesa (sintetizado no item V, a, deste Relatório), requerendo a reversão da glosa sobre os créditos extemporâneos (dezembro de 2016 a abril de 2017), referentes ao pagamento das contribuições sobre a venda de pães, uma vez que tais itens estariam sujeitos à alíquota zero, conforme inciso XVI, do art. 1º, da Lei nº 10.925/2004.

DA DILIGÊNCIA

Após cotejo entre os termos do Relatório Fiscal e os da Impugnação, identificou-se a necessidade de diligência para confirmação, pela unidade de origem, da alegação do contribuinte quanto a erro na definição da base de cálculo do lançamento, assim como em relação à efetiva realização das atividades industriais ou de prestação de serviços alegadas.

Assim, por meio da Resolução nº 103-000.198 – 4^a Turma da DRJ03, de 27 de julho de 2022, converteu-se o feito em diligência, com retorno dos autos à unidade de origem, para que:

- A unidade preparadora providencie a cobrança imediata, em autos apartados, da parte não litigiosa do crédito tributário, conforme ressaltado na seção desta Resolução denominada DELIMITAÇÃO DO LITÍGIO;

- A autoridade lançadora aprecie a alegação da impugnante sobre erro na definição da base de cálculo do lançamento, em virtude de eventual desconsideração de lançamentos de estorno referentes a recebimentos decorrentes de acordos comerciais; e

- A autoridade fiscal intime a impugnante para comprovar a efetiva realização das atividades industriais ou de prestação de serviços alegadas, assim como a associação dos itens do imobilizado, relacionados nos anexos XXI a XXXVIII do Relatório Fiscal, associados às atividades produtivas eventualmente comprovadas.

A autoridade deve elaborar relatório circunstanciado quanto aos trabalhos e conclusões decorrentes da diligência, o qual deverá especificar e totalizar, por anexo do Relatório Fiscal e período de apuração, os valores atrelados aos estornos eventualmente comprovados e não considerados, assim como os valores dos encargos de depreciação dos bens do ativo imobilizado vinculados a atividades industriais e de prestação de serviços efetivamente exercidas pelo contribuinte.

O resultado da diligência deve ser cientificado ao contribuinte, facultando-lhe apresentar contrarrazões no prazo de 30 (trinta) dias, com posterior retorno a esta DRJ, para julgamento.

DO RELATÓRIO DE DILIGÊNCIA FISCAL

Em atendimento à Resolução supracitada, após intimações e respostas da impugnante, foi elaborado o Relatório de Diligência Fiscal de fls. 12.102/12.236, por meio do qual, em suma, a autoridade administrativa informa o seguinte em relação aos tópicos solicitados:

Da cobrança da parte não litigiosa do crédito tributário

Relativamente à solicitação de cobrança da parte não controversa do crédito tributário em autos apartados, a equipe responsável encaminhou o presente processo para esta Equipe “para elaboração de minuta de cálculos dos valores que deverão permanecer em cobrança, bem como retorno a esta ECOADEVAT10 para atualização dos sistemas (antes da análise do restante demandado na Resolução).” (fls. 11.931).

Em resposta, elaboramos a Informação Fiscal (fls. 11.934 a 11.935) com o detalhamento dos valores mensais não impugnados, de acordo com o apontado pela DRJ (vendas indevidamente não tributadas sobre os itens aves temperadas (item 3.1.1.1) e produtos de padaria (item 3.1.1.3 do Relatório Fiscal)).

O Termo de Transferência de Crédito Tributário de fls. fls. 11.937 e 11.938 demonstra que a parte considerada não controversa do crédito tributário foi transferida para o processo nº 10950-728.997/2022-02.

Posteriormente, o contribuinte se manifestou contrariamente à cobrança dos créditos tributários em referência.

Do erro na definição da base de cálculo do lançamento

[...]

Ante o exposto, por intermédio do Termo de Intimação Fiscal nº 001 – Diligência (fls. 12.004 a 12.006) intimamos o interessado que nos indicasse quais seriam as operações consideradas por esta fiscalização, mas que haviam sido estornadas ou canceladas, não representando receita sujeita a incidência das contribuições em análise.

Em resposta, o contribuinte não apontou nenhuma operação que alegadamente havia sido lançada na contabilidade mas posteriormente cancelada, tão somente apontou quatro das contas contábeis que compuseram o lançamento nas quais, segundo ele, haveria erro na apuração da base de cálculo. Para defender tal alegação, usou como critério os saldos finais de cada conta, com a arguição de que todos os lançamentos a débito representariam estornos, de modo que a diferença entre os saldos finais demonstraria erro na base de cálculo do lançamento.

Entretanto, o critério utilizado para definição da base de cálculo do lançamento foi a ocorrência de recebimentos de receitas de bonificação, os quais foram localizados por intermédio dos lançamentos a crédito nas contas contábeis respectivas, com a devida exclusão dos lançamentos estornados. A simples existência de contrapartidas a débito nos lançamentos contábeis considerados não indica estorno da operação, motivo pelo qual solicitamos no Termo de Intimação mencionado que fossem apontados os lançamentos que representassem estornos e que indevidamente compuseram a base de cálculo das contribuições lançadas. Intimamos ainda que que os respectivos estornos fossem comprovados com documentação pertinente, já que a análise do histórico do lançamento não teria sido suficiente para a inferência de que não houve o recebimento sujeito à cobrança das contribuições. Contudo, o contribuinte sequer apontou algum lançamento contábil em especial que supostamente não representasse recebimentos.

Assim, NÃO localizamos valores a serem excluídos do lançamento aqui tratado.

Da comprovação da efetiva realização de atividades industriais

Na Resolução em análise, a autoridade julgadora solicitou que a impugnante fosse intimada a “comprovar a efetiva realização das atividades industriais ou de prestação de serviços alegadas”.

Em resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 001 – Diligência, o contribuinte apresentou documento com o detalhamento das atividades da empresa as quais pretende ver reconhecidas como industriais, dividindo-as entre açougue, confeitoraria e padaria, industrialização de hortifruti, industrialização de frios, centro de distribuição e rotisseria (fls. 12.074 a 12.101).

Das atividades listadas acima, verifica-se a efetiva industrialização somente naquelas relacionadas à padaria e à confeitoraria, sobre as quais já se manifestou a Coordenação Geral de Tributação – Cosit nas Soluções de Consulta cujas ementas

reproduziremos a seguir. As Soluções de Consulta em referência também tratam das atividades de açougue e rotisseria em supermercados, a respeito das quais esclarece sobre a impossibilidade de cálculo de créditos de Pis e Cofins sobre às aquisições de bens incorporados ao ativo imobilizado aplicados nessas atividades:

[...]

Ante todo o exposto, verifica-se que, dentre as atividades alegadas, pode ser considerada como atividade industrial aquelas relacionadas à padaria e à confeitoria.

Da associação das glosas de encargos de depreciação sobre itens do ativo imobilizado utilizados nas atividades produtivas comprovadas

A Resolução nº 103-000.198 - 4^a TURMA DA DRJ03 também requer que a empresa identifique os “itens do imobilizado, relacionados nos anexos XXI a XXXVIII do Relatório Fiscal, associados às atividades produtivas eventualmente comprovadas.”.

Por intermédio do Termo de Intimação Fiscal nº 001 – Diligência, intimamos o interessado a identificar os itens do imobilizado sobre os quais recaíram as glosas sobre encargos de depreciação, que seriam utilizados nas alegadas atividades produtivas do contribuinte. Em resposta, o contribuinte apresentou planilha “com a reunião de todos os itens dos anexos XXI a XXXVIII do Relatório Fiscal, com a devida identificação do setor em que foram utilizados” (fls. 12.013 a 12.016).

Da análise da planilha apresentada, e considerando as informações relativas às atividades produtivas da empresa (padaria e confeitoria), infere-se que os valores relativos à depreciação dos bens constantes dos Anexos I a XVIII a esse Relatório de Diligência (correspondentes aos Anexos XXI a XXXVIII Relatório de Ação Fiscal, respectivamente) deverão ser retirados do lançamento original, conforme consolidado na tabela abaixo (R\$):

(...)

Da conclusão da diligência

Ante todo o exposto, respondemos às solicitações da 4^a Turma da DRJ03, conforme explicitado nos subitens acima, da leitura dos quais infere-se que deverão ser descontados do lançamento os valores consolidados na tabela abaixo:

Mês	Anexo Relatório Diligência	Anexo Relatório Fiscal	Valor da Base de Cálculo dos Créditos	PIS/Pasep (1,65%)	Cofins (7,6%)
jul/16	I	XXI	5.489,35	90,57	417,19
ago/16	II	XXII	5.512,43	90,96	418,94
set/16	III	XXIII	5.516,94	91,03	419,29
out/16	IV	XXIV	6.610,77	109,08	502,42
nov/16	V	XXV	6.348,37	104,75	482,48
dez/16	VI	XXVI	6.369,58	105,10	484,09
jan/17	VII	XXVII	4.886,32	80,62	371,36
fev/17	VIII	XXVIII	6.481,81	106,95	492,62
mar/17	IX	XXIX	6.581,95	108,60	500,23
abr/17	X	XXX	6.609,85	109,06	502,35
mai/17	XI	XXXI	5.936,98	97,96	451,21
jun/17	XII	XXXII	6.048,21	99,80	459,66
jul/17	XIII	XXXIII	6.241,68	102,99	474,37
ago/17	XIV	XXXIV	6.390,59	105,44	485,68
set/17	XV	XXXV	6.483,20	106,97	492,72
out/17	XVI	XXXVI	6.522,70	107,62	495,73
nov/17	XVII	XXXVII	6.571,40	108,43	499,43
dez/17	XVIII	XXXVIII	6.828,70	112,67	518,98

DAS CONTRARRAZÕES AO RELATÓRIO DE DILIGÊNCIA FISCAL

Em consideração ao Relatório de Diligência Fiscal, a impugnante apresentou os argumentos abaixo sintetizados:

Da indevida cobrança da parte não litigiosa do crédito tributário

A contribuinte alega que diante de sua insurgência quanto à legalidade do procedimento administrativo fiscal que deu origem à autuação, apresentou contestação em face da integralidade dos créditos tributários objeto da autuação. Assim, critica a cobrança, em autos apartados (Processo nº 10950.728997/2022-02), da parte do crédito tributário apontada como não contestada na Resolução de Diligência nº 103-000.198.

Refere que situação idêntica ocorreu no caso dos autos 14187.720028/2020-29 (envolvendo a empresa sujeito passivo), onde também se entendeu que a empresa não teria apresentado impugnação em prejuízo da integralidade dos créditos tributários objetos da autuação, motivo pelo qual a parte supostamente não impugnada tornou-se objeto de cobrança no PAF nº 17830.729.139/2021-00.

Todavia, aduz que o decidido nos autos do processo de cobrança 10950.728997/2022-02 foi completamente diferente do decidido no processo de cobrança 17830.729.139/2021-00, pois enquanto nestes autos se decidiu pela suspensão da cobrança de todo o crédito tributário, naqueles se decidiu pela manutenção da cobrança da parte do crédito tributário erroneamente considerada como não contestada.

Assim, requer a suspensão da exigibilidade da totalidade do crédito tributário objeto das autuações de PIS e Cofins controladas neste processo, com espeque no art. 151, III, do CTN.

Da indevida apuração da base de cálculo de lançamento

Segundo a recorrente, o Razão contábil de cada conta analisada, acostado aos autos, demonstraria que a base de cálculo apurada pela fiscalização não se

coadunaria com os registros de sua contabilidade referente aos estornos realizados, conforme imagem seguinte:

(...)

A fim de comprovar o erro da fiscalização, solicitou juntada aos autos do razão de cada conta contábil indicada na tabela acima colacionada, argumentando que por meio da análise de tais documentos (arquivos não pagináveis) seria possível verificar a procedência de sua alegação.

Da efetiva realização de atividades industriais. Da inaplicabilidade das Soluções de Consulta ao caso concreto.

Critica o entendimento da fiscalização que, invocando posicionamentos da RFB exarados em Soluções de Consulta, limitou a análise de créditos das contribuições para o PIS e a Cofins sobre as atividades industriais de padaria e confeitoria. Sustenta que as Soluções de Consulta indicadas pela autoridade fiscal não se aplicariam integralmente à situação do contribuinte, pois trataria de casos distintos e específicos.

Transcreve ementas das Soluções de Consulta utilizadas pela fiscalização, argumentando a distinção entre seu caso e os que foram objeto de referidas decisões. Ademais, cita jurisprudência em reforço a seu pleito.

Por fim, ratifica todos os argumentos de defesa apresentados em sede de Impugnação.

A DRJ03 considerou parcialmente procedente a impugnação. A ementa foi assim redigida:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

Período de apuração: 01/07/2016 a 31/12/2017

REGIME NÃO CUMULATIVO. CRÉDITOS. CONCEITO DE INSUMO.

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

REGIME NÃO CUMULATIVO. CRÉDITOS. INSUMOS. ATIVIDADE COMERCIAL.

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

REGIME NÃO CUMULATIVO. DESCONTOS INCONDICIONAIS OBTIDOS.

Os descontos incondicionais são aqueles que constam da nota fiscal de venda dos bens ou da fatura de serviços e não dependem de evento posterior à emissão desses documentos.

Somente os descontos considerados incondicionais podem ser excluídos da base de cálculo do PIS/PASEP e da COFINS apurados no regime não cumulativo.

DESCONTOS CONDICIONAIS. NATUREZA DA RECEITA RESULTANTE.

Para fins de determinação da alíquota da contribuição incidente sobre o desconto condicional, deve-se determinar a natureza da receita resultante desse desconto, a qual depende da caracterização do negócio jurídico firmado entre as partes, nos termos das condições contratuais pactuadas. Os descontos comerciais não destacados em notas fiscais, e que dependam de evento posterior à emissão destas, devem ser considerados descontos condicionais, cuja receita deles resultante não tem natureza financeira, aplicando-se as alíquotas regularmente incidentes sobre as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica.

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. PÃO COMUM.

A classificação do pão como do tipo comum, na específica posição no Ex 01 da TIPI, referente ao código NCM 1905.90.90, exige que o produto alimentício seja obtido pela coação de preparo contendo apenas farinha de trigo, fermento biológico, água, sal e/ou açúcar, não lhe retirando tal classificação a existência de ingrediente como melhorador de farinha ou conservante, desde que em quantidades insignificantes, pois referidos ingredientes adicionais, em proporção inexpressiva, repise-se, a despeito do melhoramento da qualidade que podem produzir no pão comum, não representam beneficiamento do produto a ponto de lhe transformar em pão de tipo diverso, não atingido pelo benefício fiscal em testilha.

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. CREAM CHEESE E COTTAGE.

Os queijos tipo cream cheese e cottage se enquadram como queijos frescos não maturados, de modo que a essas espécies de queijo também se aplicam a alíquota zero das contribuições para o PIS e a Cofins prevista no inc. XII do art. 1º da Lei 10.925/2004.

CLASSIFICAÇÃO FISCAL. CAPPUCCINO E CAFÉ COM LEITE.

O critério de interpretação adotado pela empresa para a classificação das mercadorias cappuccino e café com leite na subposição 2101.1 da TIPI/NCM se alinha às regras de interpretação específicas das Notas Explicativas do Sistema Harmonizado - Nesh.

De acordo com a Nesh (Regra 3b, VIII), especificamente sobre os produtos misturados, o fator que determina a característica essencial varia conforme o tipo de mercadorias, podendo ser determinado pela natureza da matéria constitutiva

ou dos componentes, pelo volume, quantidade, peso ou valor, pela importância de uma das matérias constitutivas tendo em vista a utilização das mercadorias.

O ingrediente café tem propriedades marcantes que fazem com que, mesmo em proporção físico-química inferior a de outros ingredientes componentes das preparações cappuccino e café com leite, seu sabor prepondere sobre o dos demais, definindo a característica essencial desses produtos perante os consumidores.

REGIME NÃO CUMULATIVO. CRÉDITOS. TAXA DE ADMINISTRAÇÃO DE CARTÃO DE CRÉDITO OU DÉBITO. DESPESAS OPERACIONAIS COM VENDAS.

O pagamento de taxas de administração para pessoas jurídicas administradoras de cartões de crédito ou débito não gera direito à apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, por ausência de previsão legal.

REGIME DE APURAÇÃO NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITO. DESPESAS DE FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DO CONTRIBUINTE.

O frete decorrente de transferência de produtos acabados entre matriz e filiais, ou entre estas, bem como de centros de distribuição para as lojas, não gera direito a crédito, seja por não ser considerado como insumo ou não se caracterizar como frete em operação de venda nos termos da legislação.

REGIME DE APURAÇÃO NÃO-CUMULATIVO. CRÉDITOS CALCULADOS SOBRE PAGAMENTO DE IPTU ASSUMIDO PELO LOCATÁRIO. IMPOSSIBILIDADE.

Independentemente dos processos de contabilização adotados pelo locatário, o IPTU pago por ele em virtude de disposição contratual não gera direito à apropriação de créditos das Contribuições para o PIS/Pasep e a Cofins.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/07/2016 a 31/12/2017

MATÉRIA FÁTICA IDÊNTICA. RELAÇÃO DE CAUSA E EFEITO.

Em se tratando de matéria fática idêntica àquela que serviu de base para o lançamento da Cofins, mutatis mutandis, devem ser estendidas as conclusões advindas da apreciação daquele lançamento ao relativo ao PIS, em razão da relação de causa e efeito existente entre as matérias objeto de lançamento.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/07/2016 a 31/12/2017

NULIDADE. AUTO DE INFRAÇÃO. INOCORRÊNCIA.

Tendo em vista que o procedimento fiscal foi instaurado conforme a legislação vigente, e o lançamento fiscal foi efetuado por autoridade competente e encontra-se devidamente motivado, com descrição precisa e detalhada dos fatos, trazendo todas as informações necessárias para a sua devida compreensão e o

exercício do contraditório e da ampla defesa, inexiste nulidade dos lançamentos efetuados.

JUNTADA POSTERIOR DE PROVAS AOS AUTOS. REQUISITOS.

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

A DRJ considerou procedente em parte a impugnação, acatando os argumentos que seguem: (i) quanto ao erro da autoridade fiscal em submeter à tributação do PIS e da Cofins os queijos do tipo mozarela, reino, minas, ricota e parmesão, relacionados em sua impugnação, assim como em relação aos queijos do tipo cream cheese e cottage, especificamente relacionados em sua peça de defesa; (ii) com relação à alíquota para café expresso, café com leite e cappuccino; (iii) quanto à depreciação de bens incorporados ao ativo imobilizado relacionados às atividades de padaria e confeitoria, devidamente comprovados pela impugnante, conforme destacado no Relatório de Diligência Fiscal.

A empresa foi cientificada em 18/01/2023. Em 17/02/2023, apresentou recurso voluntário.

Apresenta seu relato dos fatos. Requer, em preliminar:

- Nulidade do acórdão da DRJ por fundamentos não analisados em sua integralidade e fundamentação genérica:

Bom exemplo que comprova que o Acórdão 103-010.842 não fora produzido com a minúcia necessária se confirma da leitura inicial do trecho que trata acerca das questões preliminares, leia-se:

(...)

Repare que o Acórdão trata que houvera o questionamento em sede preliminar acerca da “ausência de cientificação quanto à prorrogação do Termo de Distribuição do Procedimento Fiscal (TDPF)”, todavia, na impugnação manejada por esta Recorrente, em ponto algum foi tratado sobre tal tópico, como visa fazer crer os julgadores *a quo*.

Preliminar contendo a mencionada tese fora manejada na impugnação do PAF 14187.720028/2020-29 que trata de caso análogo da mesma empresa, mas compreendendo o período de janeiro a junho de 2016.

Aduz que a DRJ reproduz os mesmos argumentos do outro PAF e reproduz entendimento fiscal. Também não tratou das seguintes matérias contestadas: “DOS VALORES RELATIVOS A ACORDOS COMERCIAIS NÃO OFERECIDOS À TRIBUTAÇÃO – (subitem “b” Aniversário); DOS VALORES RELATIVOS A ACORDOS COMERCIAIS NÃO OFERECIDOS À TRIBUTAÇÃO – (subitem “c” Inauguração e Reinauguração); DOS VALORES RELATIVOS A ACORDOS COMERCIAIS

NÃO OFERECIDOS À TRIBUTAÇÃO – (subitem “d” Rebaixe de Custo Repressivo e Rebaixe de Custo Preventivo); DOS VALORES RELATIVOS A ACORDOS COMERCIAIS NÃO OFERECIDOS À TRIBUTAÇÃO – (subitem “f” Ajustes de acréscimo de créditos relativos a estorno de débitos vinculados a acordos comerciais); DA ALÍQUOTA APLICÁVEL ÀS RECEITAS FINANCEIRAS (DESCONTOS CONDICIONAIS). DA INSUBSISTÊNCIA DO AUTO DE INFRAÇÃO (pleito alternativo). Cerceou, portanto, a defesa.

- Nulidade em razão da alteração do critério de julgamento – Quanto aos estornos e erro na base de cálculo, usou de dois critérios, a saber:

Percebiam que para efetuar o lançamento, a Fiscalização não solicitou comprovante de cada item objeto de lançamento no Razão pela Contribuinte, muito pelo contrário, somente a Contabilidade da Recorrente foi mais que suficiente para apuração das supostas receitas decorrentes dos acordos comerciais lançados nas respectivas contas contábeis.

Contudo, não adota o mesmo critério de análise quando se trata das deduções indicadas, pois aí sim, exige-se o comprovante da dedução realizada, a pergunta que se faz é, qual o critério é o válido para o convencimento do Fisco? Pois ao que parece, o Agente Fiscal para operar o inoportuno lançamento presume situações sem que solicite qualquer documentação suplementar na busca da verdade real.

- Persistente nulidade do auto de infração – afronta ao critério material da regra matriz de incidência tributária. Mantém o questionado na impugnação.
- Nulidade por incompetência da autoridade fazendária.

O fiscal responsável é lotado em Novo Hamburgo (RS) e a empresa é de Maringá (PR). A DRJ não se posicionou sobre as disposições do art. 11 da Lei 9.784/1999.

No mérito, mantém os questionamentos da impugnação, sob os títulos seguintes (resumo):

- IV.I. DO VALORES RELATIVOS A ACORDOS COMERCIAIS NÃO OFERECIDOS À TRIBUTAÇÃO

- A) Dos Descontos Concedidos em Contratos de Fornecimento

Insistimos no fundamento que o desconto concedido, perante a espécie de **Fornecimento**, possui a natureza de redução de custo, sendo previsto expressamente no acordo comercial firmado junto ao fornecedor, que não depende de evento posterior à venda, concretizado conforme previsto nos contratos acostados pela Contribuinte na Resposta à Intimação nº 05 (Fls. 6.445 e ss), ou seja, consolidada na operação de compra e venda e não em momento futuro.

É certo então, que estamos a tratar de um **desconto incondicional** sobre o valor das compras realizadas, com o objetivo de reduzir o custo de aquisição das mercadorias objeto da negociação realizada no momento da compra, *cujo desconto não se encontra destacado na nota fiscal por sigilo comercial*, não existindo qualquer obrigação ou condição de fazer por parte da Companhia,

constituindo, como já aduzido, um desconto **absolutamente incondicionado**. Por sua vez, por não estar revestido da natureza de receita (ao contrário da posição assumida pelo Agente Lançador e mantida pelo órgão Julgador) não se sujeita a incidência das contribuições ao PIS e a COFINS.

Cita o acórdão 9303-013.338 da CSRF.

- B) Aniversário
 - C) Inauguração e Reinauguração
 - D) Rebaixe de Custo Repressivo e Preventivo
 - E) Marketing
- Alega que tais recursos fazem frente às despesas com Marketing (seu único insumo), com fim de alavancar vendas, fortalecer ponto de venda, bem como as marcas da FORNECEDORA.
- E, seguindo, estes recursos são utilizados para pagamento de fornecedores (Pessoa Jurídica) de mídias, a exemplo de TV, rádio, etc..., bem como para compra de materiais de mídia, como tabloide, panfletos entre outros. Assim tais verbas são um reembolso das despesas de Marketing que os fornecedores fazem para as grandes redes, sendo assim uma recuperação de despesas e não receita. Se os descontos concedidos pelos Fornecedores forem considerados receitas (e assim tributados), não há como se afastar o direito da Recorrente de se creditar dos insumos utilizados (despesas com Marketing) para originar tais receitas. Cita acórdãos como o do processo 10540.721182/2016-78.
 - F) Ajustes de acréscimo de créditos relativos a estorno de débitos vinculados a acordos comerciais
- IV.I.I. DESCONTOS INCONDICIONAIS
- IV.I.II. DA TRIBUTAÇÃO INDEVIDA
- IV.I.III. DA AUSÊNCIA DE RECEITA
- IV.I.IV. DA ALÍQUOTA APLICÁVEL ÀS RECEITAS FINANCEIRAS. DA INSUBSTÂNCIA DO AUTO DE INFRAÇÃO
- IV.I.V DO ERRO NA BASE DE CÁLCULO
- IV.II. DAS SUPOSTAS VENDAS INDEVIDAMENTE NÃO TRIBUTADAS
- IV.II.I. DAS VENDAS NÃO TRIBUTADAS DE PÃES
- IV.II.I.I PIS E COFINS – ALÍQUOTA ZERO PARA O PÃO COMUM
- IV.II.I.II. DA EXPOSIÇÃO DE MOTIVOS PARA CRIAÇÃO DA ALÍQUOTA ZERO
- IV.II.I.III. CLASSIFICAÇÃO FISCAL DO PÃO COMUM
- IV.II.II DAS VENDAS NÃO TRIBUTADAS DE QUEIJOS - ALÍQUOTA ZERO (ITENS REMANESCENTES)

- IV.II.III. DAS VENDAS NÃO TRIBUTADAS DE CAFÉ - ALÍQUOTA ZERO (ITENS REMANESCENTES)
- IV.III. DOS ALEGADOS AJUSTES DE ACRÉSCIMO DE CRÉDITOS EXTEMPORÂNEO SEM COMPROVAÇÃO ADEQUADA (a – da presunção de boa-fé; b – da submissão para análise de períodos decaídos)
- IV.IV. DAS GLOSAS DE CRÉDITOS
- IV.IV.I ASPECTOS INERENTES À CONSTITUIÇÃO DA EMPRESA E SUA TRIBUTAÇÃO (a – objeto social e atividades desempenhadas; b – regime de tributação; c – apuração e utilização de créditos de PIS e Cofins)
- IV.IV.II. DA CONTESTAÇÃO DAS GLOSAS
- (i) DAS GLOSAS DE CRÉDITOS RELATIVOS À DEPRECIAÇÃO DE BENS INCORPORADOS AO ATIVO IMOBILIZADO E SUPOSTAMENTE NÃO UTILIZADOS NA PRODUÇÃO
- DO PROCESSO PRODUTIVO – ATIVIDADES DE AÇOUGUE
- DO PROCESSO PRODUTIVOS – ATIVIDADES DE HORTIFRUTTI
- DO PROCESSO PRODUTIVOS – ATIVIDADES DE ROTISSERIA
- DA ESSENCIALIDADE DO CENTRO DE DISTRIBUIÇÃO EM RELAÇÃO A ATIVIDADE DESEMPENHADA PELA RECORRENTE
- (ii) Dos créditos relativos a despesas com taxas de cartão de crédito
- (iii) DAS GLOSAS RELATIVAS AO AJUSTES DE ACRÉSCIMO DE CRÉDITOS RELATIVOS A FRETE SOBRE TRANSFERÊNCIA
- (iv) DAS GLOSAS DE CRÉDITOS RELATIVOS AO AJUSTE DE ACRÉSCIMO DE CRÉDITOS RELATIVOS PAGAMENTO DE IPTU
- (v) DAS GLOSAS RELATIVAS AO AJUSTE DE ACRÉSCIMO DE CRÉDITOS DECORRENTE DE PAGAMENTOS DAS CONTRIBUIÇÕES SOBRE VENDAS DE PÃES

Destaca-se, ainda, trechos:

Repisa-se, de um modo ou de outro, as contribuições já foram recolhidas e deverão ser consideradas pelo Fisco, à medida que inexiste receita a ser oferecida para tributação neste momento da cadeia de vendas, **sob pena de se incorrer em enriquecimento ilícito do ente estatal.**

(...)

INSISTIMOS, não houve em decorrência dos descontos concedidos, qualquer acréscimo patrimonial da Contribuinte! **Houve mera redução de custo das mercadorias em razão da concessão dos descontos, o que poderá significar no máximo aumento de LUCRO, mas jamais de acréscimo de receita (tampouco receita tributável).**

(...)

Nestes vértices, não pode existir dois pesos e duas medidas com o fito de privilegiar o Agente Fiscal, de modo que, se o Fisco utilizou como suporte probatório apenas a contabilidade da empresa, no mesmo sentido (ou seja, com o mesmo parâmetro), a contribuinte demonstrou de forma pormenorizada que o método utilizado pelo fiscal estava eivado de vício, e isso precisa ser considerado, e não afastado como fez a DRJ julgadora ponderando que a empresa produzisse uma prova diabólica para que só assim, seus argumentos fossem considerados.

Deste modo, em atenção ao princípio da verdade material e considerando que a autoridade fiscal se utilizou tão somente da contabilidade da empresa pra apuração da base de cálculo do lançamento, com a finalidade de demonstrar que os Saldos das contas contábeis não foram devidamente apurados pela Fiscalização, reiteramos o posicionamento, postulando pela reforma do acordão atacado, reduzindo-se assim a base de cálculo à guisa da demonstração dos estornos efetivados.

Disserta sobre o conceito de insumos. Cita legislação respectiva a cada tópico, como na impugnação, e o acórdão 9303-013.338 CSRF (sobre desconto incondicional) e decisões do Carf, como as proferidas nos processos 19515.721360/2017-23 e 10540.721182/2016-78 (marketing). Requer:

PRELIMINARMENTE

- a) Conhecer o manejado Recurso, provendo-o para anular o Acórdão em debate, posto que deixa de analisar a completude dos fundamentos esposados na Recorrente do contribuinte., nos termos do item, III.I e III.II;
- b) Reformar o Acórdão vergastado com o fito de declarar a nulidade do lançamento em debate em razão da ausência de intimação quanto à prorrogação do Termo de Distribuição do Procedimento Fiscal, nos termos do item III.III;
- c) Reformar o Acórdão vergastado com o fito de declarar a nulidade do lançamento em razão da incompetência territorial da autoridade fiscal, haja vista que a sede da Recorrente se localiza em Maringá/PR, nos termos do item III.IV;

NO MÉRITO

- d) Reformar o Acordão vergastado com o fito de determinar a exclusão das verbas referentes à Acordos Comerciais realizados pela Recorrente da base de cálculo do PIS/Cofins, em razão da sua natureza de Desconto Incondicional – Redutor de Custo, conforme exposto no item IV.I.I;
- e) Subsidiariamente ao pedido “d)”, caso então se entenda que os acordo comerciais não possuem natureza de descontos incondicionais, que seja reformado o acórdão em debate, adequando-se o valor da alíquota a ser aplicada, pois estes deverão ser considerados receitas financeiras, com fulcro no artigo 9º, da Lei nº 9.718/98, nos termos expostos no item IV.I.IV, deste Recurso.
- f) Reformar o Acórdão vergastado com o fito de declarar a nulidade do auto de infração, em razão da ausência de prejuízo do Fisco, haja vista que, ao contrário

do que alega a auditora-fiscal, houve a devida tributação dos produtos adquiridos pela Recorrente, nos termos do item IV.I.II;

g) Reformar o Acórdão vergastado com o fito de declarar a insubsistência do lançamento de PIS e COFINS sobre os valores Acordo Comercial firmado com fornecedores, haja vista que não se caracterizam como receita, conforme exposto no item IV.I.III;

h) Subsidiariamente ao pedido supra, reformar o Acórdão vergastado com o fito de declarar a nulidade parcial do lançamento por erro na base de Cálculo, nos termos do item IV.I.V

i) Reformar o Acórdão vergastado com o fito de cancelar as glosas sobre os ajustes de acréscimo de créditos relativos a estorno de débitos vinculados a acordos comerciais, vez que estes, de fato, não integram a base de cálculo do PIS/Cofins, conforme item IV.I;

j) Reformar o Acórdão vergastado com o fito de declarar a insubsistência do lançamento de PIS e COFINS sobre os pães vendidos pela Recorrente com a incidência de alíquota 0 (zero), conforme exposto no item IV.II.I.;

k) Reformar o Acórdão vergastado com o fito de declarar a insubsistência do lançamento de PIS e COFINS sobre o remanescente dos queijos tributados em prejuízo da Recorrente com a incidência de alíquota 0 (zero), conforme exposto no item IV.II.II;

l) Reformar o Acórdão vergastado com o fito de declarar a insubsistência do lançamento de PIS e COFINS sobre o remanescente dos cafés tributados em prejuízo da Recorrente com a incidência de alíquota 0 (zero), conforme exposto no item IV.II.III m) Reformar o Acórdão vergastado com o fito de cancelar a glosa sobre os créditos extemporâneos fiscalizados, em atenção ao princípio da verdade material, nos termos do item IV.III;

n) Reformar o Acórdão vergastado com o fito de cancelar a glosa sobre créditos relativos a bens do ativo imobilizado utilizados no processo produtivo, nos termos do item IV.IV. "b";

o) Reformar o Acórdão vergastado com o fito de cancelar a glosa sobre créditos relativos à despesa referente ao pagamento de taxa de administração de cartão de crédito, nos termos do item IV.IV. (II).

p) Reformar o Acórdão vergastado com o fito de cancelar a glosa sobre créditos relativos à despesa referente ao pagamento de fretes transferência, nos termos do item IV.IV. (III).;

q) Reformar o Acórdão com o fito de cancelar a glosa sobre créditos relativos à despesa referente ao de IPTU dos imóveis que a Recorrente é locatária, nos termos do item IV.IV. (IV).;

r) Reformar o Acórdão com o fito de cancelar, cancelar a glosa sobre créditos relativos aos créditos decorrentes da venda tributada de pães sujeitos à alíquota 0 (zero), nos termos do item IV.IV.(V).

Posteriormente, apresenta petição (fls. 12605 em diante). Indica que, de acordo com a previsão, aderiu ao Programa de Redução de Litigiosidade Fiscal da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1/2023 e desistiu parcialmente do presente litígio. Informa a desistência do recurso quanto ao seguinte:

- PRODUTOS DE PADARIA (Anexo I e III)
- AVES OU CARNES SUÍNAS TEMPERADAS (Anexos I e III)
- ATIVO IMOBILIZADO (Anexos XXI a XXXVIII)

Mantém o recurso quanto ao demais. A unidade de jurisdição providenciou a transferência do crédito tributário respectivo.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro MARCELO ENK DE AGUIAR, Relator

Segue a análise, começando pelas preliminares.

1 PRELIMINARES DE NULIDADE

1.1 Nulidade do Lançamento.

A empresa alega diversos vícios no trabalho fiscal, como ausência de fundamentação legal quanto ao fato gerador dos tributos nos Autos de Infração (AI), uma vez não especificar o fato gerador objeto de lançamento, ou alíquotas e base de cálculo. Os dispositivos legais destacados no enquadramento legal tratariam apenas quanto à forma de apuração e de pagamento das contribuições para o PIS e a Cofins, não tratando dos demais elementos da regrametização de incidência tributária.

Pois bem, assim dispõe o processo administrativo fiscal em seu artigo 59 (Decreto nº 70.235/1972):

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

(...)

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

No caso concreto, necessário ressaltar de antemão, o auto de infração foi lavrado por Auditor(a)-Fiscal da RFB. O procedimento de verificação teve transcurso com a utilização da Escrituração Fiscal Digital das Contribuições Incidentes sobre a Receita (EFD-Contribuições), assim como dos elementos apresentados pelo contribuinte. O relatório fiscal descreve os passos do trabalho fiscal e entendimento adotado, assim como transcreve textos legais em itens específicos.

O auto de infração aponta a fundamentação legal:

COFINS

ENQUADRAMENTO LEGAL

Fatos geradores ocorridos entre 01/07/2016 e 31/12/2017:

Art. 1º da Lei Complementar nº 70/1991; art. 5º da Lei nº 10.833/2003

Art. 1º, inciso XII, da Lei nº 10.925/2004, com redação dada pela Lei nº 12.655/2012

Art. 1º, inciso XVI, da Lei nº 10.925/2004, incluído pela MP nº 433/2008

Art. 3º da Lei nº 10.833/03, com as alterações introduzidas pelo art. 21 da Lei nº 10.865/04, pelo art. 5º da Lei nº 10.925/04, pelo art. 21 da Lei nº 11.051/04, pelo art. 43 da Lei nº 11.196/05, pelo art. 4º da Lei nº 11.307/06, pelo art. 18 da Lei nº 11.488/07, pelo art. 5º da Lei nº 11.787/08, pelos arts. 15 e 36 da Lei nº 11.727/08, pelo art. 25 da Lei nº 11.898/09 e pelo art. 17 da Lei nº 11.945/09

Art. 1º da Lei nº 10.833/03, com as alterações introduzidas pelo art. 21 da Lei nº 10.865/04 e pelo art. 17 da Lei nº 11.945/09 e redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014

Art. 1º, inciso XVIII, da Lei nº 10.925/2004, incluído pela MP nº 552/2011

Art. 1º, inciso XIX, alínea b e inciso XXI da Lei nº 10.925/2004, incluído pela MP nº 609/2013.

O mesmo consta no lançamento para o PIS, com as diferenças de legislação entre as contribuições.

Ao que parece, o recorrente entende por demais genérico o fundamento legal. Ora, por certo não existiria previsão na lei para o registro de descontos de fornecedores de supermercados que não constaram em nota fiscal, mas foram operacionalizados, por exemplo, por redução do passivo, cujos valores constaram da nota fiscal de compra. A lei certamente não viria a trazer tal detalhamento para atividades específicas.

As contribuições sociais para a seguridade, entre as quais as ora estudadas encontram-se assim previstas na CF:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: (Vide Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

b) a receita ou o faturamento; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

c) o lucro; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

(gn).

Cumpre ainda referir, sobre o acima, que é determinado que o custeio da seguridade social deverá ser financiado por toda a sociedade. Assim, a universalidade do custeio, por todos os ramos e setores, é intenção expressa do legislador constitucional, não podendo ser mitigada. Isso, por certo, não significa que poderá a União instituir contribuição sobre quaisquer fatos, diferentes das hipóteses previstas.

As Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 criaram a sistemática não-cumulativa para as contribuições em questão. Ao contrário do IPI e do ICMS, “... a não-cumulatividade das contribuições sociais é norma de eficácia limitada de princípio institutivo facultativo ...” (Moreira, 2012, p. 428)¹. Os valores de PIS e Cofins são apurados em relação à receita ou ao faturamento (nos termos das Leis), depois deduzidos os créditos permitidos. Estes não são obtidos diretamente do PIS e Cofins devidos nas compras, uma vez que as contribuições não são apuradas em cada operação ou destacados em nota fiscal. São obtidos com a aplicação da alíquota básica das contribuições (7,6% para Cofins e 1,65% para o PIS, mesma devida sobre a receita da empresa), sobre as aquisições de bens e serviços passíveis de creditamento. É, assim, similar à sistemática usualmente chamada “imposto contra imposto”, utilizada no ICMS e IPI, mas com contornos próprios².

¹ MOREIRA, André Mendes. A não-cumulatividade dos tributos. 2^a ed. São Paulo: Noeses, 2012.

² Assim colocou Marco Aurélio Greco (Não-Cumulatividade no PIS e na COFINS. In: PAULSEN, Leandro (coord). Não-cumulatividade do PIS e da COFINS. São Paulo: IOB Thompson; Porto Alegre: Instituto de Estudos Tributários, 2004, p. 110): “... em parte, se assemelha ao “base sobre base” – na medida em que relevante é o valor dos itens enumerados e não o valor das contribuições incidentes – e ao “imposto sobre imposto”, pois o montante não é excluído da base sobre a qual incidirá a alíquota, mas sim do próprio valor das contribuições, apurado pela aplicação da alíquota sobre a base de cálculo (= “receita”)”.

Assim, determinado o núcleo de incidência constitucional, é a **empresa ou entidade que obtiver faturamento ou auferir receita que estará sujeita a tributação pelo PIS e pela Cofins**, na medida das suas expressões econômicas definidas em lei. Na Lei 10.833/2003, assim constou:

Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, com a incidência não cumulativa, **incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil**. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência) (Vide Lei Complementar nº 214, de 2025)

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, **o total das receitas compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica** com os seus respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

§ 2º A base de cálculo da Cofins é o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, conforme definido no caput e no § 1º. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

(gn).

Caso comprovado que a autuação se afastou da hipótese, o lançamento poderia ser revertido. A recorrente impugnou a exação demonstrando pleno conhecimento do entendimento que a fundou. Discutiu o conceito de receita e a inexistência, no seu entender, de prejuízo à Fazenda Nacional a partir da prática adotada. Além do que, a divergência de entendimento pela recorrente e outros do ramo de supermercados não é nada nova, sendo anterior à própria sistemática não cumulativa de apuração, como se verá melhor. **Entende-se inexistir mácula no lançamento, que atendeu às formalidades legais.**

A empresa alega também a incompetência da autoridade fazendária, uma vez que o fiscal responsável é lotado em Novo Hamburgo (RS) e a empresa é de Maringá (PR).

Fica claro nos autos que a empresa foi cientificada do início do procedimento fiscal, sendo que existia TDPF emitido (Termo de Distribuição do Procedimento Fiscal). Havia, portanto, a formalidade e autorização da RFB para o trabalho realizado. Não há qualquer comando normativo que obrigue a indicar auditores da unidade de jurisdição. As equipes de trabalho regional e nacional são, inclusive, a realidade atual, por fatores cuja discussão descabe aqui.

Tal disposição já era expressa no PAF (Decreto 70.235/1972, com força de lei) há longa data:

Art. 9º A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

(...)

§ 2º Os procedimentos de que tratam este artigo e o art. 7º, serão válidos, mesmo que formalizados por servidor competente de jurisdição diversa da do domicílio tributário do sujeito passivo. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993) (gn).

De todo o modo, existe Súmula vigente do Carf tratando desse aspecto:

Súmula CARF nº 27

Aprovada pelo Pleno em 08/12/2009

É valido o lançamento formalizado por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil de jurisdição diversa da do domicílio tributário do sujeito passivo. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Embora trate de questionamento sobre a decisão da DRJ, cumpre desde já comentar que, conforme o acima, torna-se sem sentido questionar a DRJ por não ter se posicionado sobre as disposições do art. 11 da Lei 9.784/1999. Tal disposição foi assim redigida:

Art. 11. A competência é irrenunciável e se exerce pelos órgãos administrativos a que foi atribuída como própria, salvo os casos de delegação e avocação legalmente admitidos.

No caso, não só a fiscalização foi realizada por auditor(a)-fiscal da RFB, como havia a designação pelo órgão competente.

1.2 Nulidade da Decisão da DRJ.

A recorrente também postula a declaração de nulidade da decisão recorrida por fundamentos não analisados em sua integralidade e fundamentação genérica. Um ponto já foi tratado no item anterior. Outro é que a empresa cita como um bom exemplo da falta de minúcia da DRJ na análise da impugnação o seguinte:

Repare que o Acórdão trata que houvera o questionamento em sede preliminar acerca da “ausência de científicação quanto à prorrogação do Termo de Distribuição do Procedimento Fiscal (TDPF)”, todavia, na impugnação manejada por esta Recorrente, em ponto algum foi tratado sobre tal tópico, como visa fazer crer os julgadores *a quo*.

Preliminar contendo a mencionada tese fora manejada na impugnação do PAF 14187.720028/2020-29 que trata de caso análogo da mesma empresa, mas compreendendo o período de janeiro a junho de 2016.

A DRJ tratou em conjunto das questões envolvendo o TDPF, da ausência de científicação de sua prorrogação e da incompetência da autoridade. Foi feita a análise, pela DRJ, da impugnação deste processo e de processo de período anterior, cujos fundamentos eram basicamente os mesmos.

O contribuinte pode, por certo, utilizar tal exemplo como falta de “minúcia” na análise, porém, tal fato seria, no máximo, um reforço de argumento para uma nulidade. Veja-se ainda que no pedido final referente ao processo mencionado, de nº 14187.720028/2020-29, também apreciado pela DRJ e que está sendo apreciado nessa mesma sessão de julgamento, constou o seguinte requerimento:

- a) Declarar a nulidade do lançamento em debate em razão da ausência de intimação quanto à prorrogação do Termo de Distribuição do Procedimento Fiscal, nos termos do item III.I

Pois bem, agora veja-se o que constou do requerimento final do recurso voluntário que está sendo apreciado aqui (processo nº 11000.722235/2021-13):

PRELIMINARMENTE

- a) Conhecer o manejado Recurso, provendo-o para anular o Acórdão em debate, posto que deixa de analisar a completude dos fundamentos esposados na Recorrente do contribuinte., nos termos do item, III.I e III.II;
- b) Reformar o Acórdão vergastado com o fito de **declarar a nulidade** do lançamento em debate em razão da ausência de intimação quanto à prorrogação do Termo de Distribuição do Procedimento Fiscal, nos termos do item III.III;

Ou seja, constou a questão da ausência de intimação da prorrogação do TDPF no requerimento do recurso do presente, embora a matéria efetivamente não tenha sido tratada no texto. Seria falta de “minúcia” na elaboração do recurso? Na verdade, considera-se que tal “excesso” não prejudica em nada o restante do recurso.

A recorrente também se insurge contra a decisão com relação à reprodução do entendimento fiscal e falta de apreciação de argumentos.

A decisão da DRJ, porém, foi expressa em apresentar o seu entendimento, não sendo vedado reproduzir trechos do relatório fiscal cujo entendimento é adotado.

Com relação à matéria, a decisão contestada apreciou os acordos comerciais sob o título:

DO MÉRITO

DOS VALORES RELATIVOS A ACORDOS COMERCIAIS NÃO OFERECIDOS À TRIBUTAÇÃO. DOS DESCONTOS INCONDICIONAIS. DA AUSÊNCIA DE RECEITA. DAS RECEITAS FINANCEIRAS.

Foram citadas soluções de consulta e a fundamentação foi apresentada. O texto da decisão deixa claro a prática adotada e mantém a tributação, seja qual for o item ou motivo contratual adotado para a redução dos valores a pagar aos fornecedores. Se há item discrepante da sistemática objeto de julgamento, a litigante poderia apresentar suas razões no recurso.

Com relação às alíquotas aplicáveis às receitas financeiras, não havia sentido a DRJ tratar do tema, uma vez que não foram verificadas receitas financeiras. Na impugnação, as receitas financeiras são itens subsidiários do argumento:

Assim, caso mantido o entendimento fiscal de que os descontos descritos nos contrato comerciais acostado ao PAF não são incondicionais, restará manifesta a inaplicabilidade da alíquota lançada na autuação fiscal, pois estaremos então a tratar de receitas financeiras, às quais possuem alíquota reduzida, pelo que estaremos diante, também por esta razão, de integral nulidade do auto de infração por erro material incorrigível que afronta o art. 142, do CTN, o qual trata sobre a obrigação da autoridade administrativa de calcular o montante devido de imposto.

Porém, não foi o entendimento da DRJ por afastar a incidência sobre as receitas autuadas, considerando-as como descontos condicionais com natureza financeira.

Importa acrescentar que não se verificou temas do recurso não tratados. Com relação aos argumentos, o julgador não está obrigado a rebater todos os pontos do recurso quando já houver elementos suficientes para formação da sua decisão. Nesse sentido é o posicionamento do Superior Tribunal de Justiça:

AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. CUMPRIMENTO DE SENTENÇA. INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA. CONCLUSÃO NO SENTIDO DA VIABILIDADE DA INCLUSÃO DOS INSURGENTES NO POLO PASSIVO DA LIDE. SÚMULA 7/STJ. CONTEXTO FÁTICO QUE EVIDENCIA ATUAÇÃO ABUSIVA DOS SÓCIOS E OCORRÊNCIA DE CONFUSÃO PATRIMONIAL. SÚMULA 7/STJ.

ACÓRDÃO EM HARMONIA COM A JURISPRUDÊNCIA DESTA CORTE SUPERIOR.

SÚMULA 83/STJ. AGRAVO INTERNO DESPROVIDO.

1. Não há nenhuma omissão, carência de fundamentação ou mesmo nulidade a ser sanada no julgamento ora recorrido. A decisão desta relatoria dirimiu a controvérsia com base em fundamentação sólida, sem tais vícios, tendo apenas resolvido a celeuma em sentido contrário ao postulado pela parte insurgente. Ademais, o órgão julgador não está obrigado a responder a questionamentos das partes, mas tão só a declinar as razões de seu convencimento motivado, como de fato ocorreu nos autos.

(...)

(AgInt no REsp 1920967/SP, Rel. Ministro MARCO AURÉLIO BELLIZZE, TERCEIRA TURMA, julgado em 03/05/2021, DJe 05/05/2021)

Dessa forma, não se caracteriza omissão do julgado da DRJ, tampouco motivo de nulidade.

Por último, com relação aos estornos na base de cálculo, a empresa sustenta a adoção de dois critérios de julgamento, em prejuízo ao contribuinte:

Percebiam que para efetuar o lançamento, a Fiscalização não solicitou comprovante de cada item objeto de lançamento no Razão pela Contribuinte, muito pelo contrário, somente a Contabilidade da Recorrente foi mais que suficiente para apuração das supostas receitas decorrentes dos acordos comerciais lançados nas respectivas contas contábeis.

Contudo, não adota o mesmo critério de análise quando se trata das deduções indicadas, pois aí sim, exige-se o comprovante da dedução realizada, a pergunta que se faz é, qual o critério é o válido para o convencimento do Fisco?

Não se verifica discrepância. A matéria foi, inclusive, objeto de diligência. A fiscalização utilizou para apurar a base de cálculo autuada os lançamentos a crédito nas contas verificadas que correspondiam a recebimentos de bonificações de fornecedores. Já para os lançamentos a débito que não haviam sido excluídos como estorno direto, foi solicitada a comprovação. Entendeu a DRJ que a impugnante deveria ter feito prova do fato alegado. De todo o modo, pode-se apreciar o alegado quando da análise de mérito.

Cabe citar algumas ementas de julgamentos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf) referentes à nulidade, na direção do entendimento adotado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI

Período de apuração: 01/07/2002 a 30/09/2002

NULIDADE DO DESPACHO DECISÓRIO. AFRONTA AOS PRINCÍPIOS ADMINISTRATIVOS DA RAZOABILIDADE E EFETIVIDADE INOCORRÊNCIA.

Não há que se falar em nulidade de despacho decisório por afronta aos princípios administrativos da razoabilidade e efetividade, uma vez que não ficou evidenciada a preterição do direito de defesa nos termos do art. 59 do Decreto nº 70.235/72, pois a interessada teve acesso a todos os elementos constantes do despacho decisório e demonstrou ter pleno conhecimento de todos os fatos relativos à não homologação das compensações, além de ter apresentado sua defesa de forma ampla e pormenorizada, com as provas que entendeu necessárias.

PROVA DOCUMENTAL. MOMENTO DE APRESENTAÇÃO. PRECLUSÃO TEMPORAL.

A prova documental deverá ser apresentada com a manifestação de inconformidade, sob pena de ocorrer a preclusão temporal. Não restou caracterizada nenhuma das exceções do § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/72.

(...)

(Acórdão 3801-01.015; Processo: 10580.720665/2007-98; Sessão: 14/02/2012; 1^a Turma Especial da Terceira Seção de Julgamento).

.....

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/09/2004 a 31/12/2004

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Não tendo ocorrido quaisquer das causas de nulidade previstas no art. 59 do Decreto 70.235/1972 e presentes os requisitos elencados no art. 10 do mesmo diploma legal, não há que falar em cerceamento de defesa e nulidade do auto de infração.

FIXAÇÃO DA MULTA. VÍCIOS DE CONSTITUCIONALIDADE. CONFISCO. RAZOABILIDADE. CONSERVAÇÃO DA EMPRESA. SUPOSTO PARÂMETRO STJ. AUSÊNCIA DE INTERESSE RECURSAL. NÃO CONHECIMENTO.

Carece de interesse recursal o pedido de redução de multa aplicada conforme dispositivo legal e em valor abaixo do valor aduzido pela recorrente como imposto por suposto parâmetro jurisprudencial.

(Acórdão: 2202-006.758; Processo 19515.005005/2008-12; Sessão: 03/06/2020; 2^a. Turma da 2^a Câmara da 2^a Seção de Julgamento do Carf).

.....

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2014 a 31/12/2014

NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Não há nulidade por cerceamento de defesa se a parte pôde conhecer a acusação, contraditá-la e teve seus argumentos devidamente considerados por um novo despacho decisório, após atendido o pleito da própria recorrente, que teve sua petição apreciada.

(...)

(Acórdão: 3201-011.854; processo 10930.720946/2016-14; sessão: 17/04/2024; 1^a Turma da 2^a Câmara da 3^a Seção de Julgamento do Carf).

Por fim, como visto no art. 60 do PAF, supratranscrito, podem ser sanadas eventuais irregularidades, se caso. O detalhamento na impugnação/recurso demonstra o pleno conhecimento dos fatos e o direito à defesa foi devidamente exercido.

2 O REGIME NÃO-CUMULATIVO: BASE DE CÁLCULO E CRÉDITOS.

Necessário tratar brevemente do PIS e Cofins não cumulativos antes de adentrar na questão da omissão de receitas dos acordos comerciais.

Com as alterações determinadas pelos artigos 2º e 3º da Lei nº 9.718/1998, cujos efeitos produziram-se a partir de 1º de fevereiro de 1999, passou-se a adotar uma base universal para efeito de incidência do PIS e da Cofins, abrangendo, em princípio, todas as receitas da empresa, independentemente da classificação contábil adotada. Diz-se em princípio porque a legislação pode, desde que o faça expressamente, excluir dessa incidência algumas receitas. A

situação foi alterada bastante com a introdução da sistemática não-cumulativa, que permitiu o abatimento dos créditos apurados. Entretanto, as Leis nº 10.637/2002 (PIS não-cumulativo) e Lei nº 10.833/2003 (Cofins não-cumulativa), já com a previsão da incidência sobre a receita introduzida na CF, mantiveram como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil, sendo que o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica. Constata-se que a opção do legislador foi a generalização do alcance da incidência das contribuições em tela. Veja-se o texto da Lei 10.833/2003 (sem alterações relevantes em relação a Lei 10.637/2002 no que é pertinente ao presente processo):

Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, com a incidência não cumulativa, incide sobre o **total das receitas auferidas** no mês pela pessoa jurídica, **independentemente de sua denominação ou classificação contábil**. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica com os seus respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014).

§ 2º A **base de cálculo** da contribuição é o valor do faturamento, conforme definido no **caput** e no § 1º. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

§ 3º **Não integram a base de cálculo** a que se refere este artigo as receitas:

I - isentas ou não alcançadas pela incidência da contribuição ou sujeitas à alíquota 0 (zero);

II - de que trata o inciso IV do caput do art. 187 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, decorrentes da venda de bens do ativo não circulante, classificado como investimento, imobilizado ou intangível; (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

III - auferidas pela pessoa jurídica revendedora, na revenda de mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora, na condição de substituta tributária;

IV - de venda de álcool para fins carburantes; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

V - referentes a:

a) **vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos;**

(...)

(grifou-se).

Decreto-Lei nº 1.598

Art. 12. A receita bruta compreende: (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

I - o produto da venda de bens nas operações de conta própria; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

II - o preço da prestação de serviços em geral; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

III - o resultado auferido nas operações de conta alheia; e (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

IV - as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos incisos I a III. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

§ 1º - A receita líquida de vendas e serviços será a receita bruta diminuída das vendas canceladas, dos descontos concedidos incondicionalmente e dos impostos incidentes sobre vendas.

§ 1º A receita líquida será a receita bruta diminuída de: (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

I - devoluções e vendas canceladas; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

II - descontos concedidos incondicionalmente; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

III - tributos sobre ela incidentes; e (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

IV - valores decorrentes do ajuste a valor presente, de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, das operações vinculadas à receita bruta. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

Portanto, **na modalidade não-cumulativa das contribuições, a base de cálculo é a receita em sentido amplo, independentemente da classificação contábil adotada**. A partir da adoção de uma base universal para as referidas contribuições, as próprias leis trataram das hipóteses de exclusão da base de cálculo.

Na sistemática não-cumulativa a empresa deduzirá como créditos os valores dos bens adquiridos para revenda, insumos, entre outros listados na legislação de regência (arts. 3^{os} das já citadas Leis 10.637/02 e 10.833/03). **As aquisições efetuadas, pelo valor atestado nas notas fiscais, servirão de base de cálculo para a apuração do crédito, a ser descontado do valor da contribuição apurado com base na receita bruta.**

Volta-se ao conceito de receita bruta no título a seguir.

3 MÉRITO: RECEITAS DE ACORDOS COMERCIAIS

Em apertada síntese, foram lançados valores cobrados de fornecedores e não incluídos na base de cálculo das contribuições. Os valores referem-se a percentuais estabelecidos em contratos e implementados por meio de redução dos valores efetivamente pagos aos fornecedores.

Para ficar claro, é de se recuperar rapidamente algumas informações do relatório fiscal. Foram investigadas uma série de contas contábeis com o prisma do entendimento do parágrafo anterior. A empresa, a partir de intimação, informou sobre a natureza das contas, o que foi agrupado no quadro:

Desconto Incondicional – Redutor de Custo	
Fornecimento	Concessão de desconto incondicional sobre o valor das compras realizadas, com o objetivo de reduzir o custo de aquisição das mercadorias objeto da negociação, não existindo qualquer obrigação ou condição de fazer por parte da compradora.
Aniversário	Concessão de desconto incondicional com o objetivo de redução do custo de aquisição das mercadorias no evento de aniversário da loja, não existindo qualquer obrigação ou condição de fazer por parte da compradora.
Inauguração/Reinauguração	Concessão de desconto incondicional com o objetivo de redução do custo de aquisição de mercadorias, independentemente da realização da inauguração/reinauguração de loja e caso ocorra a inauguração/reinauguração não há qualquer obrigação ou condição de fazer por parte da compradora.
Rebaixe de custo repressivo	Concessão de desconto incondicional em virtude da compradora, em períodos anteriores ao acordo comercial, ter praticado preços reduzidos na venda de mercadorias, em razão dos preços praticados por seus concorrentes, assim, o fornecedor concede desconto incondicional para a redução de custo de mercadorias adquiridas preteritamente.
Rebaixe de custo preventivo	Concessão de desconto incondicional para redução do custo de aquisição de mercadorias, possibilitando a compradora aplicar redução de preços na venda futura de mercadorias, com o objetivo de alavancar vendas e reequilibrar os preços frente aos concorrentes.
Crescimento/Atingimento de compras	Concessão de desconto incondicional para redução do custo de aquisição de mercadorias em face do atingimento do volume de compras.

Reembolso de Despesas	
Marketing	Concessão de valor objetivando a recuperação de valores desembolsados para pagamento das despesas com marketing dos produtos do fornecedor com o desígnio de alavancar as vendas.

Receitas	
Ponto extra	Concessão de desconto para exposição privilegiada de mercadorias do fornecedor.
Cadastro de produtos	Concessão de desconto para incentivo de vendas de novos produtos lançados pelo fornecedor.
Campanha	Concessão de desconto para realização de campanhas de premiação direcionada aos consumidores.
Check-Stand	Concessão de desconto para exposição privilegiada de mercadorias do fornecedor.

As receitas de determinadas contas, incluídas no último quadro, já foram objeto de tributação das contribuições pela empresa. O trabalho fiscal identificou as seguintes contas que deveriam ter sido tributadas por se referirem a receitas e não o foram:

Código da Conta Contábil	Descrição da Conta Contábil	Anexo
3.1.05.05.50.0112	ZContrato de Verba Check Stand	Anexo V
3.1.05.06.01.0001	Contrato Automático - Fornecimento	Anexo VI
3.1.05.06.01.0002	Contrato Automático - Aniversário	Anexo VII
3.1.05.06.01.0003	Contrato Automático - Inauguração/Reinauguração	Anexo VIII
3.1.05.06.01.0004	Contrato Automático - Marketing	Anexo IX
3.1.05.06.02.0001	Contrato Manual - Fornecimento	Anexo X
3.1.05.06.02.0002	Contrato Manual - Aniversário	Anexo XI
3.1.05.06.02.0003	Contrato Manual - Inauguração/Reinauguração	Anexo XII
3.1.05.06.02.0004	Contrato Manual - Marketing	Anexo XIII
3.1.05.06.02.0005	Contrato Manual - Ponto Extra	Anexo XIV
3.1.05.06.02.0006	Contrato Manual - Crescimento/Atingimento Compras	Anexo XV
3.1.05.06.03.0003	Contrato Manual - Marketing	Anexo XVI
3.1.05.06.03.0005	Contrato Manual - Rebaixa de Custo - Preventivo	Anexo XVII
3.1.05.06.03.0008	Contrato Manual - Fornecimento Pontual	Anexo XVIII
3.1.05.06.03.0009	Contrato Manual - Rebaixa de Custo - Repressivo	Anexo XIX

O trabalho fiscal verificou ainda que algumas contas foram tributadas como receitas financeiras. Em tais casos foram aplicadas as alíquotas correspondentes a diferença 1,65% - 0,65% = 1% para a Contribuição para o PIS/Pasep e 7,6% - 4% = 3,6% para a Cofins. É o caso:

Mês	Código da Conta	Nome da conta	Valor da Base de Cálculo
jul/16	3.1.05.06.03.0005	Contrato Manual - Rebaixa de Custo - Preventivo	4.132.035,28
ago/16	3.1.05.06.03.0005	Contrato Manual - Rebaixa de Custo - Preventivo	3.834.824,03
out/16	3.1.05.06.03.0005	Contrato Manual - Rebaixa de Custo - Preventivo	4.228.540,39
nov/16	3.1.05.06.03.0005	Contrato Manual - Rebaixa de Custo - Preventivo	5.098.340,08
dez/16	3.1.05.06.03.0005	Contrato Manual - Rebaixa de Custo - Preventivo	7.773.512,93
dez/16	3.1.05.06.02.0006	Contrato Manual - Crescimento/Atingimento Compras	861.838,77

Como visto no relatório, a empresa se insurgiu contra referida tributação *in totum*. Apenas para repisar, em síntese, considera que o desconto concedido, perante a espécie de **Fornecimento**, possui a natureza de redução de custo, sendo previsto expressamente no acordo comercial firmado junto ao fornecedor, que não depende de evento posterior à venda. Diz ser um desconto “absolutamente incondicionado”, uma vez que com o objetivo de reduzir o custo de aquisição das mercadorias objeto da negociação realizada no momento da compra, *cujo desconto não se encontra destacado na nota fiscal por sigilo comercial*, não existindo qualquer obrigação ou condição de fazer por parte da Companhia.

Cita e apresenta detalhe das situações, como no caso dos contratos de fornecimento e aniversário:

Ambos (fornecimento e aniversário) **são incondicionais**, líquidos e certos, já no momento da emissão da nota fiscal. A única diferença entre os dois é que o fornecimento é calculado nota a nota e cobrado mensalmente, ao passo que o aniversário é calculado nota a nota e cobrado anualmente, todavia, tal detalhamento sequer fora abordado no acordão guerreado (conforme salienta tópico preliminar).

Este desconto adicional (aniversário) é utilizado para as promoções de mercadorias e produtos no mês de festejo de aniversário, porém não é condicionado a nenhum fato ou contraprestação, apenas tem seu lapso de tempo para cobrança anual

Não é possível a análise sem um breve histórico.

Tal tipo de situação, efetivamente, nem é exclusiva nem nova no mercado, especialmente no ramo de supermercado/hipermercado. Tais práticas foram usualmente denominadas genericamente de “RAPEL/PEDÁGIO” (imposição pelas grandes redes de supermercados de diversas exigências aos fornecedores, retribuída em dinheiro ou em mercadorias, sobre as compras que aqueles fazem dos seus produtos; melhor disposição da mercadoria dentro da loja – prateleira, publicidade etc). A tributação desses valores tem sido questionada pelos integrantes do ramo. Era bastante comum, inclusive, anteriormente, a utilização de contas contábeis com os nomes “rapel”, “pedágio”, “receitas de pedágio” etc.

Ressalte-se que, de acordo com o relatório fiscal, grande parte das contas identificadas relacionadas à situação não foram submetidos à tributação, sendo que pequena parcela foram tributadas ou tributadas parcialmente.

A empresa registra que a prática é comum no ramo, uma vez altamente concorrencial. Visa redução de preço. A negociação é comercial e exige sigilo, não sendo registrada na nota fiscal. A relação é estabelecida de antemão entre comprador e fornecedor, não dependendo de evento futuro.

De fato, não caberia aqui adentrar nos méritos ou propósitos das relações da empresa com seus fornecedores. Não caberia questionar o teor sinalagmático das relações

celebradas. Interessa aqui a natureza dos valores envolvidos em relação às repercussões fiscais. Os termos utilizados não são fundamentais, sejam chamadas trade marketing, pedágio, bonificações em descontos, reduções de passivo, recuperação de custos, receita de promoção publicidade ou o que for. Interessa aqui a natureza dos valores em questão e a forma de contabilização adotada, no sentido de verificar a ocorrência de hipótese de incidência tributária.

Embora os fornecedores e contratos/acordos sejam inúmeros, assim como as operações realizadas, a prática comum é estabelecer percentuais sobre compras a serem cobrados dos fornecedores. Assim, a compra da mercadoria é feita e há um passivo com o fornecedor. Esse passivo não será integralmente pago. Os motivos, percentuais e momento da ocorrência são variados e já descritos, envolvendo aumento de vendas com redução de custo, evento de aniversário da loja, inauguração/reinauguração, variação de preços das concorrentes, aumentar volume de compras, marketing, ponto extra, entre outros. Os valores reduzem o passivo e não transitam, ou são excluídos, das contas submetidas à tributação do PIS e Cofins.

No título anterior já se abordou a tributação das contribuições em apreço na sistemática não-cumulativa, bem como a hipótese de incidência. Para acrescentar, interessa citar a definição de receita de Solon Sehn, com base na tradição de Baleeiro acerca da receita pública, e de Hugo de Britto Machado:

(...) receita constitui um ingresso de soma em dinheiro ou qualquer outro bem ou direito suscetível de apreciação pecuniária decorrente de ato, fato ou negócio jurídico apto a gerar alteração positiva do patrimônio líquido da pessoa jurídica que a aufera, sem reservas, condicionamentos ou correspondências no passivo³.

O STF também adotou tal conceito no RE 606.107/RS, nos seguintes termos: “*Sob o específico prisma constitucional, receita bruta pode ser definida como ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas e condições*” (gn – STF, RE 606.107, ementa, relatora Min. Rosa Weber).

No caso presente, na forma como opera a empresa, é difícil interpretar que não ocorra acréscimo em seu patrimônio. Há diferença óbvia na situação patrimonial entre uma empresa que recebe a remuneração dos fornecedores e outra que não recebe. A **receita corresponde ao fato modificativo aumentativo, na contabilidade**. Difere do resultado, que contrapõe o fato modificativo diminutivo. Conceitualmente, a receita difere do lucro, de fato. Mas aqui, o ganho ocorre na implementação do desconto.

É de se pontuar que existe o benefício para os fornecedores, que não darão “desconto de graça”. Isso por certo não significa dizer que os acordos que resultam redução de preço não são salutares ou necessários em um mercado competitivo. Ocorre que, em decorrência dos acordos comerciais, por certo foi auferida receita, independentemente de denominada de serviços, comissionamento de vendas, ou o que for. **Resta evidente que a empresa compradora**

³ Sehn, Solon. Não-incidência do PIS/Pasep e da Cofins sobre reembolso e indenizações. Revista Dialética de Direito Tributário. SP, nº 162, 2009, p. 63.

tem efeito patrimonial positivo, o que pode ser percebido facilmente se fosse feita a comparação tanto com quem não teve o desconto, e pagou integralmente o fornecedor, quanto com quem forneceu desconto incondicional ou, de qualquer forma, registrou a compra por valor menor.

A empresa apresentou contratos como amostragem em resposta à intimação (fls. 6480-6502). Efetivamente, constam previsões de pagamento a cada nota fiscal e explicação de motivos de desconto onde consta a observação "... não existindo qualquer obrigação ou condição de fazer por parte da Compradora". Mas também constam descrições como a de "Ponto Extra – Concessão de desconto para exposição privilegiada de mercadorias do Fornecedor", onde a contrapartida é evidente. Também há descontos que o próprio quadro de periodicidade indica que se darão "no evento", e não a cada nota.

Observa-se, também, contratos com opção de operacionalizar o desconto por pagamento do fornecedor, e não apenas compensação com o valor a pagar das notas. Por exemplo, no Contrato com Oxford Porcelanas S/A, o Quadro V indica a forma de pagamento como Depósito em Conta Corrente. Consta das observações as opções, a saber:

QUADRO V
FORMA DE PAGAMENTO
Depósito em Conta Corrente

Quadro V

O Quadro V determina a compensação como forma padrão de pagamento do desconto, sendo ainda possível, mediante critério da COMPRADORA, ocorrer o pagamento do desconto por meio de depósito bancário, mercadoria em bonificação, desconto em duplicata ou boleto bancário.

De toda a forma, a existência de previsão contratual, mesmo que de modo alternativo, para o recebimento de boletos, em caso de não ser possível operacionalizar por descontos nas duplicatas, pode ser mencionada como elemento indicativo da reciprocidade e da relação estabelecida.

A forma e o momento da tributação decorrem da própria sistemática de relacionamento com os fornecedores adotada pela empresa, seja por questões de mercado ou outras, e que dissociou o retorno acordado com os fornecedores do momento de emissão da nota fiscal e do ingresso das mercadorias adquiridas. Como sabe-se, as aquisições efetuadas, pelo valor atestado nas notas fiscais, servirão de base de cálculo para a apuração do crédito, a ser descontado do valor da contribuição apurado com base na receita bruta. Assim, na argumentação de simples redução de custo, o curioso é que a mercadoria adquirida é registrada pelo valor da nota fiscal, para fins de verificar a base de cálculo do crédito aproveitado da não-cumulatividade, mas que o valor de aquisição é outro, quando da operação contábil que reduz o respectivo passivo. Neste momento, não há mais vinculação com o custo na entrada, assim há repercussão sobre as receitas.

No entendimento da empresa, os descontos não dependem de evento posterior e são incondicionais. Os descontos incondicionais são redutores de custo (não contabilizada receita) e os condicionais são tratados como receitas financeiras. O desconto incondicional, por sua vez, não precisaria obrigatoriamente constar da nota fiscal.

Tal argumento não pode ser aceito. Como visto, o contribuinte obteve resultado patrimonial com a redução do passivo, ou não pagamento aos fornecedores. A forma de atuação da empresa é que fez com que o momento desse ganho fosse dissociado da compra. **Os ganhos obtidos dos fornecedores estão relacionados intrinsecamente às atividades da empresa**, sendo elemento novo e positivo sobre o patrimônio, vinculado às atividades operacionais.

A previsão da legislação é para a exclusão dos descontos incondicionais, conforme art. 1º, § 3º, inciso V.a. das Leis 10.637/02 e 10.833/03. Apenas estes são admitidos. **O desconto para ser incondicional deve estar consignado nota a nota, não se admitindo seu cálculo a partir de percentuais ou estimativas sobre um conjunto de compras ou operações**. Entende a empresa que, como existe a previsão contratual prévia, já se sabe de antemão o valor que será objeto de desconto e, desse modo, teria natureza de incondicional. Os valores já seriam de conhecimento.

Ora, se assim fosse, por que não aplicar o desconto no documento fiscal? Não pode ser usado contra o Fisco o argumento de que o desconto não possa ser aplicado por questões de sigilo comercial.

O conceito de descontos incondicionais e a necessidade de eles constarem na nota fiscal de venda vem de longa data, desde a Instrução Normativa nº 51, de 03/11/1978, no seu item 4.2:

4.2 – **Descontos incondicionais** são as parcelas redutoras do preço de venda, quando **constarem da nota fiscal de venda dos bens** ou da fatura de serviços e não dependerem de evento posterior à emissão desses documentos. (grifou-se).

Tal orientação vem se repetindo para as empresas, o que pode ser obtido no Perguntas e Respostas para o preenchimento da DIPJ⁴. No mesmo sentido diversos Manuais orientadores de sociedades ou institutos tributários ou contábeis, em especial com orientações para os contribuintes. Em especial, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) já decidiu nos seguintes termos:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA. BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO AO PIS E DA COFINS. EXCLUSÃO DOS **DESCONTOS INCONDICIONAIS. NECESSIDADE DE OBSERVÂNCIA DOS REQUISITOS PREVISTOS NA INSTRUÇÃO NORMATIVA 51/78. APELAÇÃO DESPROVIDA.**

– Trata-se de discussão a respeito da **exclusão da base de cálculo da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS e da Contribuição ao**

⁴ Capítulo VIII, pergunta 06 para a DIPJ 2012: O que são descontos incondicionais? Somente são consideradas, como descontos incondicionais, as parcelas redutoras do preço de venda quando constarem da nota fiscal de venda dos bens ou da fatura de serviços e não dependerem, para sua concessão, de evento posterior à emissão desses documentos.

Programa de Integração – PIS dos descontos incondicionais não destacados nas notas fiscais, afastando-se as disposições previstas na Instrução Normativa nº 51, de 1978.

– É indiscutível que a Contribuição ao PIS e a COFINS submetem-se ao princípio da legalidade tributária, o qual, para ter máxima efetividade, deve ser interpretado de modo a dar conteúdo ao valor da segurança jurídica e, assim, nortear toda e qualquer relação jurídica tributária, posto que dele depende a garantia da certeza do direito à qual todos devem ter acesso.

– A exclusão dos descontos incondicionais da base de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS encontra previsão no artigo 3º, § 2º, inciso I, da Lei nº 9.718, de 1998; havendo igual previsão no regime de incidência não cumulativa da Contribuição ao PIS e da COFINS, consoante artigo 1º, § 3º, inciso V, "a", das Leis nºs 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003.

– De outra parte, **de acordo com o item 4.2 da Instrução Normativa nº 51, de 1978, para serem considerados descontos incondicionais, estes devem, obrigatoriamente e cumulativamente, atender a três requisitos: (i) serem parcelas redutoras do preço de venda; (ii) constarem da nota fiscal de venda de bens ou da fatura de serviços e (iii) não dependerem de evento posterior à emissão de tais documentos.**

– Os atos normativos infralegais, tais como as Instruções Normativas, são normas complementares, não podendo inovar no mundo jurídico, cabendo-lhes unicamente explicitar os comandos legais, visando facilitar a execução da lei.

– **A Instrução Normativa nº 51/1978 somente explicitou quais são os descontos que podem ser considerados como incondicionais**, os quais, portanto, gozam da possibilidade de serem deduzidos da base de cálculo do PIS e da COFINS. Ademais, o destaque dos descontos incondicionais em nota fiscal ou fatura não se mostra como mero formalismo, tal como sustenta a impetrante, porquanto são os documentos que norteiam a contabilidade da pessoa jurídica.

– Apelação improvida (REsp 1.711.603 – SP, rel. Min. Og Fernandes, j. 14/05/2018 – g.n.)

O contrato estabeleceu obrigações mútuas, cabendo aos fornecedores pagar valores ao comprador varejista, apartados na própria escrituração. A utilização de uma espécie de sistema de conta corrente de controle de valores com relação aos fornecedores não afeta a questão colocada no presente processo. Se os documentos fiscais escriturados não forem confiáveis para aferir a operação cairíamos em situação de forte insegurança. Por isso mesmo, a escrituração faz prova em favor da empresa. Na redação do Regulamento do Imposto de Renda (RIR - Decreto 3.000/99):

Art.800. Os bens serão declarados discriminadamente pelos valores de aquisição em Reais, constantes dos respectivos instrumentos de transferência de

propriedade ou da nota fiscal, observado o disposto nos arts. 119, § 3º, e 125 a 136 (Lei nº 9.250, de 1995, art. 25, §2º e Lei nº 9.532, de 1997, arts. 23, §3º, e 24).

(...)

Da Prova

Art. 923. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 9º, § 1º).

Não é possível aceitar que o documento contábil/fiscal possa servir ou não para aferir os valores da operação de acordo com a conveniência. Ora, argumenta-se que reduzem o custo daquele bem adquirido, mas o crédito já foi apropriado na escrita devidamente a partir da nota fiscal. Agora seria outro o custo anterior? Há, isto sim, dissociação da implementação do desconto no tempo em relação ao documento fiscal, sendo agora ingresso de elemento novo, receita, resultado da própria forma adotada pela empresa.

A questão dos descontos dos fornecedores, repita-se, já foi discutida em outras esferas. Não interessa aqui se reflete poder das grandes redes de varejo em relação aos fornecedores, ou se, no fim, a ganhos para o consumidor. O fato é que o varejista que implementa esse modelo, claramente pagará menos imposto relativo em relação a outro comerciante que não o faça, ou que não tenha uma rede contínua de fornecedores que permita usar da prática. Não há como desviar a questão para a imposição da cadeia como um todo, pois faltariam elementos. Há clara vantagem para o contribuinte em questão em não registrar os descontos no documento fiscal.

O exemplo abaixo procura mostrar o efeito do não registro da receita quando da efetivação e escrituração da receita obtida com o desconto dos fornecedores. Parte-se da origem, a compra das mercadorias para revenda. Não é o caso de discutir o crédito da não cumulatividade, uma vez que já foi registrado antes dos descontos, mas sim de clarear o ganho patrimonial, e, assim, a **receita obtida**. Caso não tributada, restaria prejudicada a aplicação do princípio da não cumulatividade e a isonomia de tratamento entre casos análogos.

Digamos, como ilustração, e por melhor visualização, que as alíquotas do PIS e Cofins somassem 10%. Veja-se o caso em que o custo de aquisição total, ao fim da operação, foi de R\$ 900,00 (valor efetivamente pago aos fornecedores). Em três hipóteses equivalentes em termos financeiros: (a) uma hipótese, foi registrada a aquisição por 1.000,00, com desconto incondicional na nota fiscal de 100; (b) na segunda hipótese, o valor de aquisição foi 900; (c) na terceira, foi registrado 1.000,00 na aquisição e, posteriormente, foi registrado um desconto, reduzindo a dívida com o fornecedor para 900. Considerando vendas dos bens no valor de 1.200,00, em um modelo simples, a situação do PIS e Cofins não cumulativo poderia ser registrada como a do quadro abaixo:

	Hipótese 1 – desconto incondicional	Hipótese 2 – Nota com valor pago	Hipótese 3- desconto dos fornecedores
Valor de Aquisição	1.000,00	900,00	1.000,00
Desconto Incondicional NF	100,00		
Crédito	90,00	90,00	100,00
Valor das Vendas	1.200,00	1.200,00	1.200,00
PIS/Cofins sobre Vendas	120,00	120,00	120,00
PIS/Cofins a pagar	30,00	30,00	20,00

Digamos as operações de compra, desconto e venda fossem no mesmo mês. A empresa, na hipótese 3, ao operacionalizar o desconto de R\$ 100,00, poderia registrar um estorno ou ajuste para reduzir o crédito em R\$ 10,00 (10%), tendo em vista que havia registrado crédito sobre R\$ 1.000,00, e estaria resolvida a diferença.

Caso contrário, deve-se registrar como acréscimo de **receita o valor de R\$ 100,00** (com acréscimo de R\$ 10,00 no valor a pagar), correspondente ao **ganho patrimonial** incorporado de forma definitiva em função de ter operado desconto com o fornecedor, seja por exposição privilegiada, divulgação do produto em propaganda, não recolhimento de produtos vencidos ou qualquer das condições estabelecidas no contrato.

O conceito de receita do Decreto-Lei 1.598/1977, atualizado, já foi transscrito no item 2 deste voto. Cumpre repisar através da transcrição do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto 9.580/2018):

TÍTULO V
DA RECEITA BRUTA

Art. 208. A receita bruta compreende (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12, caput):

- I - o produto da venda de bens nas operações de conta própria;
- II - o preço da prestação de serviços em geral;
- III - o resultado auferido nas operações de conta alheia; e
- IV - as receitas da atividade ou do objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas no inciso I ao inciso III do caput.

Deve-se, ainda, guardar a ideia de que a receita equivale a **um aumento da situação líquida da empresa, permanente, decorrente do seu esforço produtivo, da sua atividade empresarial**. Como visto, tal é o conceito amplo validado pelo STF para as leis que implementaram a sistemática não cumulativa das contribuições.

Em qualquer dos casos objeto de autuação, seja contrato check stand, aniversário, fornecimento, inauguração/reinauguração, ponto extra, crescimento/atingimento de compras, deve ser mantida a autuação.

Não se vislumbra diferença possível no caso das contas de “rebaixa custo”, seja repressivo ou preventivo. Seja para viabilizar ou acelerar a venda, foi implementado um benefício advindo do fornecedor, desvinculado da nota fiscal em função da prática adotada. Se fosse por desconto incondicional, o custo e crédito seria menor. Para o contribuinte, o desconto, seja implementado por um depósito em conta corrente ou por redução do passivo, deverá ser registrado como receita.

Estas contas, em conjunto com a de Marketing e Contrato de Fornecimento, foram classificadas pela empresa como **receitas financeiras**. Pelo já referido acima, tal classificação não poderia ser aceita (as receitas de marketing e o pleito para dedução das despesas serão apreciados logo mais abaixo).

Veja-se que mesmo o desconto puramente comercial de vendas não é receita financeira. Receita financeira é aquela decorrente de algum investimento financeiro. Pode ser uma aplicação em um fundo de investimentos, um empréstimo (mútuo) ou um pagamento antecipado. Tudo é decorrente da disponibilidade financeira e da decisão de utilizá-la em uma aplicação (lato sensu) financeira.

Tratando-se de receita de vendas aos clientes, ou decorrentes, elas deverão fazer parte da base de cálculo do regime não cumulativo, normalmente. Tais receitas, não se enquadram entre as receitas financeiras, abaixo delimitadas:

Decreto nº 9.580/2018 (Novo RIR)

Dos outros resultados operacionais

Subseção I

Das receitas e das despesas financeiras

Receitas

Art. 397. Os juros, o desconto, o lucro na operação de reporte e os rendimentos ou os lucros de aplicações financeiras de renda fixa ou variável, que tenham sido ganhos pelo contribuinte, serão incluídos no lucro operacional e, quando derivados de operações ou títulos de renda fixa com vencimento posterior ao encerramento do período de apuração, poderão ser rateados pelos períodos a que competirem (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 17, caput ; Lei nº 8.981, de 1995, art. 76, § 2º ; e Lei nº 9.249, de 1995, art. 11, § 3º).

Por fim, é relevante a decisão do STJ no REsp 1.498.326, que não conheceu do Recurso Especial, assim como reproduzir a seguinte ementa de decisão do STJ, citada em outros julgados também:

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. RECEITAS FINANCEIRAS (JUROS, CORREÇÃO MONETÁRIA, MULTA E ENCARGOS POR ATRASO) PROVENIENTES DE CONTRATOS DE VENDA E SERVIÇOS. RECEITAS ORIUNDAS DO EXERCÍCIO DAS ATIVIDADES

EMPRESARIAIS PORQUE INERENTES AOS CONTRATOS. CONCEITO DE FATURAMENTO. INCIDÊNCIA. PRECEDENTES.

A jurisprudência entende que a correção monetária e os juros, bem como multas e encargos recebidos por atraso em pagamento, decorrentes diretamente das operações realizadas pelas empresas constantes de seus objetos sociais, configuram rendimentos e devem ser considerados como um produto da venda de bens e/ou serviços. Logo, por constituírem **faturamento, base de cálculo das contribuições PIS e COFINS, são receitas inerentes e acessórias aos referidos contratos e devem seguir a sorte do principal.**

Agravo regimental improvido.

(AgRg no REsp 1.461.557/CE, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 16/9/2014, DJe 23/9/2014.) [gn].

Não submeter tais valores à incidência das contribuições fere a não cumulatividade e implica tratamento diferenciado em relação a outros revendedores com idêntico resultado financeiro ou econômico. Dessa forma, **há resultado patrimonial sem contrapartidas, observado no curso das atividades ordinárias da entidade, inexistindo hipótese para exclusão de tais valores da base de cálculo das contribuições.**

É possível citar decisões do Carf na direção dos fundamentos adotados. Veja-se

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2009

COBRANÇA DE “PEDÁGIO” VIA BONIFICAÇÃO NA FORMA DE DESCONTO. COMISSÃO DE VENDAS. RECEITA TRIBUTÁVEL.

A conhecida prática da cobrança de “pedágio” pelas grandes redes varejistas para que passem a fazer pedidos a determinado fornecedor, acertada previamente em contrato, via bonificação na forma de desconto não constante da Notas Fiscais, tem natureza, *lato sensu*, de comissionamento de vendas, sendo, portanto, **receita tributável**.

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 da sua atividade operacional, o que se dá mesmo quando se pressupõe uma contraprestação, se não houver a correspondência econômica entre o valor pago e o serviço prestado.

(CSRF; Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte; Acórdão 9303-008.247 – 3^a Turma; sessão de 19/03/2019).

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS.

(...)

DESCONTOS INCONDICIONAIS. NATUREZA. PROVA.

Descontos incondicionais são parcelas redutoras do preço de venda, quando constarem da nota fiscal de venda dos bens ou da fatura de serviços e não dependerem de evento posterior à emissão desses documentos. A prova de que se trata de fato de descontos incondicionais, conforme apurado pela Fiscalização com base na escrituração, deve ser apresentada pelo contribuinte na impugnação. (...).

(Acórdão 3302-001.160; sessão de 10/08/2011; 2^a Turma, 3^a Câmara, 3^a Seção do Carf, proc. 10909.001469/2005-17).

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

Período de apuração: 01/08/2008 a 31/12/2009

DESCONTOS INCONDICIONAIS. EXIGÊNCIA DE QUE CONSTEM DA NOTA FISCAL.

Os descontos incondicionais consideram-se parcelas redutoras do preço **quando constarem da nota fiscal de venda dos bens e não dependerem de evento posterior** à emissão desses documentos.

RECEITA FINANCEIRA. CONCEITO.

Receita financeira é aquela decorrente de uma aplicação (lato sensu) financeira, sendo uma das formas o pagamento antecipado. Não se enquadram nesta categoria os descontos puramente comerciais.

COBRANÇA DE “PEDÁGIO” VIA BONIFICAÇÃO NA FORMA DE DESCONTO. COMISSÃO DE VENDAS. RECEITA TRIBUTÁVEL.

A conhecida prática da cobrança de “pedágio” pelas grandes redes varejistas para que simplesmente passem a fazer pedidos (em qualquer quantidade, à sua revelia) a determinado fornecedor, acertada previamente em contrato, via bonificação na forma de desconto não constante da Notas Fiscais, tem natureza, lato sensu, de comissionamento de vendas, sendo, portanto, receita tributável.

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, ao direto, em dinheiro) 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.

ACORDO DE NÃO-DEVOLUÇÃO DE MERCADORIAS IMPRESTÁVEIS PARA A VENDA. CONTRATO DE SEGURO. PRÊMIO. RECEITA TRIBUTÁVEL.

Os descontos concedidos em troca do compromisso do comprador de não exigir do fornecedor, até certo limite, indenização pelas mercadorias em estoque defeituosas/danificadas, são tributáveis, pois têm natureza de prêmio de seguro.

(Acórdão 9903-005.849; sessão de 17/10/2017; 3^a Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF, proc. 11080.736093/2012-94). (grifou-se).

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

Período de apuração: 01/03/2004 a 31/12/2005 DESCONTO INCONDICIONAL. CONCEITO.

Descontos incondicionais são parcelas redutoras do preço de vendas, apenas quando constarem da Nota Fiscal de venda dos bens ou da fatura de serviços, e não dependerem de evento posterior à emissão desses documentos.

RECEITA FINANCEIRA. CONCEITO.

Receita financeira é aquela decorrente de uma aplicação (*lato sensu*) financeira, sendo uma das formas o pagamento antecipado. Não se enquadram nesta categoria as decorrentes da atividade empresarial definida no objeto social da contribuinte, tais como os descontos e bonificações relativos ao comércio das mercadorias.

RECEITA. CONCEITO.

Receita é o ingresso bruto de benefícios econômicos durante o período observado no curso das atividades ordinárias da entidade, decorrentes do seu objeto social, e que resultam no aumento do seu patrimônio líquido, exceto os aumentos de patrimônio líquido relacionados às contribuições dos proprietários. Neste conceito **enquadram-se os descontos obtidos juntos a fornecedores**, decorrentes das práticas de pedágio ou "rappel", devidas aos descontos obtidos, às mercadorias bonificadas e às recuperações com propaganda e marketing.

(Acórdão 9903-010.101; sessão de 11/02/2020; 3^a Turma, Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF, proc. 16682.720467/2013-19).

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

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

DESCONTO INCONDICIONAL. CONCEITO.

Descontos incondicionais são parcelas redutoras do preço de vendas, apenas quando constarem da nota fiscal de venda dos bens ou da fatura de serviços, e não dependerem de evento posterior à emissão desses documentos.

RECEITA. CONCEITO.

Receita é o ingresso bruto de benefícios econômicos durante o período observado no curso das atividades ordinárias da entidade, decorrentes do seu objeto social, e que resultam no aumento do seu patrimônio líquido, exceto os aumentos de patrimônio líquido relacionados às contribuições dos proprietários. Neste conceito **enquadram-se os descontos obtidos juntos a fornecedores**, decorrentes das práticas de pedágio ou "rappel", devidas aos descontos obtidos e às mercadorias bonificadas.

(CSRF; Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte; Acórdão 9303-013.807 – 3^a Turma; sessão de 15/03/2023)

(grifou-se).

A empresa argumenta também que, caso mantida a tributação dos descontos da conta de Marketing como receitas, os dispêndios devem ser deduzidos como créditos. O que foi descontado seria reembolso das despesas. Apresenta o extrato da conta contábil de despesa com marketing. Alternativamente pleiteia pela realização de diligência para que seja oportunizada a comprovação das despesas em questão.

Há jurisprudência do Carf em desfavor do pleiteado:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/2017 a 31/12/2019

(...)

DESCONTO INCONDICIONAL. CONCEITO.

Descontos incondicionais são parcelas redutoras do preço de vendas, apenas quando constarem da nota fiscal de venda dos bens ou da fatura de serviços, e não dependerem de evento posterior à emissão desses documentos.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. COMÉRCIO VAREJISTA.

Somente há insumos geradores de créditos da não cumulatividade da Cofins nas atividades de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviços a terceiros. Para fins de apuração de créditos da contribuição, não há insumos na atividade de revenda de bens, notadamente porque a esta atividade foi reservada a apuração de créditos em relação aos bens adquiridos para revenda.

A modalidade de creditamento pela aquisição de insumos é a regra geral aplicável às atividades de produção de bens e de prestação de serviços no âmbito da não cumulatividade da contribuição, sem prejuízo das demais modalidades de creditamento estabelecidas pela legislação, que naturalmente afastam a aplicação da regra geral nas hipóteses por elas alcançadas.

(...)

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. DESPESAS DE MARKETING

As despesas de marketing não geram direito a crédito da Cofins, em razão de não configurarem insumos nem se enquadram em qualquer outra hipótese de creditamento prevista em lei que permita o enquadramento dessas despesas.

(...)

(Acórdão 3402-012.371; sessão de 28/11/2024; 2^a Turma, 4^a Câmara, 3^a Seção do Carf; processo 11000.727904/2021-35).

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL
COFINS

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

VERBA DE **PROPAGANDA COOPERADA**. DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. IMPOSSIBILIDADE. DESCONTO INCONDICIONAL.

Os descontos incondicionais concedidos posteriormente e que não constavam discriminados nas Notas Fiscais não podem ser excluídos das receitas auferidas.

BASE DE CÁLCULO. BONIFICAÇÕES. DESCONTO INCONDICIONAL.

As bonificações, sejam concedidas mediante abatimento de preço, em mercadorias, ou ainda em moeda enquanto "rebaixe de preço", somente terão o valor correspondente excluído, na determinação da base de cálculo das contribuições para o PIS/Pasep e da Cofins, quando revestirem a forma de desconto concedido incondicionalmente.

(...)

(Acórdão 3401-006.208; sessão de 22/05/2019; 1^a Turma, 4^a Câmara, 3^a Seção do Carf; processo 10480.726349/2015-68).

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2009

(...)

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 da sua atividade operacional, o que se dá mesmo quando se pressupõe uma contraprestação, se não houver a correspondência econômica entre o valor pago e o serviço prestado.

(CSRF; Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte; Acórdão 9303-008.247 – 3^a Turma; sessão de 19/03/2019).

(grifos nossos)

O último acórdão já havia sido citado antes, em maior extensão.

A empresa ressalta que os serviços de marketing e propaganda estão previstos no objeto social da Contribuinte, conforme consta no item “n”, do art. 2º, parágrafo 1º, do estatuto social, acostado ao Anexo I, da Impugnação manejada. Com efeito, além da atividade de comércio varejista, do ramo de supermercado, em que atua, incluem-se um grande rol de atividades entre as quais a publicidade em geral.

Assim, por um lado, o contribuinte estaria apenas se reembolsando das despesas para os fornecedores, por outro, teria créditos caso consideradas as receitas de propaganda e marketing. Existe, de fato, dispositivo que prevê a primeira situação, porém direcionado às agências de publicidade e propaganda, o que não é o caso, a saber:

Lei 10.925/2004

Art. 13. O disposto no parágrafo único do art. 53 da Lei nº 7.450, de 23 de dezembro de 1985, **aplica-se na determinação da base de cálculo da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS das agências de publicidade e propaganda**, sendo vedado o aproveitamento do crédito em relação às parcelas excluídas. (Vide Lei Complementar nº 214, de 2025)

Lei 7.450/1985

Art 53 - Sujeitam-se ao desconto do imposto de renda, à alíquota de 5% (cinco por cento), como antecipação do devido na declaração de rendimentos, as importâncias pagas ou creditadas por pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas: (Vide Lei nº 9.064 de 1995)

I - a título de comissões, corretagens ou qualquer outra remuneração pela representação comercial ou pela mediação na realização de negócios civis e comerciais;

II - por **serviços de propaganda e publicidade**.

Parágrafo único - **No caso do inciso II deste artigo, excluem-se da base de cálculo as importâncias pagas diretamente ou repassadas a empresas de rádio, televisão, jornais e revistas**, atribuída à pessoa jurídica pagadora e à beneficiária responsabilidade solidária pela comprovação da efetiva realização dos serviços.

(gn).

A empresa cita julgado do Carf em seu favor, para creditamento das despesas de marketing e propaganda:

Igualmente, há de se dar o devido destaque ao caso do processo da empresa Ricardo Eletro (PAF 10540.721182/2016-78), julgado em 29/01/2020, pela 2^a Turma da 3^a Câmara da 3^a Seção do Carf, que foi amplamente noticiada¹² decidiu manter a decisão favorável ao contribuinte da 1^a Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) de Juiz de Fora, de modo a confirmar que a verba utilizada para fomentar ações de marketing e propaganda, por serem essenciais à atividade da empresa devem gerar direito à créditos tributários de PIS/COFINS.

Há decisões também em contrário, como visto. No julgado citado, o Carf manteve a decisão da DRJ que concedeu os créditos. Ressalte-se que, no caso, os créditos haviam sido glosados. Também que, na decisão citada, se seguiu o mesmo entendimento aqui adotado quanto aos descontos dos fornecedores. É possível considerar que existe fundamento ao pleito, de modo geral. Entretanto, uma vez que o contribuinte não submeteu as receitas à sistemática não cumulativa e não escriturou os créditos, deveria ter oferecido comprovação minudente da relação entre os descontos dos fornecedores e os gastos. Não se estaria falando, aqui, de todos os gastos da rede em propaganda e marketing, mas sim de uma atividade acessória da comerciante.

A empresa apresentou no Anexo III da impugnação o Demonstrativo de Resultados do Exercício de 2017, em que consta a conta e as despesas para o ano. Porém, deveria existir uma escrituração em separado ou, pelo menos, demonstrativos indicando quais despesas se vinculam aqueles valores descontados ou cobrados dos fornecedores. Não se está tratando de todas as despesas de publicidade e marketing, mas sim das alegadas despesas relacionadas às receitas dos serviços em questão.

O apresentado não permite aferir créditos ou justifica uma diligência.

Com relação aos ajustes de acréscimo de crédito em relação aos acordos comerciais, segue-se a mesma linha. O recorrente informa que realizou ajustes em função das receitas em questão não serem tributadas, tidas por desconto incondicional. A situação já foi apreciada acima. Como a receita deve ser tributada, tais ajustes são indevidos.

É de se citar também Acórdãos do Carf na mesma direção:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS.

.....

DESCONTOS INCONDICIONAIS. NATUREZA. PROVA.

Descontos incondicionais são parcelas redutoras do preço de venda, quando constarem da nota fiscal de venda dos bens ou da fatura de serviços e não dependerem de evento posterior à emissão desses documentos. A prova de que se trata de fato de descontos incondicionais, conforme apurado pela Fiscalização com base na escrituração, deve ser apresentada pelo contribuinte na impugnação. (...).

(Acórdão 3302-001.160; sessão de 10/08/2011; 2^a Turma, 3^a Câmara, 3^a Seção do Carf, proc. 10909.001469/2005-17). (grifou-se).

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

Período de apuração: 01/08/2008 a 31/12/2009

DESCONTOS INCONDICIONAIS. EXIGÊNCIA DE QUE CONSTEM DA NOTA FISCAL.

Os descontos incondicionais consideram-se parcelas redutoras do preço **quando constarem da nota fiscal de venda dos bens e não dependerem de evento posterior à emissão desses documentos.**

RECEITA FINANCEIRA. CONCEITO.

Receita financeira é aquela decorrente de uma aplicação (lato sensu) financeira, sendo uma das formas o pagamento antecipado. Não se enquadram nesta categoria os descontos puramente comerciais.

COBRANÇA DE “PEDÁGIO” VIA BONIFICAÇÃO NA FORMA DE DESCONTO. COMISSÃO DE VENDAS. RECEITA TRIBUTÁVEL.

A conhecida prática da cobrança de “pedágio” pelas grandes redes varejistas para que simplesmente passem a fazer pedidos (em qualquer quantidade, à sua revelia) a determinado fornecedor, acertada previamente em contrato, via bonificação na forma de desconto não constante da Notas Fiscais, tem natureza, lato sensu, de comissionamento de vendas, sendo, portanto, receita tributável.

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, ao direto, em dinheiro) 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.

ACORDO DE NÃO-DEVOLUÇÃO DE MERCADORIAS IMPRESTÁVEIS PARA A VENDA. CONTRATO DE SEGURO. PRÊMIO. RECEITA TRIBUTÁVEL.

Os descontos concedidos em troca do compromisso do comprador de não exigir do fornecedor, até certo limite, indenização pelas mercadorias em estoque defeituosas/danificadas, **são tributáveis**, pois têm natureza de prêmio de seguro.

(Acórdão 9903-005.849; sessão de 17/10/2017; 3^a Turma, Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF, proc. 11080.736093/2012-94). (grifou-se).

Vê-se, assim, que tais abatimentos não se confundem com descontos incondicionais, pois estes são concedidos no momento da venda e constam dos documentos fiscais. Repise-se, mais uma vez, que, na sistemática não-cumulativa, as compras, notas fiscais, servem de base para a apuração de créditos. Tais valores, em todos os casos/acordos contemplados na autuação são tributáveis pelo PIS e Cofins, como receitas da atividade operacional.

4 DOS ERROS NAS BASES DE CÁLCULO DOS ACORDOS COMERCIAIS

A empresa alega erro em 4 (quatro) contas tributadas pela fiscalização, como visto no item anterior. Apresenta quadro com as diferenças:

Anexo	Cód. Conta	Conta	Saldo Razão	Base Lançamento	Diferença
VI	3.1.05.06.0 1.0001	Contrato Automático - Fornecimento	2.461.762,50	2.462.848,36	1.085,86
XVI	3.1.05.06.0 3.0003	Contrato Manual - Marketing	18.041,78	32.041,78	14.000,00
XVII	3.1.05.06.0 3.0005	Contrato Manual - Rebaixa de Custo - Preventivo	487.971,05	764.875,58	276.904,53
XVIII	3.1.05.06.0 3.0008	Contrato Manual - Fornecimento Pontual	382.661,13	1.482.661,13	1.100.000,00
Total					1.391.990,39

A alegação foi objeto da diligência realizada pela DRJ, tendo constado em um dos itens do solicitado:

- A autoridade lançadora aprecie a alegação da impugnante sobre erro na definição da base de cálculo do lançamento, em virtude de eventual desconsideração de lançamentos de estorno referentes a recebimentos decorrentes de acordos comerciais; e

A autoridade fiscal assim expôs no relatório de diligência:

Assim, revisamos os lançamentos contábeis que compuseram a base de cálculo das contribuições lançadas a título de receitas de acordos comerciais. Entretanto, não localizamos qualquer operação considerada a qual tenha sofrido estorno ou cancelamento, o que representaria um lançamento indevido.

Ante o exposto, por intermédio do Termo de Intimação Fiscal nº 001 – Diligência (fls. 12.004 a 12.006) intimamos o interessado que nos indicasse quais seriam as operações consideradas por esta fiscalização, mas que haviam sido estornadas ou canceladas, não representando receita sujeita a incidência das contribuições em análise.

Em resposta, o contribuinte não apontou nenhuma operação que alegadamente havia sido lançada na contabilidade mas posteriormente cancelada, tão somente apontou quatro das contas contábeis que compuseram o lançamento nas quais, segundo ele, haveria erro na apuração da base de cálculo. Para defender tal alegação, usou como critério os saldos finais de cada conta, com a arguição de que todos os lançamentos a débito representariam estornos, de modo que a diferença entre os saldos finais demonstraria erro na base de cálculo do lançamento.

Entretanto, o critério utilizado para definição da base de cálculo do lançamento foi a ocorrência de recebimentos de receitas de bonificação, os quais foram localizados por intermédio dos lançamentos a crédito nas contas contábeis respectivas, com a devida exclusão dos lançamentos estornados. A simples existência de contrapartidas a débito nos lançamentos contábeis considerados não indica estorno da operação, motivo pelo qual solicitamos no Termo de Intimação mencionado que fossem apontados os lançamentos que

representassem estornos e que indevidamente compuseram a base de cálculo das contribuições lançadas. Intimamos ainda que que os respectivos estornos fossem comprovados com documentação pertinente, já que a análise do histórico do lançamento não teria sido suficiente para a inferência de que não houve o recebimento sujeito à cobrança das contribuições. Contudo, o contribuinte sequer apontou algum lançamento contábil em especial que supostamente não representasse recebimentos.

Assim, NÃO localizamos valores a serem excluídos do lançamento aqui tratado

Vê-se que na intimação referida constou:

1) Informar se há algum lançamento que represente estornos de operações nos valores tributados relativos a acordos comerciais dentre aqueles que compuseram os Autos de Infração (Anexos V ao Anexo XIX do Relatório de Ação Fiscal). Caso haja algum lançamento que represente estornos dentre aqueles que compuseram os Autos de Infração questionados, o contribuinte deverá **identificá-lo**, além de apresentar **a respectiva documentação que comprove que o lançamento em questão representa um cancelamento de operação**;

A empresa em sua resposta informou o resumo das diferenças e argumentos apresentados na impugnação. Também traz aos autos em arquivo não paginável o Razão de cada conta contábil, com o fim de demonstrar o saldo acumulado do período. Ainda frisa:

Ademais, mister ressaltar que o Razão das contas contábeis se mostra mais que suficiente para comprovar a insubsistência da base de cálculo do lançamento realizado pela fiscalização, ao passo que, para fins de apuração do suposto crédito tributário devido, a autoridade fiscal utilizou tão somente da contabilidade da empresa.

No recurso, a empresa segue a mesma linha, se insurgindo contra a adoção do que seriam “dois pesos e duas medidas”. Assim expressa no recurso:

Ora, está evidente que os estornos ocorreram, e nesta perspectiva, repisamos o fundamento já encartado alhures, para efetuar o lançamento, a Fiscalização não solicitou **comprovante de cada item objeto de lançamento no Razão pela Contribuinte**, muito pelo contrário, a Contabilidade da Recorrente foi mais que suficiente para apuração das supostas receitas decorrentes dos acordos comerciais lançados nas respectivas contas contábeis.

Neste critério adotado pelo próprio Agente Lançador, a mesma contabilidade utilizada, deveria ser reputada como suficiente para comprovar os estornos informados, todavia, não é o que se observa.

Como indica o relatório de diligência fiscal, adotado pela DRJ, o lançamento a crédito corresponde aos descontos dos fornecedores.

As contrapartidas a débito poderiam ser estornos, ao inverso, por exemplo, de erros nos lançamentos, ou outras transferências entre contas. Uma vez identificado que os valores

lançados a crédito nas contas não foram reconhecidos como receitas, caberia à recorrente comprovar o fato modificativo alegado, demonstrando do que se tratava.

5 DAS VENDAS INDEVIDAMENTE NÃO TRIBUTADAS

A DRJ já excluiu alguns itens da autuação, queijos do tipo mozzarella, reino, minas, ricota e parmesão, queijos do tipo cream cheese e cottage, além do café expresso, café com leite e cappuccino.

No recurso, a empresa apresenta quadro com o remanescente:

Tipo de Produto	Soma de Valor (R\$)
Aves Temperadas	R\$ 6.326.188,95
Pães	R\$ 13.251.009,75
Outros tipos de café (residual)	R\$ 741.057,81
tipos de Queijo (residual)	R\$ 1.484.539,78
Produtos de padaria	R\$ 6.518.104,24
Total Geral	R\$ 28.320.900,53

Desistiu do litígio, como visto, no caso de aves ou carnes suínas temperadas e produtos de padaria.

Vendas não tributadas de pães

A Lei 10.925/2004 determinou:

Art. 1º Ficam reduzidas a 0 (zero) as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS incidentes na importação e sobre a receita bruta de venda no mercado interno de:

[...]

XVI - pré-misturas próprias para fabricação de pão comum e pão comum classificados, respectivamente, nos códigos 1901.20.00 Ex 01 e **1905.90.90 Ex 01 da Tipi**.

(gn).

A TIPI traz:

19.05	Produtos de padaria, pastelaria ou da indústria de bolachas e biscoitos, mesmo adicionados de cacau; hóstias, cápsulas vazias para medicamentos, obreias, pastas secas de farinha, amido ou fécula, em folhas, e produtos semelhantes.
1905.10.00	- Pão crocante denominado <i>knäckebrot</i>
1905.2	- Pão de especiarias
1905.20.10	Panetone
1905.20.90	Outros

1905.3		- Bolachas e biscoitos, adicionados de edulcorantes; <i>waffles</i> e <i>wafers</i> :
1905.31.00		-- Bolachas e biscoitos, adicionados de edulcorantes
1905.32.00		-- <i>Waffles</i> e <i>wafers</i>
1905.40.00		- Torradas (tostas), pão torrado e produtos semelhantes torrados
1905.9		- Outros
1905.90.10		Pão de forma
1905.90.20		Bolachas e biscoitos
1905.90.90		Outros
1905.90.90	01	Pão do tipo comum

Para compreensão do que seja definido como pão comum da Ex. 01, a fiscalização utiliza a Exposição de Motivos EMI Nº 00074/2008 – MF/MT, de 16 de maio de 2008, que acompanhou a Medida Provisória nº 433, de 27 de maio de 2008, que reduziu a zero as alíquotas das contribuições. O pão comum foi definido como aquele obtido pela cocção de preparo contendo apenas farinha de trigo, fermento biológico, água, sal e/ou açúcar.

A recorrente entende que a lei foi expressamente criada para permitir acesso das famílias de baixa renda ao produto, com preços acessíveis. Assim, entende que os pães básicos e predominantemente de trigo devem ser declarados e reconhecidos como Pães Comuns, Classificados no Código 1905.90.90 Ex 01 da Tipi, com o direito de serem comercializados pela alíquota zero do PIS e da COFINS. Menciona as soluções de consulta nº^s 98.386/2017 e 98.387/2017.

A DRJ, igualmente, cita soluções de consulta, no caso as nº^s 98.171/2019 e 98.172/2019.

Transcreve-se a ementa de uma de cada dupla de decisões.

SC Cosit/RFB 98.386/2017

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Código NCM: 1905.90.90 Ex Tipi 01

Mercadoria: Pão tipo ciabatta, assado e congelado, composto de farinha de trigo, água, fermento, sal, melhorador de farinha e conservador de propionato de cálcio, em formato alongado e retangular, pesando de 85g a 110g, embalado em filme plástico e acondicionado em caixa de papelão com capacidade de 3,1 kg.

SC Cosit 98.171/2019

Assunto: Classificação de Mercadorias

Código NCM: 1905.90.90, sem enquadramento no Ex 01 da TIPI

Mercadoria: Pão tipo hambúrguer, constituído de farinha de trigo enriquecida com ferro e ácido fólico, açúcar, gordura vegetal, fermento biológico, glúten, sal, emulsificantes, melhorador de farinha e conservante, acondicionado em embalagens de plástico com peso líquido total de 200 g.

Dispositivos Legais: RGI/SH 1, RGI/SH 6 e RGC 1 da NCM, constante da TEC, aprovada pela Resolução Camex nº 125, de 2016, e da TIPI, aprovada pelo Decreto nº 8.950, de 2016, e subsídios extraídos das Nesh, aprovadas pelo Decreto nº 435, de 1992 e atualizadas pela IN RFB nº 1.788, de 2018.

É de se citar, também, o mais recente ADI RFB nº 05/2024:

Art. 1º Este Ato Declaratório Interpretativo dispõe sobre a expressão “Pão do tipo comum”, constante dos “Ex 01” dos códigos 1901.20.10, 1901.20.90 e 1905.90.90 da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - Tipi, aprovada pelo Decreto nº 11.158, de 29 de julho de 2022, e “Pão comum”, constante do art. 1º, caput, inciso XVI, da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004.

Art. 2º Para fins de enquadramento de produtos de panificação nos “Ex 01” da Tipi e no art. 1º, caput, inciso XVI, da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004, entende-se por “pão comum” ou “pão do tipo comum” o pão de formato cilíndrico e alongado, com miolo branco creme e macio, e casca dourada e crocante, normalmente elaborado a partir da mistura ou pré-mistura de farinha de trigo, fermento biológico, água, sal, açúcar, aditivos alimentares e produtos de fortificação de farinhas, comumente denominado pão francês.

De fato, no entender adotado nas soluções de consulta, se admitiu que, para a classificação em questão, os pães contivessem no preparo além dos ingredientes farinha de trigo, fermento biológico, água, sal e/ou açúcar, ingredientes como melhorador de farinha e conservante, desde que em quantidade insignificante. Por outro lado, não poderiam existir outros ingredientes importantes, como gordura vegetal. Tal abordagem também foi adotada no Carf:

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

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/08/2011

PÃO COMUM. DEFINIÇÃO. ALÍQUOTA ZERO. LEI 10.925/2004. POSIÇÃO 1905.9090 Ex 01.

“Pão comum” é o produto alimentício obtido pela cocção de preparo contendo apenas farinha de trigo, fermento biológico, água, sal e/ou açúcar.

(....)

(Acórdão 3402-007.319; processo 10314.720011/2016-03; sessão de 18/02/2020; 2a Turma, 4a Câmara, 3a Seção do Carf).

Segue-se na mesma linha. Como observou o julgamento recorrido, a lista de ingredientes nos demais tipos de pães glosados indica a utilização de gordura vegetal, composto lácteo, entre outros, o que lhes retira a classificação de “pão comum”, além das questões do formato trazidas pelo ADI RFB nº 05/2024.

- Queijos – alíquota zero

Mesmo que parte das glosas tenha sido revertida pela DRJ, a recorrente questiona a manutenção das glosas para os itens remanescentes.

A controvérsia gira em torno do art. 1º da Lei nº 10.925, de 2004, que atualmente vigora com a seguinte redação dada pelo art. 2º da Lei nº 12.655, de 30 de maio de 2012:

Art. 1º. Ficam reduzidas a 0 (zero) as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social -COFINS incidentes na importação e sobre a receita bruta de venda no mercado interno de:

(...)

XII - queijos tipo mozarela, minas, prato, queijo de coalho, ricota, requeijão, queijo provolone, queijo parmesão, **queijo fresco não maturado** e queijo do reino;

(gn).

Considera-se importante registrar, de início, como era redação anterior do inciso, na Lei 11.196/2005:

Art. 51. O caput do art. 1º da Lei nº 10.925, de 23 de julho de 2004, passa a vigorar acrescido dos seguintes incisos: (Vigência) (Vide Lei Complementar nº 214, de 2025) Produção de efeitos

"Art. 1º

.....

XI - leite fluido pasteurizado ou industrializado, na forma de ultrapasteurizado, e leite em pó, integral ou desnatado, destinados ao consumo humano;

XII - queijos tipo mussarela, minas, prato, queijo de coalho, ricota e requeijão.

Ou seja, o legislador acrescentou ao dispositivo algumas qualificações de queijo, bem como a expressão “queijo fresco não maturado”. No mais, considera-se correta e importante a explicação na decisão da DRJ:

O Decreto nº 9.013, de 29 de março de 2017, aprovou o Regulamento da Inspeção Industrial e Sanitária de Produtos de Origem Animal. Seu art. 373 traz a definição de queijo, sua classificação, bem como algumas especificações no que tange à sua composição e a seu processo produtivo:

"Art. 373. Para os fins deste Decreto, queijo é o produto lácteo fresco ou maturado que se obtém por meio da separação parcial do soro em relação ao leite ou ao leite reconstituído - integral, parcial ou totalmente desnatado - ou de soros lácteos, coagulados pela ação do coalho, de enzimas específicas, produzidas por microrganismos específicos, de ácidos orgânicos, isolados ou combinados, todos de qualidade apta para uso alimentar, com ou sem adição de substâncias alimentícias, de especiarias, de condimentos ou de aditivos.

§ 1º Nos queijos produzidos a partir de leite ou de leite reconstituído, a relação proteínas do soro/caseína não deve exceder a do leite.

§ 2º Para os fins deste Decreto, queijo fresco é o que está pronto para o consumo logo após a sua fabricação.

§ 3º Para os fins deste Decreto, queijo maturado é o que sofreu as trocas bioquímicas e físicas necessárias e características da sua variedade.

§ 4º A denominação queijo está reservada aos produtos em que a base láctea não contenha gordura ou proteína de origem não láctea.

§ 5º O leite utilizado na fabricação de queijos deve ser filtrado por meios mecânicos e submetido à pasteurização ou ao tratamento térmico equivalente para assegurar a fosfatase residual negativa, combinado ou não com outros processos físicos ou biológicos que garantam a inocuidade do produto.

§ 6º Fica excluído da obrigação de pasteurização ou de outro tratamento térmico o leite que se destine à elaboração dos queijos submetidos a um processo de maturação a uma temperatura superior a 5°C (cinco graus Celsius), durante um período não inferior a sessenta dias.

§ 7º O período mínimo de maturação de queijos de que trata o § 6º poderá ser alterado, após a realização de estudos científicos conclusivos sobre a inocuidade do produto ou em casos previstos em RTIQ.

Da leitura do art. 373 do Decreto nº 9.013, de 2017, extrai-se que queijo é o produto lácteo fresco ou maturado que se obtém por meio da separação parcial do soro em relação ao leite ou ao leite reconstituído - integral, parcial ou totalmente desnaturado - ou de soros lácteos, coagulados pela ação do coalho, de enzimas específicas, produzidas por microrganismos específicos, de ácidos orgânicos, isolados ou combinados, todos de qualidade apta para uso alimentar, com ou sem adição de substâncias alimentícias, de especiarias, de condimentos ou de aditivos;

Os queijos se classificam em:

- i) frescos: os que estão prontos para o consumo logo após a sua fabricação;
- ii) maturados: os que sofreram as trocas bioquímicas e físicas necessárias e características da sua variedade.

Pela conceituação citada acima, e pelos resultados de buscas em sites na internet especializados no assunto (como por exemplo, o constante no endereço <https://www.queijosnabrasil.com.br/portal/tudo-sobre-queijo/147-etapas-dafabricacao-de-queijos>), temos que o leite, após passar por diversas etapas de processamento como a coagulação, a acidificação, o dessoramento do grão, a enformagem e a salga, é que resultam no queijo.

Esses queijos podem ser consumidos após essa fase de sua fabricação, sem passarem pelo processo da cura ou da maturação, e assim o seriam “frescos”; ou

passarem pelo processo de maturação (fase que após vários processos físicos, bioquímicos e microbiológicos, é alterada a composição química do queijo, haja vista o desenvolvimento de sabor, aroma, aspecto e textura que lhe é típico), e somente após essa fase, serem disponibilizados para o consumo. São os queijos denominados “maturados”.

Portanto, o queijo classificado como “fresco” assim o é pelo fato de ser destinado ao consumo humano antes que passe por qualquer processo de maturação, e desta forma seria considerado como não maturado ou não curado.

Na Tabela de Incidência do IPI (Tipi) aprovada pelo Decreto nº 8.950, de 29 de dezembro de 2016, os queijos são assim classificados em seu Capítulo 4:

“04.06 Queijos e requeijão.

0406.10 - Queijos frescos (não curados), incluindo o queijo de soro de leite, e o requeijão

0406.10.10 Mussarela

0406.10.90 Outros

0406.20.00 - Queijos ralados ou em pó, de qualquer tipo

0406.30.00 - Queijos fundidos, exceto ralados ou em pó

0406.40.00 - Queijos de pasta mofada (azul*) e outros queijos que apresentem veios obtidos utilizando Penicillium roqueforti

0406.90 - Outros queijos”

Pelo exposto, não há dúvidas de que o “queijo fresco não maturado” a que se refere o inciso XII do art. 1º da Lei nº 10.925, de 2004, é o “queijo (não curado)” classificado no código 0406.10 da TIPI.

Diz a Regra Geral nº 1 para a Interpretação do Sistema Harmonizado (RGI(SH)1), que “para os efeitos legais a classificação é determinada pelos textos das posições e das Notas de Seção e de Capítulo e, desde que não sejam contrárias aos textos das referidas posições e Notas, pelas outras regras gerais”. Determina a Regra Geral nº 6 para a Interpretação do Sistema Harmonizado (RGI(SH)6) que “a classificação de mercadorias nas subposições de uma mesma posição é determinada, para efeitos legais, pelos textos dessas subposições e das notas de subposição respectivas, assim como, mutatis mutandis, pelas regras precedentes, entendendo-se que apenas são comparáveis subposições do mesmo nível para os fins da presente regra, as notas de seção e de capítulo são também aplicáveis, salvo disposições em contrário”. A posição 04.06 descreve em seu texto “Queijos e Requeijões” e as NESH desta posição afirmam que:

Esta posição comprehende todos os tipos de queijos, a saber:

1) O **queijo fresco** (incluído o queijo fabricado a partir do soro de leite ou do leitelho) e o requeijão. O queijo fresco é um queijo que não foi submetido a nenhuma cura (refinação) e que pode ser consumido pouco tempo após a sua

fabricação (**Ricota, Broccio, cottage cheese, queijo cremoso, Mussarela, por exemplo**).

- 2) Os queijos ralados ou em pó.
- 3) Os queijos fundidos. Trata-se de produtos obtidos por corte, Trituração e fusão por meio de calor e de agentes emulsificantes ou acidificantes (incluídos os sais de fusão), de uma ou mais espécies de queijos e de um ou mais dos produtos seguintes: creme de leite (nata*) e outros laticínios, sal, especiarias, aromatizantes, corantes e água.
- 4) Os queijos de pasta mofada (azul*) (Roquefort, Gorgonzola, etc.).
- 5) Os queijos de pasta mole (Camembert, Brie, etc.).
- 6) **Os queijos de pasta semidura ou de pasta dura (Cheddar, Gouda, Gruyère, Parmesão, etc.).**

Os queijos de soro de leite obtêm-se por concentração do soro de leite com adição de leite ou de matérias gordas do leite. Classificam-se na presente posição desde que possuam as três características seguintes:

a) Terem um teor de matérias gordas do leite, calculado em peso, sobre o extrato seco, igual ou superior a 5 %; b) Terem um teor de extrato seco, calculado em peso, igual ou superior a 70 %, mas não superior a 85 %; c) Apresentarem-se moldados ou serem suscetíveis de moldação.

A presença, nos queijos, de carne, peixes, crustáceos, ervas aromáticas, especiarias, produtos hortícolas, fruta, vitaminas, leite desnatado em pó, etc., não lhes altera a classificação, desde que o produto conserve a sua característica de queijo.

Os queijos envolvidos de pasta ou de pão ralado (empanados), mesmo pré-cozidos, permanecem classificados na presente posição, desde que conservem a sua característica de queijo.

(gn).

Os queijos frescos são, em geral, do tipo mole, e estão prontos para consumo logo após a fabricação. Os queijos de pasta dura ou semidura classificam-se, como regra, nas posições do 04.06.90:

0406.90- Outros queijos

0406.90.10 Com um teor de umidade inferior a 36,0 %, em peso (massa dura)

0406.90.20 Com um teor de umidade igual ou superior a 36,0 % e inferior a 46,0 %, em peso (massa semidura)

0406.90.30 Com um teor de umidade igual ou superior a 46,0 % e inferior a 55,0 %, em peso (massa macia)

0406.90.90Outros

É o caso dos queijos emmental, gouda, cheddar e o parmesão.

Embora a determinação legal da Lei 10.925/2004 sobre a alíquota zero não ofereça a posição na classificação, indicando “queijo fresco não maturado”, parece lógica a conclusão da DRJ, de que corresponda ao “queijo fresco” da posição 04.06.10.

A empresa apresenta a composição do queijo tipo gouda, indicando como é feito: “Para preparar o queijo **gouda**, utiliza-se leite integral de vaca, pasteurização entre 63°C e 65°C, por 30 min. Depois, resfria-se até atingir 38°C, adiciona-se cultura láctea e pré-fermentação. Ao término da fase de pré-fermentação, o **gouda** recebe também corante e coalho para coagulação”.

Apresenta uma lista de queijos desse objeto da autuação, indicando ser a composição lacta exatamente a mesma, a saber:

Rótulos de Linha		Soma de Valor (R\$)
Queijo Gouda Crioulo Kg Fracionado	R\$	12.361,14
Queijo Gouda Crioulo Kg Zero Lac Fracion	R\$	2.093,63
Queijo Gouda Frimesa Kg Reggio Cunha	R\$	1.614,88
Queijo Gouda Kroon Kg Holandes Pc/Ped	R\$	13.118,67
Queijo Gouda Nacon Kg Fatiado	R\$	2.963,17
Queijo Gouda Nacon Kg Fracionado	R\$	4.519,74
Queijo Gouda Nacon Kg Holandes Frac	R\$	1.081,72
Queijo Gouda Promissao Kg Fatiado	R\$	28.780,11
Queijo Gouda Promissao Kg Pedaco	R\$	2.560,48
Queijo Gouda Tirol Kg	R\$	1.178,60
Queijo Gouda Vidativa Kg Fatia	R\$	6.389,14
Queijo Gouda Vidativa Kg Fatiado	R\$	4.852,48
Queijo Gouda Vidativa Kg Fracionado	R\$	78.930,88

Embora a empresa alegue que a composição é basicamente a mesma e que tais queijos poderiam ser qualificados como “fresco”, entende-se que os produtos alíquota zero são apenas os listados na Lei e os classificados na posição 04.06.10. Não há elementos para alterar o decidido.

Veja-se que o Carf já seguiu essa mesma linha. No processo em questão, porém, o litígio era inverso, sobre o crédito de queijos, e não sobre a tributação nas saídas. A fiscalização glosou créditos de queijos em geral, por serem produtos alíquota zero, ao caso que o recorrente argumentava pelos créditos por não estarem subsumidos à alíquota zero. A glosa de crédito de queijo gouda já havia sido afastada no âmbito da DRJ, sendo que o Carf estendeu ao queijo cheddar, justamente por não estarem submetidos à alíquota zero. Embora a matéria em si não tenha sido objeto de ementa, veja-se o decidido:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

PRODUTOS SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO OU AO REGIME MONOFÁSICO.
CREDITAMENTO.

Não há previsão legal autorizadora de tomada de créditos sobre compras de produtos sujeitos à alíquota zero ou monofásicos (art. 2º e 3º das Leis nº10.637/2003 e 10.833/2003).

(...)

Acordam os membros do colegiado, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário da seguinte forma: (i) pelo voto de qualidade, com fulcro no art. 3º, II, 'a' da Portaria nº 260/2020, para rejeitar a preliminar de nulidade do item 'g' da autuação por vício de motivação. (...) (iii) **por unanimidade de votos para: (iii.1) reverter as glosas sobre a aquisição dos seguintes produtos: (iii.1.1) queijo cheddar; (iii.1.2) açúcares (glace, cristal, demerara, refinado, sachet) da classificação 17.01.99.00 adquiridos anteriormente a 09/07/2013; (iii.1.3) cappuccino; (iii.1.4) arruda, gengibre e milho verde em conserva (NCM 2005.80.60); e (iii.1.5) pizza e pastel enquadrados na posição 1905; (...)**

(...)

Voto Vencido⁵

(...)

Como informa a Recorrente em seu recurso, no julgamento da impugnação apresentada a DRJ procedeu ao cancelamento das glosas relativas às aquisições de "queijo do reino" e dos queijos dos tipos "3 queijos, "gouda", "gruyere", "brie", "fondue" e "gorgonzola".

(...)

Por outro lado, com relação ao queijo cheddar, a glosa deve ser revertida, pois esse tipo de queijo não está relacionado no rol constante do art.1º, inciso XII, da Lei nº10.925/04.

(Acórdão 3402-008.772; sessão de 27/07/2021; 2^a Turma, 4^a Câmara, 3^a Seção do Carf, proc. 19311.720307/2015-30).

Assim, é de ser mantida a tributação.

- Café – alíquota zero

A controvérsia se refere ao seguinte inciso da Lei 10.925/2004:

Art. 1º Ficam reduzidas a 0 (zero) as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS incidentes na importação e sobre a receita bruta de venda no mercado interno de:

[...]

XXI - café classificado nos códigos 09.01 e 2101.1 da Tipi;
(gn).

⁵ Observa-se que o voto não foi vencido sobre o item comentado no texto.

A DRJ reverteu parcela do lançamento nesse item:

Desta feita, julgamos procedente também a parte da impugnação referente à autuação para cobrança do PIS e da Cofins sobre os itens café expresso, café com leite e cappuccino, nos termos e valores especificamente relacionados na peça de defesa da contribuinte.

Compulsando o apresentado na impugnação, verifica-se que a reversão da DRJ abrange a maior parte dos itens dos quadros da peça contestatória.

A MP nº 609/13, convertida na Lei nº 12.839/13, determinou alíquota zero para o café solúvel NCM 2101.1. Já a fiscalização aduz a Solução de Consulta SRRF/9^a RF DIANA nº 60/2003, que classificou preparações com café no NCM 1901.90.90.

Veja-se as posições respectivamente:

- 21.01 Extratos, essências e concentrados de café, chá ou mate e preparações à base destes produtos ou à base de café, chá ou mate; chicória torrada e outros sucedâneos torrados do café e respectivos extratos, essências e concentrados.
- **2101.1 - Extratos, essências e concentrados de café e preparações à base destes extratos, essências ou concentrados ou à base de café:**

2101.11 -- Extratos, essências e concentrados

2101.11.10 – Café solúvel, mesmo descafeinado

2101.11.90 – Outros

2101.12.00 -- Preparações à base de extratos, essências ou concentrados ou à base de café

Esta posição comprehende:

1) Os extratos, essências e concentrados de café. Podem preparar-se a partir do café propriamente dito, mesmo descafeinado, ou a partir de misturas, em **quaisquer** proporções, de café com sucedâneos do café. Podem apresentar-se líquidos ou em pó, geralmente muito concentrados. Inclui-se, particularmente, neste grupo, o café instantâneo, obtido por infusão seguida de desidratação ou, ainda, por infusão seguida de congelamento e, depois, secagem a vácuo.

2) Os extratos, essências e concentrados de chá ou mate. Correspondem, mutatis mutandis, aos produtos descritos no parágrafo precedente.

3) As preparações à base de extratos, essências e concentrados referidos nos números 1 e 2, acima. Trata-se de preparações à base de extratos, essências ou de concentrados de café, chá ou mate (**e não daquelas que se obtêm por adição de café, chá ou mate a outras substâncias**). Esta posição inclui os extratos etc., a que se tenha adicionado, durante a fabricação, amidos ou outros hidratos de carbono.

4) As preparações à base de café, chá ou mate. Estas preparações abrangem, entre outras:

a) as pastas de café, compostas de café torrado e moído, gorduras vegetais etc., e, por vezes, ainda, outros ingredientes; e

b) as preparações à base de chá, que consistam numa mistura de chá, leite em pó e açúcar.

5) **A chicória torrada e outros sucedâneos torrados do café e respectivos extratos, essências e concentrados.** Trata-se de quaisquer produtos torrados destinados a substituir ou imitar o café, por infusão em água quente, bem como os que se destinem a serem adicionados ao café. Estes produtos são por vezes designados pelo termo “café”, seguido do nome da matéria de base (café de cevada, café de malte, café de bolota etc.).

A chicória incluída na presente posição provém da torrefação da raiz de chicória (*Cichorium intybus* var. *sativum*), da posição 12.12, e tem cor castanho-escura e sabor amargo.

Na preparação dos outros sucedâneos torrados do café, empregam-se correntemente beterraba sacarina, cenouras, figos, cereais (principalmente cevada, trigo e centeio), tremoços, soja, grão-de-bico, bolotas comestíveis, caroços de tâmaras ou de amêndoas, raiz de dente-de-leão (taráxaco) e castanhas. O malte torrado, que, pelo seu modo de acondicionamento, manifestamente se destine a servir como sucedâneo do café, também se inclui nesta posição.

Os referidos produtos podem apresentar-se em pedaços, em grãos ou em pó, ou, ainda, sob a forma de extratos líquidos ou sólidos; podem apresentar-se puros, misturados entre si ou adicionados de outras substâncias (sal, carbonatos alcalinos, etc.). Muitas vezes são comercializados em embalagens para venda a retalho.

Excluem-se desta posição:

- a) Os sucedâneos torrados do café que contenham café em qualquer proporção (posição 09.01).
- b) O chá aromatizado (posição 09.02).
- c) Os açúcares e os melaços caramelizados (posição 17.02).
- d) Os produtos do Capítulo 22.

E o capítulo 1901:

- 19.01 Extratos de malte; preparações alimentícias de farinhas, grumos, sêmolas, amidos, féculas ou de extratos de malte, que não contenham cacau ou que contenham menos de 40 %, em peso, de cacau, calculado sobre uma base totalmente desengordurada, não especificadas nem compreendidas noutras posições; preparações alimentícias de produtos das posições 04.01 a 04.04, que não contenham cacau ou que contenham menos de 5 %, em peso, de cacau, calculado sobre uma base totalmente desengordurada, não especificadas nem compreendidas noutras posições.

- 1901.10 Preparações para alimentação de lactentes e crianças de tenra idade, acondicionadas para venda a retalho
- 1901.20 - Misturas e pastas para a preparação de produtos de padaria, pastelaria e da indústria de bolachas e biscoitos, da posição 19.05
- 1901.90 - Outros

A DRJ parece correta ao não exigir que o café corresponda a 50% ou mais da composição, uma vez que não consta na NESH do subcapítulo 2101 tal proporção. A abordagem foi pela característica essencial desses produtos perante os consumidores:

Como bem explanado pela recorrente, o ingrediente café tem propriedades marcantes que fazem com que, mesmo em proporção físico-química inferior a de outros ingredientes componentes das preparações cappuccino e café com leite, seu sabor prepondere sobre o dos demais, definindo a característica essencial desses produtos perante os consumidores.

Ademais, com base na demonstração da impugnante sobre as propriedades do café, entendo como razoável o argumento de que não é acertada a exigência de que a bebida tenha mais de 50% de café em sua composição para sua classificação como à base de café. Tal exigência, considerando, por exemplo, a propriedade de acidez, de fato poderia representar em inviabilidade mercadológica dos produtos cappuccino e café com leite, implicando na inaceitabilidade deles perante seus consumidores, que, independentemente da composição química dos produtos, reconhecem-lhes como produtos que têm o café como ingrediente principal da bebida.

Assim, a DRJ julgou procedente a impugnação quanto ao café expresso, café com leite e cappuccino.

Para elucidar tal questão, faz-se necessário saber o significado da expressão “à base de” da posição 2101.1 que consta da Nota 3, acima. Admitido que é o que lhe confere a sua natureza e essencialidade, como aceito pela DRJ, ainda assim não é possível dispensar o aspecto quantitativo. É fundamental conhecer a sua proporção, de modo a aferir o aspecto quantitativo em combinação com o qualitativo. No capítulo em questão, o café deve ser a base, não apenas produto que se adiciona.

Isso se torna mais evidente com a leitura do final da Nota 3 em questão: a posição 21.01 trata de “Preparações à base de extratos, essências ou de concentrados de café, chá ou mate (e não daquelas que se obtêm por adição de café, chá ou mate a outras substâncias). Esta posição inclui os extratos, etc., a que se tenha adicionado, durante a fabricação, amidos ou outros hidratos de carbono”. Nesse caso, a fim de que o café seja a base de tais preparações, ele mantém sua preponderância, mesmo que qualitativa, ainda que a elas sejam adicionados ingredientes algo secundários, como amidos e outros hidratos de carbono. No caso da adição de outros tipos de ingredientes menos secundários, como leite, açúcar e chocolate, a mistura resultante pode não

mais permanecer nessa posição 21.01, conforme sua Nota 3, que exclui dessa posição as preparações que se obtêm por adição de café a outras substâncias. Nesse caso, esses ingredientes adicionados são por demais importantes em termos de sabor e essencialidade, com a consequência de que resultam em nova classificação à mistura resultante, não sendo possível sustentar a do Capítulo pleiteado apenas pela adição de café.

A empresa, em seu recurso, mesmo após a decisão da DRJ que aceitou em parte o pleiteado na impugnação, nada acrescenta. Não mostra a composição qualitativa e quantitativa dos produtos. Cita apenas um exemplo, a capsula “Latte Macchiato”, apresentando a composição:



Cita descrição da internet e aduz não ter oposição com relação a eventual diligência:

Ademais, caso esse Eminente Órgão Julgador entenda por bem remeter o julgamento em diligência com o fito de se apurar a integralidades da classificação/composições dos muitos produtos listados, a ora Recorrente desde já salienta que em nada, se opõe.

Dessa forma, considero não existir elementos a comprovar o entendimento adotado. Deveria ter, a empresa, apresentado provas do que alega. Portanto, nesse item, é de se manter o decidido pelo julgamento de origem.

6 AJUSTES DE ACRÉSCIMO DE CRÉDITOS: Créditos extemporâneos

A empresa se creditou de ajustes de acréscimos de crédito nos Blocos M100 e M500 da EFD-Contribuições, dentre eles muitos nos quais a descrição constava apenas “Tese Despesas e Insumos”. Os créditos apresentados se referiam a aquisições ocorridas em período pretérito de janeiro de 2012 ao final de 2014.

A empresa assim se justifica no recurso voluntário:

Importante fazermos o caminho traçado na impugnação, a fim de bem relembrarmos que a Contribuinte, após intimação pelo Fisco, apresentou planilha com a composição de créditos, com a identificação de rubricas sob o termo “SIMPLES”, em julho de 2016 a dezembro de 2017 relativos às compras de produto alíquota zero, realizadas nas aquisições ocorridas junho e agosto de 2011, efetuadas de fornecedores optantes pelo Simples Nacional.

(...)

Portanto, o primeiro ponto a ser elucidado de forma insistente é **que a Contribuinte comprovou a existência do direito creditório**.

(...)

Ora, a glosa dos referidos créditos deu-se de maneira completamente indevida, uma vez que, restou demonstrado durante a fiscalização, pela própria Receita Federal que apurou através dos comprovantes de transferências para os fornecedores optantes do SIMPLES, **a existência dos créditos tomados e compensados pelo contribuinte**.

(...)

Em que pese o lapso temporal, inexiste qualquer previsão ou vedação para a compensação em momento posterior ao da aquisição. Inclusive, a 3^a Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), tem-se posicionado quanto à inexistência de necessidade de retificação do Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais (Dacon) e/ou da Escrituração Fiscal Digital Contribuições (EFD Contribuições) de períodos anteriores.

(...)

Contudo, persistimos no argumento já delineado, por se tratar de períodos decaídos, por certo que a Contribuinte sequer teria a obrigação de mantê-los arquivados e organizados, contudo, na busca pelo melhor atendimento à fiscalização solicitou acréscimo de prazo para apresentação de documentos, já que necessitaria revolver seu acervo físico de registros contábeis de 5 (cinco anos).

Por variados motivos não cabe prover o pleito da empresa.

Primeiro, **como a apuração dos créditos para ressarcimento ou dedução depende, no mais dos casos, da prévia confrontação entre créditos e débitos dentro do período de apuração, inevitável é que o reconhecimento do direito creditório deva se dar por períodos de apuração**. Importa destacar que o trimestre de apuração tem influência no rateio dos dispêndios passíveis de consideração na base de cálculo dos créditos. Tais disposições são encontradas, de forma clara, nas instruções normativas que regularam a matéria (IN SRF 600/2005, IN RFB 900/2008, IN RFB 1.300/2012, IN RFB 1.717/2017 e seguintes). A legislação se reporta, para fins de determinação do crédito, **ao mês de aquisição** do bem ou serviço **ou mês em que a despesa for incorrida**, e, caso o crédito não seja aproveitado no próprio mês de sua apuração, poderá sê-lo nos seguintes.

O cerne da questão não é o momento em que o crédito é utilizado, mas sim para qual período ele é apurado. A utilização do saldo de créditos de meses anteriores é uma faculdade da contribuinte, não podendo a autoridade fiscal incluir tais créditos, de ofício, em um Perdcomp que versou unicamente a respeito dos créditos de um período de apuração específico. Ou seja, os arts. 3º, § 4º, das Leis nº 10.637/2002, e 10.833/2003, permitem que um crédito já

apurado em um determinado mês, e não utilizado, possa ser aproveitado em meses posteriores. Porém, não permite que se aproveite um crédito não apurado no mês incorrido, para escrituração direta em outro período de apuração. No caso, a escrituração foi realizada como ajuste, dispensando a alimentação das correspondentes notas fiscais.

Importa observar o comando presente no art. 74, § 14, da Lei nº 9.430/1996, a saber:

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.

(...)

§ 14. A Secretaria da Receita Federal - SRF disciplinará o disposto neste artigo, inclusive quanto à fixação de critérios de prioridade para apreciação de processos de restituição, de ressarcimento e de compensação.

É de se pontuar, também, a questão relativa à obrigatoriedade dos contribuintes de apresentação de obrigações acessórias definidas pelo órgão fazendário, nos termos consignados nos artigos 113 e 115 do Código Tributário Nacional (CTN)⁶.

Antes, deveria o controle ser feito pelo interessado através do Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais (Dacon), instituído pela Instrução Normativa SRF nº 387, de 20 de janeiro de 2004. O Dacon retificador seria obrigatório para a situação, atendendo ao art. 11 da IN SRF 590/2005. Após, o controle passou para a EFD-Contribuições que, conforme disciplina a IN RFB nº 1.252/2012 (que revogou a IN RFB 1.015/2010), em relação às pessoas jurídicas sujeitas à tributação do Imposto sobre a Renda com base no Lucro Real, restando obrigatoriedade em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2012. Na EFD-Contribuições, os esclarecimentos e ajuda já firmavam a necessidade de retificação da escrituração a cujo período se refere o crédito. Com a extinção do DACON pela Instrução Normativa RFB nº 1.441, de 20/01/2014, a partir de 01/01/2014 o controle dos créditos permaneceu na EFD-Contribuições, a qual **também previu a retificação da referida escrituração fiscal digital para alteração dos créditos**:

⁶ Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

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

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

(...)

Art. 115. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.

Art. 11. A EFD-Contribuições, entregue na forma desta Instrução Normativa, poderá ser substituída, mediante transmissão de novo arquivo digital validado e assinado, para inclusão, alteração ou exclusão de documentos ou operações da escrituração fiscal, ou para efetivação de alteração nos registros representativos de créditos e contribuições e outros valores apurados.

§ 1º O arquivo retificador da EFD-Contribuições poderá ser transmitido até o último dia útil do ano-calendário seguinte a que se refere a escrituração substituída.

§ 1º **O direito de o contribuinte pleitear a retificação da EFD-Contribuições extingue-se em 5 (cinco) anos contados do 1º (primeiro) dia do exercício seguinte àquele a que se refere a escrituração substituída.** (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1387, de 21 de agosto de 2013)

§ 2º **O arquivo retificador da EFD-Contribuições não produzirá efeitos quanto aos elementos da escrituração, quando tiver por objeto:**

I - reduzir débitos de Contribuição:

a) cujos saldos a pagar já tenham sido enviados à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) para inscrição em Dívida Ativa da União (DAU), nos casos em que importe alteração desses saldos;

b) cujos valores apurados em procedimentos de auditoria interna, relativos às informações indevidas ou não comprovadas prestadas na escrituração retificada, já tenham sido enviados à PGFN para inscrição em DAU; ou

c) cujos valores já tenham sido objeto de exame em procedimento de fiscalização;

II - alterar débitos de Contribuição em relação aos quais a pessoa jurídica tenha sido intimada de início de procedimento fiscal; e

III - alterar créditos de Contribuição objeto de exame em procedimento de fiscalização ou de reconhecimento de direito creditório de valores objeto de Pedido de Ressarcimento ou de Declaração de Compensação.

§ 3º A pessoa jurídica poderá apresentar arquivo retificador da escrituração, em atendimento a intimação fiscal e nos termos desta, para sanar erro de fato: (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1387, de 21 de agosto de 2013)

I - na hipótese prevista no inciso II do § 2º, havendo recolhimento anterior ao início do procedimento fiscal, em valor superior ao escriturado no arquivo original, desde que o débito tenha sido também declarado em DCTF; e (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1387, de 21 de agosto de 2013)

II - na hipótese prevista no inciso III do § 2º, decorrente da não escrituração de operações com direito a crédito, ou da escrituração de operações geradoras de crédito em desconformidade com o leiaute e regras da EFD-Contribuições. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1387, de 21 de agosto de 2013)

§ 4º A pessoa jurídica que transmitir arquivo retificador da EFD-Contribuições, alterando valores que tenham sido informados na Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF), deverá apresentar, também, DCTF retificadora, observadas as disposições normativas quanto à retificação desta.”
(Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1387, de 21 de agosto de 2013)
(Destaque acrescidos) (gn).

Os dispositivos não extrapolam ou ferem nenhum dispositivo legal, estando em consonância com o art. 74 da Lei 9.430/1996, já citado.

Desta forma, cabe ao contribuinte manter controle de todas as operações que influenciem a apuração do valor devido das contribuições e dos respectivos créditos a serem descontados, informando seus débitos e créditos de forma a permitir que os valores respectivos sejam objeto de verificação e comprovação, se caso.

O “Perguntas e Respostas” da EFD-Contribuições também registra (consulta feita em 20/05/2024, <http://sped.rfb.gov.br/arquivo/show/3024>):

90) Como informar um crédito extemporâneo na EFD-CONTRIBUIÇÕES?

O crédito extemporâneo deverá ser informado mediante a retificação da escrituração cujo período se refere o crédito. As empresas devem observar os seguintes procedimentos:

1. Retificar a EFD-Contribuições do correspondente período de apuração, para constituir os créditos decorrentes de documentos não considerados na apuração inicial. Os saldos de créditos das EFDs-Contribuições dos meses posteriores à constituição do crédito devem ser retificados para evidenciar o novo crédito, nos registros 1100 (PIS/Pasep) e 1500 (Cofins);
2. Retificar a DIPJ/ECF, para ajustar o custo/despesa considerado na apuração do lucro líquido, caso os documentos fiscais não considerados na apuração de crédito na EFD-Contribuições original tenham sido computados pelo seu valor bruto;
3. Retificar a DCTF, caso seja apurado valor suplementar de PIS, Cofins, IRPJ e de CSLL a recolher, decorrente do ajuste referido nos itens acima.

Procedimento semelhante deverá ser adotado com relação aos períodos anteriores à obrigatoriedade da EFD-Contribuições, qual seja, retificação do DACON, DIPJ e DCTF, quando for o caso. Atentar para o fato que a retificação de DACON pode também ensejar ainda a retificação da EFD-Contribuições de períodos posteriores.

Em decisões recentes, a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) do Carf dispôs:

EMENTA:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

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

.....
ENERGIA ELÉTRICA. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. DACON NÃO RETIFICADO. APROVEITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

O aproveitamento de créditos extemporâneos está condicionado à apresentação dos Demonstrativos de Apuração de Contribuições Sociais (Dacon) retificadores dos respectivos trimestres, demonstrando os créditos e os saldos credores trimestrais, bem como das respectivas Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) retificadoras.

(CSRF 3^a. Turma; Processo: 10925.905144/2010-66; Sessão 16/10/2019). (gn).

EMENTA:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2009

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. DACON NÃO RETIFICADO. APROVEITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

O aproveitamento de créditos extemporâneos está condicionado à apresentação dos Demonstrativos de Apuração (Dacon) retificadores dos respectivos trimestres, **demonstrando os créditos e os saldos credores trimestrais**, bem como das respectivas Declarações de Débitos e Créditos (DCTF) retificadoras. (gn).

(CSRF 3^a. Turma; Processo: 11080.725590/2010-31; Sessão 13/04/2022).

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

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2006

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. DACON NÃO RETIFICADO. APROVEITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

O aproveitamento de **créditos extemporâneos** está **condicionado** à apresentação dos Demonstrativos de Apuração (Dacon) **retificadores** dos respectivos trimestres, demonstrando os créditos e os **saldos credores trimestrais**. (gn).

(CSRF 3^a. Turma; Processo: 10783.720619/2011-99; Sessão 14/03/2024).

Não obstante a empresa cite decisão da CSRF pela possibilidade de apropriação dos créditos, a jurisprudência mais recente se consolidou em sentido contrário.

Segundo, cabe ao contribuinte guardar a devida comprovação. Nesse ponto, a decisão da DRJ parece suficiente:

Conforme dispõe o art. 15 do Decreto nº 70.235, de 1972, é na impugnação/manifestação de inconformidade que o sujeito passivo expõe suas razões de fato e de direito, instruindo-a com os documentos que comprovem suas alegações. A produção posterior de provas somente é admissível em casos específicos e devidamente comprovados, de acordo com o que determina a legislação processual administrativa, nos §§ 4º e 5º do art. 16 do mesmo Decreto.

Não consta nos §§ 4º e 5º do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972 a possibilidade de produção posterior de provas motivada pela extensa quantidade de documentos ou diante do lapso de tempo entre a data dos documentos e o momento de apresentação deles como prova de um direito alegado. Tratando-se de direito creditório (aproveitamento de saldo creditório não utilizado em período anterior), cabe ao contribuinte a guarda dos documentos que embasaram o crédito, assim como a comprovação de não utilização da totalidade do crédito em períodos subsequentes aos da apuração, ainda que transcorrido o prazo decadencial concernente ao período em que apurado o crédito.

Ademais, ainda que se admitisse a juntada posterior de demonstrativos e documentos tendentes à comprovação da regularidade dos créditos extemporâneos aproveitados pelo contribuinte, compulsando os autos, não se identificou a juntada desses documentos. Assim, improcedente o pleito do contribuinte quanto à glosa de créditos extemporâneos.

A empresa cita a Solução de Consulta Cosit/RFB nº 58/2016 como explicação de seu crédito. A ementa da referida SC é a seguinte:

ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

EMENTA: SUSPENSÃO DO PAGAMENTO. ALÍQUOTA ZERO. SIMPLES NACIONAL. INAPLICABILIDADE.

A suspensão do pagamento da Cofins prevista no art. 32, I, da Lei nº 12.058, de 2009, e no art. 54, III, da Lei nº 12.350, de 2010, bem como a alíquota zero da referida contribuição prevista no art. 1º, XIX, da Lei nº 10.925, de 2004, são inaplicáveis a pessoas jurídicas optantes pelo Simples Nacional.

AQUISIÇÕES DE BENS DE PESSOA JURÍDICA OPTANTE PELO SIMPLES NACIONAL. APURAÇÃO DE CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

As pessoas jurídicas sujeitas ao regime de apuração não cumulativa da Cofins, observadas as vedações previstas e demais disposições da legislação aplicável, podem apurar créditos referentes às aquisições de bens de pessoas jurídicas optantes pelo Simples Nacional.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 24; Lei nº 10.925, de 2004, art. 1º, XIX; Lei nº 12.058, de 2009, arts. 32 e 34; Lei nº 12.350, de 2010, arts. 54 e 56; Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 15, de 26 de setembro de 2007.

Igual é o texto para o PIS. Nos fundamentos, assim consta:

Assim, ao tempo da consulta, de fato havia o direito ao crédito presumido quando, por exemplo, os produtos classificados nos códigos 02.01, 02.02, 02.03 e 02.07 da Tipi (carne bovina fresca ou refrigerada; carne bovina congelada; carne suína fresca, refrigerada ou congelada; e carnes e miudezas comestíveis das aves da posição 01.05, frescas, refrigeradas ou congeladas, respectivamente) eram adquiridos com suspensão do pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, já que a revenda dessas carnes era tributada normalmente. Desde 8 de março de 2013, porém, o supermercado revende esses produtos com alíquota 0 (zero), não mais havendo se falar em direito a crédito presumido.

(...)

As pessoas jurídicas sujeitas ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, observadas as vedações previstas e demais disposições da legislação aplicável, podem apurar créditos referentes às aquisições de bens de pessoas jurídicas optantes pelo Simples Nacional

Instado a comprovar, contribuinte apresentou uma parte de notas fiscais, uma parte de pagamentos aos fornecedores e outra parte não logrou êxito na comprovação. No caso, foi constatado aproveitamento de créditos nessas condições também em períodos anteriores, o que reforça a necessidade da devida apuração por período, refazendo o declarado.

Por fim, recentemente, foi publicada a súmula Carf na mesma direção:

SÚMULA CARF Nº 231

Aprovada pela 3^a Turma da CSRF em sessão de 05/09/2025 – vigência em 16/09/2025

O aproveitamento de créditos extemporâneos da contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS exige a apresentação de DCTF e DACON retificadores, comprovando os créditos e os saldos credores dos trimestres correspondentes.

Assim, deve ser negado provimento ao recurso voluntário com relação aos créditos extemporâneos.

7 CRÉDITOS DAS CONTRIBUIÇÕES: Glosas

A empresa desistiu do litígio com relação aos créditos com base na depreciação de bens do ativo imobilizado (Anexos XXI a XXXVII do relatório fiscal).

Assim como constou na peça recursal, cabem algumas observações sobre o conceito de insumos das contribuições, o que será feito de modo bem objetivo.

7.1 CONCEITO DE INSUMOS

Cumpre uma digressão inicial sobre o conceito de insumo a ser utilizado, uma vez que abordado tanto na decisão de primeiro grau quanto no recurso. É de se delimitar, então, o

que se entende por insumo, nos termos da legislação de regência. Em sua origem, a sistemática da não cumulatividade do PIS e da Cofins estava basicamente regrada no art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, que tratam sobre quais créditos poderão ser descontados, inclusive dos bens e serviços utilizados como insumos. As previsões legais foram disciplinadas, no âmbito da RFB, inicialmente, pelas Instruções Normativas, nº^s 247/2002, 358/2003 e 404/2004.

Mais recentemente, o julgamento do Superior Tribunal de Justiça (STJ) no Recurso Especial (REsp) nº 1.221.170/PR, submetido à sistemática dos recursos repetitivos de que tratam os arts. 1.036 e seguintes do NCPC, fixou entendimento aplicável à matéria. Em tal julgado, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) assentou as seguintes teses “(a) é *ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte”.*

O entendimento fixado pelo STJ foi **intermediário** entre o adotado pela RFB em suas instruções normativas e o pleiteado por muitas empresas. Assim, não se poderia limitar os créditos aos gastos com o aplicado diretamente na fabricação, bem como ao que sofre desgaste na produção. Tampouco, por outro lado, abrangeia gastos necessários à manutenção da atividade empresarial, mas sim os dispêndios vinculados ao processo produtivo apenas, em suas fases, afastando outras despesas. Ou seja, não é o conceito adotado para o IPI. Tampouco para o IRPJ.

Após, foram publicados a Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF e o Parecer Normativo (PN) Cosit/RFB nº 05, de 17/12/2018. Este esclareceu aspectos do julgado para fins de sua adoção administrativa.

Observe-se, ainda, que a mudança de entendimento acima abordada não afasta a necessidade de comprovação de que os dispêndios, para efeitos de classificação como insumos, estejam relacionados intrinsecamente ao exercício das atividades-fim da empresa e não correspondam a meros gastos operacionais. A referida mudança também não implica que o novo entendimento sobre o conceito de insumos se sobreponha às vedações e limitações de creditamento previstas em lei. E mais, mantém-se, inclusive em decorrência de critério lógico, a necessidade de delimitação e escrituração apartada, para o aproveitamento como crédito, no caso de gastos em bens e serviços aproveitados tanto em áreas de produção como em outras atividades da empresa.

7.2 GLOSAS DE FRETES DE TRANSFERÊNCIA

A empresa informou ajustes de acréscimos de crédito relativos aos fretes de transferência, o que foi glosado pela fiscalização. Em seu recurso, o contribuinte disserta sobre a importância dos centros de distribuição. Trata das embalagens, conservação e formas de

armazenamento das mercadorias. Especificamente sobre os fretes, que é a matéria glosada, se insurge contra o entendimento adotado na apreciação de 1º grau:

No entendimento assumido pela DRJ ficou negligenciada a informação que a empresa Recorrente conta atualmente com 74 lojas em funcionamento espalhadas entre os estados do Paraná, São Paulo e Mato Grosso do Sul, distribuídas em 36 cidades diferentes e que, invariavelmente, necessita dos fretes para transferir as mercadorias adquiridas do Centro de Distribuição para filiais e até mesmo entre as próprias filiais em suas operações de logística.

Deste modo, por intermédio dos fretes entre o Centro de Distribuição e filiais e também entre as filiais, internamente e por meio dos processos logísticos adequados, organiza-se a distribuição das mercadorias a serem vendidas de forma fracionada, em quantidades menores, o que se mostra essencial para as atividades da Recorrente, à medida que seria impossível que as mercadorias que, num geral, são adquiridas para o abastecimento de diversas lojas, fossem entregues pelo fabricante em pequenos lotes em 28 cidades distintas.

Está se tratando aqui de atividade comercial, do ramo supermercadista. Os fretes são internos. Assim, não se está tratando do frete na venda para o consumidor (previsto no inciso IX do art. 3º da Lei 10.833/2003 – “armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor”). Tampouco de fretes nas compras. Para estes, não consta ter existido glosas.

Ocorre que a decisão do STJ, referida no subtítulo anterior, definiu a abrangência dos insumos ao processo produtivo ou prestação de serviços. A *necessidade*, conforme julgado pelo STJ, está relacionada ao processo de produção, e não à atividade empresarial. Os contornos para adoção administrativa pela RFB foram definidos no Parecer Normativo Cosit 05/2018. No que interessa aqui:

Conclusão

166. Com base no exposto, conclui-se que, conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins (inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003) deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

(...)

a) somente podem ser considerados insumos itens aplicados no processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços a terceiros, excluindo-se do conceito itens utilizados nas demais áreas de atuação da pessoa jurídica, como administrativa, jurídica, contábil, etc., bem como itens relacionados à atividade de revenda de bens;

(...)

c) o processo de produção de bens encerra-se, em geral, com a finalização das etapas produtivas do bem e o processo de prestação de serviços geralmente se encerra com a finalização da prestação ao cliente, excluindo-se do conceito de insumos itens utilizados posteriormente à finalização dos referidos processos, salvo exceções justificadas (como ocorre, por exemplo, com os itens que a legislação específica exige aplicação pela pessoa jurídica para que o bem produzido ou o serviço prestado possam ser comercializados, os quais são considerados insumos ainda que aplicados sobre produto acabado);

As despesas com fretes para a transferência/transporte de produtos acabados entre os estabelecimentos do contribuinte são serviços utilizados na **distribuição/reorganização** das mercadorias, e **não na produção** delas, sobretudo quando se trata de **produto acabado**. Por isso os referidos **fretes não podem ser considerados insumos** e gerar créditos com base no inciso II do artigo 3º das Leis nº 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003.

A jurisprudência nesse sentido predominou recentemente. Cita-se como exemplo apenas o seguinte acórdão:

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

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

(...)

CRÉDITOS. DESPESAS COM FRETES. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS. IMPOSSIBILIDADE. JURISPRUDÊNCIA PACÍFICA DO STJ.

Conforme jurisprudência assentada, pacífica e unânime do STJ, e textos das leis de regência das contribuições não cumulativas (Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003), não há amparo normativo para a tomada de créditos em relação a fretes de transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa. O raciocínio se estende a fretes entre estabelecimentos para formação de lotes, destinados a posterior exportação.

(CSRF 3^a Turma; Processo: 13971.722179/2018-51; Acórdão: 9303-015.666; Sessão 15/08/2024).

Por fim, tem-se a súmula recente do Carf sobre a matéria:

Súmula CARF nº 217

Aprovada pela 3^a Turma da CSRF em sessão de 26/09/2024 – vigência em 04/10/2024

Os gastos com fretes relativos ao transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa não geram créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins não cumulativas.

Acórdãos Precedentes: 9303-014.190; 9303-014.428; 9303-015.015.

7.3 GLOSAS DE TAXAS DE CARTÃO DE CRÉDITO

As despesas com as taxas de administração de cartões de crédito foram glosadas.

A empresa apresenta dados de compras e entende ser fácil de verificar a essencialidade de tais despesas.

É de se reconhecer a importância da despesa em questão para o comércio varejista e atividade de supermercado, pelo menos no Brasil. Porém, na direção do já visto acima, despesas com taxa de administração de cartões de crédito não guardam relação com o conceito de insumo, tendo, sim, a natureza de despesa operacional, que com aquele não se confunde.

Tendo em vista que a Impugnante exerce a atividade de comércio varejista e atacadista, não há que se falar em utilização de bens ou serviços como insumos, visto que, neste caso, não há produção de bens ou prestação de serviços.

Seguem julgados do Carf na direção do entendimento adotado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2010 a 31/12/2011

(...)

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. CRÉDITOS. TAXAS PAGAS A ADMINISTRADORAS DE CARTÕES. IMPOSSIBILIDADE.

As despesas relativas a serviços prestados por administradoras ou operadoras de cartões de crédito e/ou débito, incorridas por pessoa jurídica no exercício de atividade comercial, não geram direito a crédito, no regime não-cumulativo do PIS e da Cofins, por falta de previsão legal.

(...)

(Processo 10540.721182/2016-78; Acórdão: 3302-008.120; Sessão: 29/01/2020; 2^a Turma, 3^a Câmara, 3^a Seção do Carf).

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/2017 a 31/12/2019

(...)

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. COMÉRCIO VAREJISTA.

Somente há insumos geradores de créditos da não cumulatividade da Cofins nas atividades de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviços a terceiros. Para fins de apuração de créditos da contribuição, não há insumos na atividade de revenda de bens, notadamente porque a esta atividade foi reservada a apuração de créditos em relação aos bens adquiridos para revenda.

A modalidade de creditamento pela aquisição de insumos é a regra geral aplicável às atividades de produção de bens e de prestação de serviços no âmbito da não cumulatividade da contribuição, sem prejuízo das demais modalidades de creditamento estabelecidas pela legislação, que naturalmente afastam a aplicação da regra geral nas hipóteses por elas alcançadas.

(...)

(Acórdão 3402-012.371; sessão de 28/11/2024; 2^a Turma, 4^a Câmara, 3^a Seção do Carf; processo 11000.727904/2021-35).

Devem ser mantidas as glosas.

7.4 AJUSTES DE ACRÉSCIMOS DE CRÉDITO DE PAGAMENTOS DE IPTU

A empresa contesta a glosa. Apresenta quadro com os imóveis que aluga e alega que o IPTU faz parte do encargo contratual do locatário. Tudo faz parte do contrato de aluguel. A recorrente apresenta jurisprudência do Carf em seu favor.

Registre-se, desde logo, que, não obstante existir jurisprudência em favor do entendimento da recorrente, a CSRF e a jurisprudência recente têm adotado posição diversa. Veja-se, como exemplo, os seguintes julgados:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

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

IPTU. CONDOMÍNIO. DIFERENÇAS. CREDITAMENTO. PIS/COFINS. IMPOSSIBILIDADE.

As despesas de condomínio não se equiparam ao pago a título de reembolso de IPTU e, consequentemente, não é passível de creditamento nos termos do artigo 3º inciso IV das Leis das contribuições não cumulativas (aluguéis de prédios).

(...)

(Processo: 19311.720253/2017-74; Acórdão: 3301-014.169; Sessão: 19/09/2024; 1^a Turma da 3^a Câmara da 3^a Seção).

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

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

NÃO-CUMULATIVIDADE. IPTU E TAXAS CONDOMINIAIS. CONTRATO DE LOCAÇÃO. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Os encargos de locação relacionados aos contratos de aluguel (IPTU e Taxas Condominiais) têm natureza distinta de “aluguel”, de forma que seu creditamento não encontra amparo no art. 3º, IV, das Leis nº 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003.

(CSRF; Processo: 19515.720828/2018-43; Acórdão: 9303-015.489; Sessão: 17/07/2024).

Adota-se o entendimento da CSRF proferido na decisão acima, por unanimidade, pelo que se transcreve o seguinte trecho do voto:

O art. 3º, IV, das Leis nº 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, autorizam a dedução de crédito dos aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa.

O termo “aluguel” contempla tão somente a remuneração pela locação não fungível, no sentido definido pela legislação civil (art. 565 da Lei nº 10.406/02), quando uma das partes se obriga a ceder à outra, por tempo determinado ou não, o uso e gozo de coisa não fungível, mediante o pagamento de retribuição:

Lei nº 10.406/02

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

Por outro lado, dispõem os art. 23 e 25 da Lei nº 8.245/1991, que:

Art. 23. O locatário é obrigado a:

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

(...)

XII - pagar as despesas ordinárias de condomínio.

§1º Por despesas ordinárias de condomínio se entendem as necessárias à administração respectiva, especialmente:

(...)

b) consumo de água e esgoto, gás, luz e força das áreas de uso comum;

c) limpeza, conservação e pintura das instalações e dependências de uso comum;

d) manutenção e conservação das instalações e equipamentos hidráulicos, elétricos, mecânicos e de segurança, de uso comum;

(...)

§2º O locatário fica obrigado ao pagamento das despesas referidas no parágrafo anterior, desde que comprovadas a previsão orçamentária e o rateio mensal, podendo exigir a qualquer tempo a comprovação das mesmas.

(...)

Art. 25. Atribuída ao locatário a responsabilidade pelo pagamento dos tributos, encargos e despesas ordinárias de condomínio, o locador poderá cobrar tais verbas juntamente com o aluguel do mês a que se refiram.

Assim, não é possível se ampliar o conceito de aluguel para abarcar as despesas com o condomínio e IPTU.

Primeiro, porque não há relação de acessoria entre esses dispêndios e o aluguel, pois ausente o vínculo de causalidade entre eles. O condomínio é uma contraprestação às utilidades compartilhadas pelos proprietários ou usuários dos prédios, servindo também de custeio dos gastos compartilhados, como, por exemplo, os salários de empregados, materiais de consumo, equipamentos, serviços prestados ao condomínio, etc.

Já o aluguel é conceituado pelo Código Civil como um negócio jurídico, no qual uma das partes cede à outra o uso de um bem de sua propriedade em troca de um pagamento.

Outrossim, o fato de o art. 23, XII, da Lei nº 8.245, de 1991, estabelecer a obrigação do locatário de pagar as despesas ordinárias de condomínio também não significa que tais despesas componham o valor do aluguel em si. Tanto que o inciso I do mesmo dispositivo prevê a obrigação do locatário de pagar pontualmente o aluguel e os encargos da locação, legal ou contratualmente exigíveis.

(...)

Por fim, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, conforme dispõe o art. 123, do CTN.

Logo, **não há amparo legal** para o creditamento de IPTU e condomínio.

Assim, é de se negar provimento.

7.5 DEMAIS AJUSTES: Venda de pães, descontos.

Para os ajustes efetuados de acréscimo de crédito, vale, por óbvio, o mesmo entendimento adotado quanto ao mérito do crédito ou tributação da receita. Em se tratando de matéria não passível de crédito ou passível de tributação como receita, os ajustes efetuados para agregar créditos não agregados ou compensar receitas tidas como tributadas indevidamente também não podem ser validados.

8 CONCLUSÃO

Por todo o exposto, voto por rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, por julgar improcedente o recurso.

Assinado Digitalmente

MARCELO ENK DE AGUIAR

