



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11000.727904/2021-35
ACÓRDÃO	3402-012.371 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	28 de novembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	WMS SUPERMERCADOS DO BRASIL LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

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

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. REQUISITOS. MOTIVAÇÃO. TIPIFICAÇÃO. DESCABIMENTO.

Estando o crédito tributário constituído no rigor da lei (art. 142 do CTN), devidamente fundamentado, lastreado nos princípios que movem a Administração Pública (artigo 37, caput, da Constituição Federal de 1988 e artigo 2º, caput, e parágrafo único, da Lei 9.784/1999), e regularmente notificado ao sujeito passivo, não há que se falar em nulidade.

PROCESSOS ADMINISTRATIVO E JUDICIAL. CONCOMITÂNCIA. SÚMULA CARF Nº 01

Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

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

PIS/PASEP. INCIDÊNCIA SOBRE JUROS CALCULADOS PELA TAXA SELIC (OU OUTROS ÍNDICES) RECEBIDOS EM PAGAMENTOS EFETUADOS POR CLIENTES EM ATRASO.

Os juros moratórios de pagamentos atrasados também são classificados como receita financeira, enquanto os juros da devolução de cobrança tributária indevida são tratados como recuperações de custos dentro da receita bruta operacional.

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.

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. INSUMOS. FRETE.

O frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor, nos casos de bens adquiridos para revenda ou utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, pode gerar crédito da Cofins.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. SUPERMERCADO. ESCOLTA. TRANSPORTE DE VALORES. ALUGUEL DE SOFTWARE UTILIZADO PELO SETOR ADMINISTRATIVO. TAXAS DE CARTÕES DE CRÉDITO. SACOLAS DESTINADAS AO CONSUMIDOR.

Os custos com escolta, transporte de valores, aluguel de software utilizado pelo setor administrativo, taxas de cartões de crédito e sacolas destinadas ao consumidor não geram crédito da Cofins para as atividades realizadas pelo supermercado (comércio varejista, açougue, padaria, restaurante),

por não configurarem insumos na produção de bens nem se enquadrarem em qualquer outra hipótese de creditamento prevista em lei que permita o enquadramento dessas despesas.

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 enquadrarem em qualquer outra hipótese de creditamento prevista em lei que permita o enquadramento dessas despesas.

CRÉDITO. LOCAÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS.

As máquinas e equipamentos locados para utilização na atividade desempenhada pela pessoa jurídica (armazenamento de mercadorias para comercialização) é passível de creditamento na forma do art. 3º, IV, da Lei n.º 10.833/2003.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

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

COFINS. INCIDÊNCIA SOBRE JUROS CALCULADOS PELA TAXA SELIC (OU OUTROS ÍNDICES) RECEBIDOS EM PAGAMENTOS EFETUADOS POR CLIENTES EM ATRASO.

Os juros moratórios de pagamentos atrasados também são classificados como receita financeira, enquanto os juros da devolução de cobrança tributária indevida são tratados como recuperações de custos dentro da receita bruta operacional.

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.

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. INSUMOS. FRETE.

O frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor, nos casos de bens adquiridos para revenda ou utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, pode gerar crédito da Cofins.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. SUPERMERCADO. ESCOLTA. TRANSPORTE DE VALORES. ALUGUEL DE SOFTWARE UTILIZADO PELO SETOR ADMINISTRATIVO. TAXAS DE CARTÕES DE CRÉDITO. SACOLAS DESTINADAS AO CONSUMIDOR.

Os custos com escolta, transporte de valores, aluguel de software utilizado pelo setor administrativo, taxas de cartões de crédito e sacolas destinadas ao consumidor não geram crédito da Cofins para as atividades realizadas pelo supermercado (comércio varejista, açougue, padaria, restaurante), por não configurarem insumos na produção de bens nem se enquadrarem em qualquer outra hipótese de creditamento prevista em lei que permita o enquadramento dessas despesas.

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 enquadrarem em qualquer outra hipótese de creditamento prevista em lei que permita o enquadramento dessas despesas.

CRÉDITO. LOCAÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS.

As máquinas e equipamentos locados para utilização na atividade desempenhada pela pessoa jurídica (armazenamento de mercadorias para

comercialização) é passível de creditamento na forma do art. 3º, IV, da Lei n.º 10.833/2003.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, (I) por unanimidade de votos, (i) em não conhecer do Recurso Voluntário em relação (a) aos argumentos relativos ao caráter confiscatório da multa de 75%, por incidência da Súmula CARF nº 2, e (b) à aplicação indevida de alíquota zero em vendas de informática (programa de inclusão digital), por incidência da Súmula CARF nº 1 (concomitância), e (ii) em rejeitar a preliminar do Auto de Infração, para, na parte conhecida, dar parcial provimento ao Recurso Voluntário nos seguintes termos: II) por unanimidade de votos, para, observados os requisitos legais para o aproveitamento do crédito das contribuições não cumulativas, reverter as glosas referentes às despesas de aluguel de máquinas; III) por maioria de votos, para (i) reverter as glosas sobre os créditos originados de despesas com fretes entre o Centro de Distribuição (CD) e as lojas, mas desde que atendidos os requisitos da lei, dentre os quais ter sido o dispêndio suportado pelo vendedor, ter sido realizado por pessoa jurídica domiciliada no País e terem sido tributadas as referidas operações pelas contribuições PIS/COFINS, vencidos neste ponto, os conselheiros Jorge Luís Cabral e Arnaldo Diefenthaler Dornelles, que não revertiam as glosas; (ii) NÃO reverter as glosas sobre os créditos originados de despesas com IPTU e condomínio, vencida, neste ponto, a conselheira Mariel Orsi Gameiro; e (iii) NÃO afastar o lançamento de ofício sobre a exclusão da base de cálculo do PIS e da COFINS sobre os valores aos descontos originados de acordos promocionais junto aos fornecedores, vencida, neste ponto, a conselheira Cynthia Elena de Campos (relatora); e IV) por voto de qualidade, para NÃO reverter as glosas sobre os créditos originados de despesas aduaneiras, vencidos, neste ponto, os conselheiros Jorge Luís Cabral, Bernardo Costa Prates Santos e Mariel Orsi Gameiro. Designado para redigir o voto vencedor relativo ao tópico III). (iii) o conselheiro Arnaldo Diefenthaler Dornelles.

Assinado Digitalmente

Cynthia Elena de Campos – Relatora

Assinado Digitalmente

Arnaldo Diefenthaler Dornelles – Presidente e Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Jorge Luís Cabral, Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta, Bernardo Costa Prates Santos (substituto integral), Mariel Orsi Gameiro, Cynthia Elena de Campos e Arnaldo Diefenthaler Dornelles (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o v. Acórdão nº 110-007.766, proferido pela 7ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal 10 que, por unanimidade de votos, não conheceu da impugnação na parte levada ao crivo do Poder Judiciário, declarando a definitividade da discussão na esfera administrativa, e julgou improcedente a peça de contestação quanto aos demais temas, conforme ementa abaixo:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

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

TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES NÃO DECLARADOS. MULTA APLICÁVEL

Tributo não declarado e não pago é constituído de ofício, com o acréscimo da multa de 75% do valor da contribuição não recolhida.

JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO.

A multa de ofício é débito para com a União, decorrente de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, configurando-se regular a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício a partir de seu vencimento.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS/JUDICIAIS. EFEITOS.

Regra geral, as decisões administrativas e judiciais têm eficácia interpartes, não sendo lícito estender seus efeitos a outros processos, não só por ausência de permissivo legal para isso, mas também em respeito às particularidades de cada litígio.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

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

NULIDADE.

São válidos os lançamentos de ofício efetuados por autoridade competente, com observância dos requisitos materiais e formais para a prática de atos dessa natureza, em relação aos quais também se observaram os princípios do contraditório e da ampla defesa.

IMPUGNAÇÃO. PROVAS.

A impugnação deve ser acompanhada das provas que possuir, sendo que o interessado tem o ônus da prova acerca daquilo que alega.

LITÍGIO ADMINISTRATIVO. CONCOMITÂNCIA DE AÇÃO JUDICIAL.

A proposição de ação judicial, antes ou após o início da ação fiscal, importa a renúncia às instâncias administrativas, sendo analisados apenas os aspectos do lançamento não abrangidos na discussão judicial.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

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

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.

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, com efeito vinculante para a Receita Federal do Brasil - RFB, 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. Para o creditamento, não é necessário contato ou incorporação ao produto, mas sim o vínculo ao processo produtivo ou à prestação do serviço.

TRIBUTO SUJEITO A REGIME DE NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS DESCONTADOS. LEGITIMIDADE. ÔNUS DA PROVA.

Na exigência fiscal de tributo sujeito a regime de não cumulatividade, a distribuição do ônus probatório deve ser feita em conformidade com as peculiaridades deste regime. Ao Fisco compete a prova do direito da Fazenda Pública em face da Contribuinte, devendo a fiscalização, portanto, fazer a prova das bases de cálculo quando não admita como válidos os valores informados pelo sujeito passivo. Já ao sujeito passivo compete a prova dos fatos modificativos ou extintivos daquele direito, devendo este, portanto, fazer a prova da legitimidade e

do montante dos créditos da não cumulatividade utilizados para descontar do tributo devido.

COMERCIALIZAÇÃO DE PRODUTOS. INSUMOS. CRÉDITO.

Bens e serviços aplicados na fase de comercialização de produtos não são considerados insumos, não dando, pois, direito a desconto de crédito na apuração do PIS ou Cofins na modalidade não cumulativa. Na atividade de revenda de bens, as despesas comerciais e financeiras, como taxas de administração de cartões, comissões de vendas, gastos com emissão de cupons fiscais e outras relacionadas não fazem parte do valor dos bens comercializados e não podem integrar a base de cálculo do crédito como insumos.

CRÉDITO. ALUGUEL DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. ATIVIDADE DA EMPRESA.

O aluguel somente gera direito a crédito na apuração do PIS e da Cofins devidos segundo a modalidade não cumulativa quando referente a máquinas e equipamentos utilizados nas atividades da empresa. Não há previsão legal de crédito para gastos com estruturas de eventos, locação de banheiros químicos e máquinas de café.

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. DESPESA COM ALUGUEL. IPTU.

A legislação de regência permite o crédito sobre as despesas com aluguéis de prédios pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa. A despesa com o IPTU do imóvel alugado e taxas de condomínio não se confundem com aluguel, inexistindo a possibilidade de interpretação extensiva que permita o desconto de crédito correspondente.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. ARMAZENAGEM DE MERCADORIA E FRETE. CONDIÇÕES.

Por não integrar o conceito de insumo utilizado na produção e nem ser considerada operação de venda, os valores das despesas efetuadas com fretes contratados, ainda, que pagos ou creditados a pessoas jurídicas domiciliadas no país, para realização de transferências de mercadorias (produtos acabados) entre estabelecimentos ou centros de distribuição da pessoa jurídica não geram direito a créditos a serem descontados do PIS ou da Cofins devida. O mesmo se aplica às despesas de armazenagem, só passíveis de creditamento quando contratados fretes e armazenagem para entrega direta aos clientes que adquiriram a mercadoria.

CRÉDITO DO REGIME NÃO CUMULATIVO. ATIVIDADE COMERCIAL.

Para o ramo de atividade de supermercados, não há previsão do desconto de créditos para os gastos de vigilância, remoção de entulho, limpeza, lavagem de uniformes e serviços sobre pallets.

INSUMOS. BENS E SERVIÇOS. UTILIZAÇÃO GERAL OU MISTA.

Para aproveitamento de créditos, no caso de bens ou serviços mistos ou de uso geral, é necessário que o contribuinte mantenha registros separados e escrituração que permitam ou identificar o item em questão e sua utilização no processo produtivo ou rateio fundamentado. Na atividade preponderantemente comercial, para descontos de crédito de limpeza na atividade de padaria, os gastos respectivos devem atender esta condição.

INSUMOS. EMBALAGEM.

O conceito de insumo abrange tão somente a embalagem de apresentação, que se agrega ao produto durante o processo produtivo. A embalagem de transporte não se configura como insumo.

CRÉDITO. DESPESAS PORTUÁRIAS E ADUANEIRAS.

Gastos com despachantes, manuseio de container, armazenagem marítima, carregamento e descarregamento e outras, não podem ser descontadas como crédito em conjunto com os fretes e armazenagem nas operações de venda. No caso de importação, os gastos devem estar vinculados ao bem importado para integrar o custo de aquisição e o crédito é calculado com base no valor utilizado para o cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação ou Cofins-Importação recolhidas na entrada no território nacional acrescido, quando for o caso, do valor do IPI vinculado à importação.

CRÉDITO. REVENDA. SUPORTE DE INFORMÁTICA.

Os gastos de manutenção, suporte e licenças de informática e software, utilizados no controle gerencial ou vendas, não podem ser objeto de crédito na atividade comercial.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

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

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.

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, com efeito vinculante para a Receita Federal do Brasil - RFB, 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. Para o creditamento, não é necessário contato ou incorporação ao produto, mas sim o vínculo ao processo produtivo ou à prestação do serviço.

TRIBUTO SUJEITO A REGIME DE NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS DESCONTADOS. LEGITIMIDADE. ÔNUS DA PROVA.

Na exigência fiscal de tributo sujeito a regime de não cumulatividade, a distribuição do ônus probatório deve ser feita em conformidade com as peculiaridades deste regime. Ao Fisco compete a prova do direito da Fazenda Pública em face da Contribuinte, devendo a fiscalização, portanto, fazer a prova das bases de cálculo quando não admita como válidos os valores informados pelo sujeito passivo. Já ao sujeito passivo compete a prova dos fatos modificativos ou extintivos daquele direito, devendo este, portanto, fazer a prova da legitimidade e do montante dos créditos da não cumulatividade utilizados para descontar do tributo devido.

COMERCIALIZAÇÃO DE PRODUTOS. INSUMOS. CRÉDITO.

Bens e serviços aplicados na fase de comercialização de produtos não são considerados insumos, não dando, pois, direito a desconto de crédito na apuração do PIS ou Cofins na modalidade não cumulativa. Na atividade de revenda de bens, as despesas comerciais e financeiras, como taxas de administração de cartões, comissões de vendas, gastos com emissão de cupons fiscais e outras relacionadas não fazem parte do valor dos bens comercializados e não podem integrar a base de cálculo do crédito como insumos.

CRÉDITO. ALUGUEL DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. ATIVIDADE DA EMPRESA.

O aluguel somente gera direito a crédito na apuração do PIS e da Cofins devidos segundo a modalidade não cumulativa quando referente a máquinas e equipamentos utilizados nas atividades da empresa. Não há previsão legal de crédito para gastos com estruturas de eventos, locação de banheiros químicos e máquinas de café.

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. DESPESA COM ALUGUEL. IPTU.

A legislação de regência permite o crédito sobre as despesas com aluguéis de prédios pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa. A despesa com o IPTU do imóvel alugado e taxas de condomínio não se confundem com

aluguel, inexistindo a possibilidade de interpretação extensiva que permita o desconto de crédito correspondente.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. ARMAZENAGEM DE MERCADORIA E FRETE. CONDIÇÕES.

Por não integrar o conceito de insumo utilizado na produção e nem ser considerada operação de venda, os valores das despesas efetuadas com fretes contratados, ainda, que pagos ou creditados a pessoas jurídicas domiciliadas no país, para realização de transferências de mercadorias (produtos acabados) entre estabelecimentos ou centros de distribuição da pessoa jurídica não geram direito a créditos a serem descontados do PIS ou da Cofins devida. O mesmo se aplica às despesas de armazenagem, só passíveis de creditamento quando contratados fretes e armazenagem para entrega direta aos clientes que adquiriram a mercadoria.

CRÉDITO DO REGIME NÃO CUMULATIVO. ATIVIDADE COMERCIAL.

Para o ramo de atividade de supermercados, não há previsão do desconto de créditos para os gastos de vigilância, remoção de entulho, limpeza, lavagem de uniformes e serviços sobre pallets.

INSUMOS. BENS E SERVIÇOS. UTILIZAÇÃO GERAL OU MISTA.

Para aproveitamento de créditos, no caso de bens ou serviços mistos ou de uso geral, é necessário que o contribuinte mantenha registros separados e escrituração que permitam ou identificar o item em questão e sua utilização no processo produtivo ou rateio fundamentado. Na atividade preponderantemente comercial, para descontos de crédito de limpeza na atividade de padaria, os gastos respectivos devem atender esta condição.

INSUMOS. EMBALAGEM.

O conceito de insumo abrange tão somente a embalagem de apresentação, que se agrega ao produto durante o processo produtivo. A embalagem de transporte não se configura como insumo.

CRÉDITO. DESPESAS PORTUÁRIAS E ADUANEIRAS.

Gastos com despachantes, manuseio de container, armazenagem marítima, carregamento e descarregamento e outras, não podem ser descontadas como crédito em conjunto com os fretes e armazenagem nas operações de venda. No caso de importação, os gastos devem estar vinculados ao bem importado para integrar o custo de aquisição e o crédito é calculado com base no valor utilizado para o cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação ou Cofins-Importação recolhidas na entrada no território nacional acrescido, quando for o caso, do valor do IPI vinculado à importação.

CRÉDITO. REVENDA. SUPORTE DE INFORMÁTICA.

Os gastos de manutenção, suporte e licenças de informática e software, utilizados no controle gerencial ou vendas, não podem ser objeto de crédito na atividade comercial.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Por bem reproduzir os fatos, transcrevo o relatório da decisão proferida pela DRJ:

Trata o presente dos **lançamentos de ofício** relativos à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e Programa de Integração Social (PIS), na modalidade não-cumulativa, fls. 3083 a 3102, referentes ao período 07/2017 a 07/2019. O **lançamento das contribuições** para os diversos períodos somou R\$ 87.389.734,68 (Cofins não-cumulativa) e R\$ 19.334.619,80 (PIS não-cumulativo). O total geral dos autos de infração, com a multa de ofício de 75% (passível de redução) e juros moratórios, totalizou R\$ 203.812.663,24. A fiscalização abarcou todo o período anual de 2017 a 2019, embora em alguns meses não tenha resultado em lançamento de ofício, devendo o contribuinte ajustar os saldos de créditos do regime não cumulativo.

A autuada é empresa que atua no comércio varejista e atacadista de mercadorias em geral, com predominância de produtos alimentícios, na exploração do ramo denominado de supermercados (Wal-Mart, que atua ou atuou com as marcas BIG, Nacional, entre outras). A ampla gama de atividades previstas no contrato social pode ser vista nas fls. 3253 a 3255. Apura o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica pelo lucro real e o PIS e Cofins pela sistemática não cumulativa.

O **relatório de ação fiscal** (RAF) descreve o procedimento realizado, as glosas e a apuração dos tributos (fls. 3033 a 3082). Diversos anexos detalham as infrações. A partir dos valores informados na EFD – Contribuições (Escrituração Fiscal Digital), foi feita a auditoria dos valores declarados de PIS e Cofins, com referência na escrituração (ECD – escrituração contábil digital) e documentos e arquivos entregues a partir dos termos de intimações fiscais (TIF). Foram constatadas determinadas infrações que podem ser sintetizadas nos seguintes itens: (1) receita operacional tributada como financeira; (2) receita não tributada decorrente de acordos promocionais; (3) aplicação indevida de alíquota zero na venda (programa de inclusão digital); (4) aproveitamento indevido de créditos em variados itens (abaixo discriminados).

Quanto ao item (1), não foram tributadas receitas de vendas, consideradas e tributadas como receitas financeiras e, nos primeiros meses, como sujeitas à alíquota zero. Trata-se de valores de acréscimos ou juros decorrentes de vendas, receitas operacionais. No item (2) foram autuados ganhos decorrentes de variados acordos celebrados com fornecedores. Na sistemática não cumulativa é registrada a entrada dos produtos adquiridos e escriturado o crédito respectivo. Posteriormente, é registrado crédito para com os fornecedores e redução do

passivo, em prática usual no ramo supermercadista. A prática gera desequilíbrio na sistemática não cumulativa, uma vez não se tratar de descontos incondicionais, dependendo de serviços e condições. Tampouco há ajustes nos créditos apurados. São descritas as diversas contas, bem como informados casos de autuação anteriores.

A infração (3) decorre da auditoria nos ajustes de redução ou acréscimo de créditos (blocos M 110/210/510/610) e nas receitas tributadas à alíquota zero ou monofasia (blocos M 400 e 800). Pelas respostas às intimações ou exames das contas, constataram-se vendas de equipamentos de informática em geral (notebooks, teclados, computadores, mouses) com atribuição de alíquota zero. A chamada Lei do Bem que atribuiu alíquota zero para esses bens vigorou até 12/2015. A fiscalização examinou duas ações judiciais, em relação às quais não foram constatados efeitos para a empresa que impedissem a tributação.

Ainda seguindo o RAF, foi constatado creditamento indevido (infração 4) escriturado nos seguintes itens (Bloco F da EFD-Contribuições):

- a) Em armazenagem e fretes nas operações de vendas – foram glosadas despesas com vigilância, despesas aduaneiras, remoção de entulho, serviços de limpeza e assessoria e fretes de transferência entre unidades;
- b) Em serviços utilizados como insumos – referente às despesas ou taxas com cartão de crédito e despesas de condomínios, retirados por se tratar de gastos administrativos e comerciais;
- c) Em bens utilizados como insumos – sem previsão para despesas de natureza comercial e financeira, como as descontadas de comissões sobre vendas (representação comercial) e gastos com transferência eletrônica de fundos;
- d) Em aluguel de prédios – glosadas as despesas com o IPTU nos imóveis locados;
- e) Quanto aos aluguéis de máquinas e equipamentos – glosa de locações de máquinas de café, de banheiros químicos e lonas para eventos;
- f) Quanto às outras despesas – excluídos os gastos de natureza administrativa, comercial e acessória, a saber restauração de pallets, limpeza de uniformes, manutenção e suporte de informática, manutenção de software, desenvolvimento e licença de programas.

Os anexos acompanham o RAF com as planilhas demonstrativas, além das planilhas e arquivos não pagináveis gerados no curso da auditoria fiscal. Os quadros no RAF consolidam os valores obtidos pela fiscalização. Os saldos e créditos foram aproveitados para desconto da contribuição, resultando em valores devidos a partir de julho de 2017. O saldo de créditos restou modificado, devendo ser ajustado pela empresa.

A empresa foi cientificada da autuação em 24/11/2021 (fl. 3115). Apresentou impugnação ao lançamento em 22/12/2021 (fls. 3121 a 3567). De início, relata os fatos.

Questiona, primeiro, a cobrança de PIS e Cofins sobre os juros de vendas pagas em atraso por seus clientes. Cita a decisão do STF que fixou como inconstitucional a incidência de IRPJ e CSLL sobre os valores atinentes à taxa Selic recebidos em razão de repetição de indébito tributário. A conclusão, aplicável aqui, é de que os juros moratórios têm natureza indenizatória. Cita também o julgamento do STF no Recurso Extraordinário (RE) nº 574.706, no regime de repercussão geral, aplicável ao PIS e Cofins. A partir daí, conclui ser receita uma grandeza econômica referente a certos fatos que ocorrem no patrimônio de uma empresa que modificam o seu estado de riqueza própria (patrimônio líquido), alterando esse valor para mais (no caso das receitas) ou para menos (despesas e custos). Receita, portanto, comporta ingressos no patrimônio da empresa que têm efeito de crescer, de maneira definitiva, o seu patrimônio líquido. Além do mais, já está afastada a hipótese de que os juros moratórios teriam natureza de lucros cessantes. Assim é que:

Logo, por todas as razões expostas, os juros moratórios não estão sujeitos ao PIS e à COFINS por não representarem acréscimo ao patrimônio e terem natureza indenizatória. Mas ainda que assim não se entenda, o que se admite apenas por hipótese, os valores representam receitas financeiras, sendo tributados pelas alíquotas comuns do PIS e da COFINS.

Ainda seguindo a impugnação, quanto ao segundo item acima, em breve resumo, se insurge contra a tributação, que não poderia ser validada por citações de soluções de consulta. O auto de infração é nulo por carecer de fundamentação jurídica para esta autuação, em clara violação ao art. 142 do CTN. Não é mencionada na autuação quais as condições ou eventos de que dependeriam os descontos, ou ainda qual o serviço prestado, que fundamentam a tributação. Não é apresentado o fundamento jurídico para tributar os descontos, deixando de cumprir, em especial, os princípios da motivação e legalidade. Ressalta, acerca do mercado varejista e da natureza dos descontos, usuais na atividade desempenhada:

57. O Impugnante é uma das maiores redes varejistas do mercado e vende produtos das maiores indústrias do Brasil e do mundo, com ampla estrutura e expertise no setor. Como todos os concorrentes, mantém com seus fornecedores acordos comerciais padrão típicos do mercado varejista, que preveem a concessão de descontos para formação do preço do produto comercializado.

.....

64. Independentemente do nome que se dê ao Acordo Comercial a que ele esteja atrelado, esses abatimentos previamente fixados são os elementos que definem o preço do produto comercializado. Um desconto concedido pelo fornecedor, para a adquirente, o Impugnante, representa a definição do preço do produto, um redutor do custo da mercadoria adquirida.

Deve-se atentar aos conceitos e limites do que seja receita. Somente assim pode ser considerada a operação que, de fato, revele ingresso de riqueza nova que se integre ao patrimônio do contribuinte de maneira positiva e definitiva. A

irrelevância da denominação contábil vem para esclarecer que o tratamento contábil não prevalecerá sobre a natureza jurídica. É a contabilidade que reflete o direito, e não o inverso. O STF já decidiu que o registro contábil não determina a base de cálculo dos tributos. Somente há receita, quando há efetivo acréscimo patrimonial. Nos termos utilizados:

79. Esse esclarecimento é bastante relevante porque, ao contrário do que alega a D. Fiscalização para legitimar o Auto de Infração, o fato de uma parte das contas autuadas terem sido denominada receita não altera a realidade da operação. Não se acredita que o Fisco, ao se deparar com a receita indevidamente classificada em conta redutora de custo iria se conformar tão só com a denominação dada pelo contribuinte. Iria certamente investigar a respectiva natureza jurídica da rubrica e não lavrar Auto de Infração somente tomando por base a nomenclatura da conta.

84. Portanto, no caso concreto, o fato de parte desses descontos serem registrados em conta denominada “receitas”, como sustenta a D. Fiscalização, não representa, por si só, aumento de patrimônio líquido, porque deve-se investigar a natureza daqueles registros e não só a sua nomenclatura.

93. Não há dúvidas de que os descontos que o Impugnante pactuou com seus fornecedores não representam aumento de patrimônio em função de decréscimo do passivo. Sob a perspectiva do Impugnante, os descontos pactuados em suas compras são elementos da formação do preço, diminuindo o custo das mercadorias adquiridas e não resultam, de maneira alguma, no exercício de uma atividade que vai gerar imediata receita dela decorrente.

100. O que se concluiu é que, de forma evidentemente contrária ao conceito de receita, o Impugnante adquire as mercadorias com os descontos previamente negociados e o valor com desconto, sob o enfoque do adquirente, representa um decréscimo do valor de aquisição e, por consequência, uma redução no valor do ativo (mercadoria, o elemento patrimonial) que será registrado, estando fora da hipótese de incidência do PIS e da COFINS.

Como dispõe o art. 110 do CTN, a lei tributária não pode alterar o conteúdo, definição e alcance dos institutos do direito privado. Cita pareceres de renomados juristas e jurisprudência sobre a matéria. Sustenta que os descontos pactuados entre empresas varejistas e seus fornecedores representam redução do custo da aquisição de mercadorias, que não se correlacionam com a hipótese de incidência do PIS e da COFINS, no conceito constitucional e legal reconhecido.

Ainda sobre este item da autuação, a caracterização do desconto como incondicional independe de destaque em nota fiscal. Os descontos pactuados com os fornecedores foram previamente acordados, constam de contratos e não dependem de evento futuro e incerto. Nada é demonstrado, exceto uma linha de uma conta. Porém, tal ponto é irrelevante, uma vez que o desconto é redutor de custo, antítese de receita, e porque os requisitos de incondicionalidade aplicam-se

somente aos fornecedores (e não compradores). Também é totalmente improcedente a caracterização como prestação de serviço, uma vez que só há compra e venda, obrigação de dar. Os requisitos da prestação de serviço não estão presentes. Com a redução de custos, não há ingressos financeiros no patrimônio da pessoa jurídica. Jurisprudência é citada.

A reversão da alíquota zero aplicada em venda de mercadorias do Programa de Inclusão Digital (“Lei do Bem”) também é indevida. A impugnante está dando cumprimento à decisão proferida em ação coletiva da ABINEE (nº 0067400-26.2015.4.01.3400). O entendimento judicial pela não revogação antecipada da Lei do Bem foi mantido pelo STJ a todos os membros da cadeia. Caso não mantida a alíquota zero aos varejistas, a decisão não produziria efeitos:

202. Assim, não há dúvidas de que o Impugnante estava obrigado a manter os incentivos da Lei do Bem em razão da determinação contida na decisão proferida na Ação Coletiva nº. 0067400-26.2015.4.01.3400 ajuizada pela ABINEE, sob pena de descumpri-la, pois se comercializasse aos consumidores finais os aludidos produtos sem tais incentivos ele seria anulado por completo.

.....

209. A jurisprudência do A. STJ é no sentido de que o art. 109, § 2º da CF autoriza a propositura de ação contra a União no Distrito Federal, de modo que não há que se admitir a aplicação descontextualizada do art. 2º-A da Lei nº 9.494/97 para promover restrição territorial indevida e para obstar o direito dos associados domiciliados em outras unidades da federação de se valer de decisão coletiva em demanda proposta nessa Seção Judiciária, cuja competência é em todo o território nacional.

Quanto às glosas de créditos, em preliminar, alega nulo o auto de infração, por não preencher os requisitos (como do art. 142 do CTN), incidindo em vício material. A fiscalização não indicou a matéria tributável nem trouxe fundamento legal para as rubricas: remoção de entulho; serviço de limpeza, serviço de assessoria; transferência eletrônica de fundos; armazenagem e frete na operação de venda (contratos de serviços terceirizados). Exemplos são citados, como na transferência eletrônica de fundos, em que a fiscalização se limita a colecionar uma planilha como os valores, sem sequer descrever a natureza do item ou razão da glosa. A fiscalização presumiu fatos jurídicos que deveriam ter sido por ela apurados.

Ainda seguindo a impugnação, aborda de início o fundamento constitucional da não cumulatividade para as contribuições e a decisão do STJ no Resp nº 1.221.170/PR. É indevida a limitação aos créditos defendida pela fiscalização, que não poderia ser limitada às atividades industriais e de prestação de serviços, em detrimento da atividade comercial. A Ministra Regina Helena Costa refere a necessidade de análise da atividade econômica do contribuinte como um todo e cita precedentes judiciais que concedem créditos às atividades comerciais. Além do erro na premissa jurídica, a autuação equivoca-se na premissa fática, uma vez

que a autuada também exerce atividade de produção/fabricação (açougue, delicatessen, padaria, peixaria etc.).

Em específico, também questiona a integralidade das glosas, em resumo:

Armazenagem e fretes de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa: Primeiro, o uso da IN RFB 1.911/2019 é descabido, seja por não refletir a correta interpretação da norma legal, seja por ser posterior aos fatos geradores. Os centros de distribuição são imprescindíveis e possuem diversas funcionalidades (que aborda), não sendo possível exercer a atividade do contribuinte sem eles. Tais gastos são parte da operação de venda e, também, são insumos, necessários para a atividade exercida.

Despesas aduaneiras: Glosa genérica, com fundamento em solução de consulta e que não especifica o que tratou. Trata-se de gastos com despachantes, manuseio de container, armazenagem marítima, descarregamento, demurrage e frete interno pagos à PJ e que compõem o custo de aquisição de mercadorias importadas para revenda. Todos são dispêndios necessários, relacionados à armazenagem ou frete, inclusive, quando no caso de atender a fiscalização aduaneira (cita contrato com empresa Tecon Rio Grande).

Despesas com segurança e vigilância de lojas: A atividade da impugnante exige grandes galpões e volumes extraordinários de mercadorias. Trata-se de vultoso custo necessário.

Despesas de remoção de entulho, serviço de limpeza e assessoria: Claro vício material ao apenas citar termo. Padrões de limpeza e higiene são necessários e cumprem determinação da Anvisa. Tal também se aplica à limpeza de uniformes. A impugnante também é fabricante de produtos alimentícios. A remoção de entulho também decorre de obrigação legal (Lei 12.305/2010 e Decreto 7.404/2010).

Despesas com comissões de cartões de crédito (vendas a prazo) e cupons: São insumos da atividade e a glosa fere a não cumulatividade, uma vez que as operadoras oferecem a receita recebida à tributação do PIS e Cofins. A impugnante também oferece à tributação a totalidade de suas vendas. São serviços essenciais, sendo indispensáveis para operacionalizar vendas, hoje. Os cupons fiscais são exigência legal.

Despesas com IPTU e condomínio: A locação é um negócio jurídico bilateral e oneroso e todos os valores foram pagos em benefício do proprietário do imóvel (locador). O condomínio é um encargo da locação, que possui natureza acessória, assim como o IPTU (contratos são citados).

Comissões sobre vendas e transferência eletrônica de fundos: A interpretação deve ser realizada de forma casuística, ou seja, analisando-se detidamente a atividade-fim específica de cada contribuinte, e não com base em uma solução de consulta, genericamente. A atividade comercial pode aferir crédito. São formalizados contratos de representação comercial para a venda “porta a porta”

de seus produtos, com várias tarefas na intermediação com clientes, que assumiram ainda maior vulto com a pandemia.

Despesas de aluguel de máquinas e equipamentos: Exemplo de carência investigativa é o contrato com Nômade Produções (citado trecho). Não se trata de “locação de lonas”, mas de verdadeira estrutura completa para realização da atividade de comercialização, incluindo instalações elétricas e outros. No demais, também a limitação aos créditos viola o princípio da não cumulatividade.

Outras despesas: Os atos normativos não podem ser aplicados retroativamente, como a IN que fundamenta a autuação. Ocorre que sem os pallets não seria possível realizar o transporte de mercadoria e serviços, sendo necessário restaurar as suas estruturas. Quanto aos ativos intangíveis:

496. Referidos softwares são utilizados, especialmente, para registrar o preço dos produtos; realizar o controle e movimentação de estoque; registrar a quantidade de produtos comercializados; emitir Notas Fiscais; realizar o controle de validade dos produtos e etc.

.....

498. Sem o devido investimento em tecnologias e suas constantes manutenções, as operações do Impugnante não teriam condições de prosperar.

.....

504. Vale mencionar ainda que alguns equipamentos de informática são exigidos inclusive pela legislação tributária, como é o caso dos emissores de cupom fiscal (ECFs), sendo proibida a venda de mercadorias sem a emissão de notas fiscais por meio dos referidos bens, e o descumprimento de tais obrigações acarreta a imposição de multas. Aliás, praticamente todo o cumprimento de obrigações acessórias também em âmbito fiscal se submete a controle informatizado por exigência legal (notas fiscais eletrônicas, arquivos magnéticos, etc).

.....

513. Pois bem. É evidente que os softwares e os demais sistemas de informática ora questionados pela D. Fiscalização são indispensáveis às atividades do Impugnante (notadamente varejistas), pois é por meio destes que são operacionalizadas quase que a totalidade das suas vendas.

A impugnante cita jurisprudência administrativa e judicial.

Quanto aos acréscimos, alega que a multa de 75% não é proporcional, adequada e necessária, possuindo caráter confiscatório. Também é indevida a imposição de juros sobre a multa de ofício, seja por falta de fundamento ou porque o enquadramento legal oferecido não autoriza tal imposição, que afronta o princípio do não confisco.

Por último, pede julgar improcedente o lançamento fiscal e, sucessivamente, seja afastada a multa de ofício e sejam aplicados juros de mora apenas em relação ao principal. Protesta pela posterior juntada de quaisquer documentos que se façam necessários. A lista de anexos da impugnação consta da fl. 3242 e inclui pareceres

dos juristas Hugo de Brito Machado e de Humberto Ávila e precedentes e peças da ação coletiva ABINEE nº 0067400-26.2015.4.01-3400.

A unidade de origem atesta a tempestividade da impugnação e encaminha para apreciação. O processo é encaminhado a esta DRJ10 pelo órgão centralizador dos processos em litígio.

Em 12/04/2019, foi entregue petição (fls. 3773-3778) informando existir erro na atualização do débito para fins de cobrança, nos cálculos da RFB.

Às fls. 3883 foi prestada a Informação ECOJ2 – 12.439/2022, esclarecendo que, no que se refere ao lançamento do PIS/COFINS sobre a receita bruta auferida na venda dos bens contemplados na Lei 11.196/2005 (programa inclusão digital), foi declarado a definitividade, com a ressalva de que somente estão suspensos os débitos por medida judicial até 31/12/2018, nos termos da decisão do STJ.

Às fls. 3888 foi prestada nova Informação Fiscal, com os quadros demonstrativos com evidenciação de valores de lançamentos dos tributos PIS e Cofins sobre receita com a venda de bens contemplados na Lei 11.196/2005 (Programa de Inclusão Digital) incluídos no processo.

A Contribuinte foi intimada da decisão de primeira instância em 29 de julho de 2022 (sexta-feira) por meio de acesso ao processo administrativo via e-CAC.

Em 29/08/2022 foi apresentado o Recurso Voluntário, através do qual, com os mesmos argumentos da peça de impugnação, foram apresentados os seguintes pedidos:

456. Diante de todo o exposto, o Recorrente requer seja dado provimento ao presente Recurso Voluntário, para o fim de reformar o v. acórdão, cancelando-se, integralmente, o crédito tributário constituído pelo Auto de Infração, por qualquer um dos fundamentos apresentados.

457. Caso assim não se entenda, o que se admite apenas por hipótese, o Recorrente requer, no mínimo, o afastamento da multa e dos juros sobre a multa.

458. Por fim, o Recorrente protesta pela sustentação oral do presente recurso, nos termos do Regimento Interno desse E. Tribunal, requerendo seja previamente intimada na pessoa de suas representantes legais a seguir relacionadas: Daniella Zagari Gonçalves (OAB/SP nº 116.343), Juliana Jacintho Caleiro (OAB/SP nº 237.843) e Danielle Barroso Spejo (OAB/SP nº 297.601), todas com endereço eletrônico em dani@mmso.com.br e com endereço profissional na Rua José Gonçalves de Oliveira, nº 116, 5º andar, São Paulo – SP.

Após, o processo foi encaminhado para inclusão em lote de sorteio.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheira Cynthia Elena de Campos, Relatora.

1. Pressupostos legais de admissibilidade

1.1. O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade.

1.2. Todavia, conheço parcialmente do recurso, não conhecendo do argumento relativo ao caráter confiscatório da multa de 75%, uma vez que o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária, na forma prevista pela Súmula CARF nº 2.

1.3. Igualmente não conheço do recurso com relação ao argumento sobre aplicação indevida de alíquota zero em vendas de informática (programa de inclusão digital), tendo em vista a incidência de concomitância, na forma prevista pela Súmula CARF nº 1.

Em síntese, concluiu a Fiscalização que a Recorrente aplicou indevidamente alíquota zero na venda de mercadorias/produtos em função dos benefícios do Programa de Inclusão Digital (“Lei do bem”).

Esclareceu que foram constatadas vendas de equipamentos de informática em geral (notebooks, teclados, computadores, mouses) com atribuição de alíquota zero. A chamada “Lei do Bem” que atribuiu alíquota zero para esses bens vigorou até 12/2015. A fiscalização examinou duas ações judiciais, em relação às quais não foram constatados efeitos para a empresa que impedissem a tributação.

Neste ponto a DRJ não conheceu da impugnação em função da aplicação da Súmula CARF nº 1, uma vez que o Recorrente possui ação judicial individual com relação à discussão concreta (questionamento da revogação antecipada dos benefícios da “Lei do Bem” para os produtos de informática).

De fato, consta nos autos o **Mandado de Segurança nº 5078278-93.2015.4.04.7100/RS (fls. 3843 a 3882)**, ajuizado pela Recorrente, com o seguinte objeto:

WMS Supermercados do Brasil Ltda. impetrou mandado de segurança em face do Delegado da Receita Federal do Brasil em Porto Alegre - RS, **objetivando o reconhecimento de que possui direito líquido e certo à fruição do benefício fiscal estabelecido pelos artigos 28 a 30 da Lei n.º 11.196/2005**, em sua redação original, determinando-se à autoridade coatora que se abstenha de exigir o pagamento de PIS e COFINS em relação à receita bruta decorrente da venda a varejo de produtos de tecnologia, informática e comunicação, consoante previsto nos artigos referidos da Lei n.º 11.196/2005 e regulamentado pelo Decreto n.º 5.602/2005. Postulou, sucessivamente, **o reconhecimento de que possui direito à**

isenção das contribuições mencionadas ao menos em relação aos produtos que possui em estoque e que tenham sido adquiridos na vigência da redação original dos artigos 28 a 30 da Lei n.º 11.196/2005. Requeru, ainda, a concessão de medida liminar, nos termos do art. 7º da Lei n.º 12.016/2009.

Está correta a decisão da DRJ que não tomou conhecimento da questão de mérito em discussão, cuja matéria foi submetida à apreciação do Poder Judiciário.

Este é o teor da Súmula CARF nº 01, que assim dispõe:

Súmula CARF nº 1:

Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Destaco o **PARECER COSIT Nº 07/2014**, assim ementado:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ementa: CONCOMITÂNCIA ENTRE PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL E PROCESSO JUDICIAL COM O MESMO OBJETO. PREVALÊNCIA DO PROCESSO JUDICIAL. RENÚNCIA ÀS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS. DESISTÊNCIA DO RECURSO ACASO INTERPOSTO.

A propositura pelo contribuinte de ação judicial de qualquer espécie contra a Fazenda Pública com o mesmo objeto do processo administrativo fiscal implica renúncia às instâncias administrativas, ou desistência de eventual recurso de qualquer espécie interposto.

Quando contenha objeto mais abrangente do que o judicial, o processo administrativo fiscal deve ter seguimento em relação à parte que não esteja sendo discutida judicialmente. A decisão judicial transitada em julgado, ainda que posterior ao término do contencioso administrativo, prevalece sobre a decisão administrativa, mesmo quando aquela tenha sido desfavorável ao contribuinte e esta lhe tenha sido favorável.

A renúncia tácita às instâncias administrativas não impede que a Fazenda Pública dê prosseguimento normal a seus procedimentos, devendo proferir decisão formal, declaratória da definitividade da exigência discutida ou da decisão recorrida.

É irrelevante que o processo judicial tenha sido extinto sem resolução de mérito, na forma do art. 267 do CPC, pois a renúncia às instâncias administrativas, em decorrência da opção pela via judicial, é insuscetível de retratação.

A definitividade da renúncia às instâncias administrativas independe de o recurso administrativo ter sido interposto antes ou após o ajuizamento da ação.

Dispositivos Legais: Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (CTN), art. 145, c/c art. 149, art. 151, incisos II, IV e V; Decreto-lei nº 147, de 3 de fevereiro de 1967, art. 20, § 3º; Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, arts. 16, 28 e 62; Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 (CPC), arts. 219, 267, 268, 269 e 301, § 2º; Decreto-lei nº 1.737, de 20 de dezembro de 1979, art. 1º; Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980, art. 38; Constituição Federal, art. 5º, inciso XXXV; Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, art. 53; Lei nº 12.016, de 7 de agosto de 2009, art. 22; Portaria CARF nº 52, de 21 de dezembro de 2010; Portaria MF nº 341, de 12 de julho de 2011, art. 26; art. 77 da IN RFB nº 1.300, de 20 de novembro de 2012.

e-processo nº 10166.721006/2013-16.

Portanto, considerando que a matéria em referência foi submetida ao Poder Judiciário, não há como tratá-la nesta esfera administrativa.

2. Preliminarmente

2.1. Nulidade do Auto de Infração

A Recorrente pede a nulidade do auto de infração por falta de fundamentação jurídica, violando o art. 142 do Código Tributário Nacional, uma vez que não foram especificadas as condições ou eventos que justificariam a tributação dos descontos, nem o serviço prestado, descumprindo os princípios da motivação e legalidade.

Argumenta que a Fiscalização procedeu à glosa de créditos por presunção, sem fundamentar as razões pelas quais não foram considerados os respectivos créditos de PIS e COFINS.

Alega, ainda, que o Acórdão recorrido é nulo por ausência de comprovação suficiente da materialização da infração.

Sem razão à defesa.

Conforme relatado acima, a Fiscalização descreveu o procedimento realizado, as glosas e a apuração dos tributos (fls. 3033 a 3082). Diversos anexos detalham as infrações. A partir dos valores informados na EFD – Contribuições (Escrituração Fiscal Digital), foi feita a auditoria dos valores declarados de PIS e Cofins, com referência na escrituração (ECD – escrituração contábil digital) e documentos e arquivos entregues a partir dos termos de intimações fiscais (TIF).

Por sua vez, igualmente observou a DRJ de origem que o Relatório Fiscal aborda a sistemática não cumulativa das contribuições, destacando o crédito sobre mercadorias adquiridas para revenda e a aplicação da alíquota sobre todas as receitas empresariais, independentemente da denominação. O documento também esclarece as questões levantadas nas intimações, assim como a resposta da empresa sobre as contas tributadas. Fica evidente a separação temporal entre as aquisições e o posterior registro dos descontos. A interpretação dos ganhos como patrimoniais

é devidamente explicada. As soluções de consulta e decisões servem de apoio para considerar os valores dos acordos promocionais como receitas, sem serem o fundamento legal da tributação.

Ademais, a DRJ abordou expressamente que o direito a descontar crédito sobre insumos se restringia às hipóteses em que aplicados na prestação de serviços ou na fabricação de bens destinados à venda, situações essas diversas da ora sob análise.

Com isso, igualmente não há omissão da DRJ alegada pelo Recorrente relativa à ausência de motivação da manutenção da glosa dos créditos indicados na peça recursal.

Constata-se, portanto, que a Autoridade Fiscal procedeu na estrita observância dos ditames contidos no artigo 142 do Código Tributário Nacional, tendo sido observados todos os requisitos essenciais previstos em lei para ao final se aplicar a penalidade cabível.

Da mesma forma, não omissão na análise deste litígio por parte da DRJ de origem.

O lançamento foi devidamente cientificado aos sujeitos passivos, instaurando-se a fase litigiosa do procedimento com a apresentação tempestiva das impugnações, nos termos dos artigos 14 e 15 do Decreto 70.235/1972:

Art. 14. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento.

Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

Os fatos que ensejaram a instauração do procedimento estão demonstrados pela Autoridade Fiscal, bem como a indicação do direito em que se baseiam com suficiente especificidade, de modo a delimitar com clareza o objeto da autuação e permitir a plenitude da defesa.

Tanto é que a Recorrente demonstrou em defesa que teve plena compreensão do objeto da autuação.

Outrossim, o Decreto nº 70.235/1972 (que dispõe sobre o procedimento administrativo fiscal, dentre outras), em seu artigo 59 assim estabelece:

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.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.

Portanto, os argumentos da defesa não estão entre as hipóteses previstas para que seja declarada a nulidade da autuação, motivo pelo qual afasto a preliminar suscitada pela defesa.

3. Objeto do litígio

Versa o presente litígio de auto de infração lavrado para exigência da Contribuição para o PIS/Cofins no valor de R\$ 203.812.663,24, incluindo multas e juros.

A autuada é empresa do setor varejista e atacadista, apura o IRPJ pelo lucro real e o PIS/Cofins pelo regime não cumulativo. A auditoria cruzou dados da EFD-Contribuições e ECD, identificando as seguintes infrações:

- (i) **Tributação incorreta de receitas operacionais como financeiras;**
- (ii) **Receita não tributada de acordos promocionais;**
- (iii) **Creditamento indevido em diversos itens, como armazenagem, fretes e aluguéis.**

Como mencionado acima, o lançamento de ofício foi mantido pela DRJ de origem, que não conheceu a impugnação referente à terceira parte do auto de infração devido à concomitância com ação judicial (relacionada à aplicação indevida da alíquota zero na venda de mercadorias/produtos com base nos benefícios do Programa de Inclusão Digital – "Lei do Bem") e, na parte conhecida, julgou pela improcedência da Impugnação.

Delimitado o objeto deste litígio, passo à análise da controvérsia:

4. Mérito

4.1. PIS e Cofins sobre os juros de vendas pagas com atraso

Concluiu a Fiscalização que a Recorrente tributou valores recebidos a título de juros de mora decorrente de atraso de pagamento efetuados por clientes como receitas financeiras quando deveria ter incluído tais valores na base tributável do PIS e COFINS não cumulativos.

A Recorrente contesta a cobrança de PIS e Cofins sobre os juros de vendas pagas com atraso, argumentando que esses juros têm natureza indenizatória, conforme decisão do STF que afastou a incidência de IRPJ e CSLL sobre valores da taxa Selic em repetição de indébito. Cita também o julgamento do STF no RE nº 574.706, que define receita como ingressos que aumentam o patrimônio líquido de forma definitiva, o que não seria o caso dos juros moratórios, já descartados como lucros cessantes.

A DRJ manteve a autuação, concluindo que: **(i)** os juros em decorrência de pagamentos extemporâneos efetuados pelos clientes da Contribuinte integram a base de cálculo

do PIS e da COFINS, tendo em vista que fazem parte da receita auferida em razão da venda de produtos; **(ii)** os juros não decorrem da lei, mas sim de disposição das partes, não havendo como atribuir aos juros contratuais a natureza indenizatória.

A matéria em questão é objeto do REsp 2.065.817-RJ, julgado sob o rito dos recursos repetitivos, cuja tese foi firmada pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça através do Tema 1237, com a seguinte redação:

Os valores de juros, calculados pela taxa SELIC ou outros índices, recebidos em face de repetição de indébito tributário, na devolução de depósitos judiciais ou nos **pagamentos efetuados decorrentes de obrigações contratuais em atraso**, por se caracterizarem como Receita Bruta Operacional, **estão na base de cálculo das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS cumulativas e, por integrarem o conceito amplo de Receita Bruta**, na base de cálculo das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS não cumulativas.

No RESP a questão submetida a julgamento trata sobre a possibilidade de incidência das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS sobre os valores de juros, calculados pela taxa SELIC, recebidos em face de repetição de indébito tributário, na devolução de depósitos judiciais ou nos pagamentos efetuados por clientes em atraso.

O Acórdão do STJ foi proferido com a seguinte Ementa:

RECURSO ESPECIAL REPETITIVO. PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP E COFINS. INCIDÊNCIA SOBRE JUROS CALCULADOS PELA TAXA SELIC (OU OUTROS ÍNDICES) RECEBIDOS EM REPETIÇÃO DE INDÉBITO TRIBUTÁRIO, NA DEVOLUÇÃO DE DEPÓSITOS JUDICIAIS OU NOS PAGAMENTOS EFETUADOS POR CLIENTES EM ATRASO.

1. Conforme a autonomia do Direito Tributário positivada no art. 109, do CTN, a definição dos efeitos tributários dos institutos de direito civil se submete à norma tributária. Sendo assim, quando se está a falar da percepção da verba por pessoas jurídicas, os juros, sejam moratórios (danos emergentes na repetição de indébito tributário ou lucros cessantes nas demais hipóteses como pagamentos de clientes em atraso), sejam remuneratórios (produto do capital investido ou devolução de depósitos judiciais), recebem classificação contábil tributária consoante a legislação em vigor que assim dispõe:

1.1. Os juros remuneratórios - categoria que abrange os juros SELIC incidentes na devolução dos depósitos judiciais - são Receitas Financeiras (remuneração do capital) integrantes do Lucro Operacional, consoante o disposto no art. 17, do Decreto-Lei n. 1.598/77 e o art. 9º, da Lei n. 9.718/98, portanto integrantes do conceito maior de Receita Bruta Operacional.

1.2. Já os juros moratórios:

1.2.1. Se recebidos em face de repetição de indébito tributário - categoria que abrange os juros SELIC incidentes na repetição de indébito tributário - são,

excepcionalmente, recuperações ou devoluções de custos (indenizações a título de danos emergentes) integrantes da Receita Bruta Operacional, consoante o disposto no art. 44, III, da Lei n. 4.506/64; e 1.2.2. Se auferidos nas demais hipóteses de inadimplemento -categoria que abrange os juros incidentes sobre os pagamentos efetuados por clientes em atraso - são Receitas Financeiras (indenizações a título de lucros cessantes) integrantes do Lucro Operacional, consoante o disposto no art. 17, do Decreto-Lei n.

1.598/77 e o art. 9º, da Lei n. 9.718/98, portanto integrantes do conceito maior de Receita Bruta Operacional.

2. Ainda que se entendesse inaplicável o disposto no art. 44, III, da Lei n. 4.506/64, aos juros moratórios, subsistiria a aplicação do art. 17, do Decreto-Lei n. 1.598/77 e do art. 9º, da Lei n. 9.718/98, que os classificaria como Receitas Financeiras, sendo que todas as Receitas Financeiras também integram o conceito maior de Receita Bruta Operacional.

3. Desta forma, a lei tributária estabelece expressamente que o aumento do valor do crédito das pessoas jurídicas contribuintes em razão da aplicação de determinada taxa de juros, seja ela qual for, por força de lei ou contrato, atrelada ou não a correção monetária (como o é a taxa SELIC), proveniente de ato lícito (remuneração) ou ilícito (mora) possui a natureza de Receita Bruta Operacional, assim ingressando na contabilidade das empresas para efeitos tributários.

Precedente repetitivo: REsp. n. 1.138.695 / SC, Primeira Seção, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 22.05.2013 e juízo de retratação julgado em 26.04.2023.

4. Essa natureza jurídico-tributária dos juros (de mora ou remuneratórios) como Receita Bruta Operacional os coloca dentro da base de cálculo das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS sob os regimes cumulativo (base de cálculo Receita Bruta Operacional ou faturamento) e não cumulativo (base de cálculo Receita Bruta em sentido amplo ou total).

5. A condição dos juros de mora na repetição do indébito tributário como verba indenizatória a título de dano emergente - Temas nsº 808 e 962 da Repercussão Geral do STF, RE nº 855.091 e RE nº 1.063.187 e Tema nº 505/STJ, Juízo de Retratação no REsp. n. 1.138.695 / SC - pode lhes retirar a natureza jurídica de renda ou lucro, relevante para o IRPJ e para a CSLL, mas não lhes retira a natureza de Receita Bruta a qual é determinante para o deslinde da causa para as contribuições ao PIS/PASEP e COFINS.

6. Os temas sob exame já receberam inúmeros julgamentos no sentido da tributação pelas contribuições ao PIS/PASEP e COFINS, a saber:

6.1. Quanto à incidência das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS sobre os valores de juros recebidos em face de repetição de indébito tributário: AgInt no REsp. n. 2.078.075/PR, Primeira Turma, Rel. Min. Regina Helena Costa, julgado em

26.02.2024; AgInt no REsp. n. 2.072.441/SC, Primeira Turma, Rel. Min. Benedito Gonçalves, julgado em 26.02.2024; AgInt no REsp. n. 2.077.970/PR, Segunda Turma, Rel. Min. Francisco Falcão, julgado em 09.10.2023; AgInt no REsp. n. 2.048.559/RS, Primeira Turma, Rel. Min. Benedito Gonçalves, julgado em 04.09.2023; AgInt nos EDcl no REsp. n. 1.981.418/RS, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 28.08.2023; AgInt no REsp. n. 2.048.949/PR, Segunda Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, julgado em 26.06.2023; AgInt no REsp. n. 1.997.791/RS, Primeira Turma, Rel. Min. Sérgio Kukina, julgado em 26.06.2023; AgInt no AREsp. n. 1.928.961/RJ, Primeira Turma, Rel. Min. Paulo Sérgio Domingues, julgado em 02.05.2023; AgInt no REsp n. 1.960.914/RS, Segunda Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, julgado em 09.05.2022; AgInt no REsp n. 1.983.647/RS, Primeira Turma, Rel. Min. Manoel Erhardt (Desembargador Convocado do Trf5), julgado em 15.08.2022, dentre outros;

6.2. Quanto à incidência das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS sobre os valores de juros recebidos na devolução de depósitos judiciais: AgInt no REsp. n. 2.081.723/RS, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 18.02.2023; AgInt no REsp. n. 2.056.642/PR, Segunda Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, julgado em 14.08.2023; AgInt no REsp. n. 1.921.174/PR, Primeira Turma, Rel. Min. Benedito Gonçalves, julgado em 26.09.2022; AgInt no REsp. n. 1.967.695/RS, Segunda Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, julgado em 09.05.2022; EDcl no AgInt no REsp. n. 1.916.374/PR, Primeira Turma, Rel. Min. Benedito Gonçalves, julgado em 20.06.2022; AgInt no REsp. n. 1.973.486/RS, Primeira Turma, Rel. Min. Benedito Gonçalves, julgado em 09.05.2022; AgInt no REsp. n. 1.944.055/RS, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 08.03.2022; EDcl no AgInt no REsp. n. 1.920.229/SC, Segunda Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, julgado em 16.11.2021; EDcl no AgInt nos EDcl no REsp. n. 1.922.734/PR, Segunda Turma, Rel. Min. Assusete Magalhães, julgado em 22.11.2021; AgInt nº REsp. n. 1.920.034/PR, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 11.10.2021, dentre outros;

6.3. Quanto à incidência das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS sobre os valores de juros auferidos nos pagamentos efetuados por clientes em atraso: AgInt no REsp. n. 2.052.035/SC, Primeira Turma, Rel. Min. Benedito Gonçalves, julgado em 21.08.2023; AgInt no REsp. n. 2.053.675/PE, Primeira Turma, Rel. Min. Benedito Gonçalves, julgado em 02.10.2023; AgRg no REsp. n. 1.260.812/RS, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 19.04.2016; AgRg no REsp. n. 1.461.557/CE, Segunda Turma, Rel. Min. Humberto Martins, julgado em 16.09.2014, dentre outros.

7. Tese proposta para efeito de repetitivo proveniente do julgamento conjunto do REsp. n. 2.065.817/RJ, REsp. n. 2.075.276/RS, REsp. n. 2.068.697/RS, REsp. n. 2.116.065/SC e REsp. n. 2.109.512/PR: "Os valores de juros, calculados pela taxa SELIC ou outros índices, recebidos em face de repetição de indébito tributário, na devolução de depósitos judiciais ou nos pagamentos efetuados decorrentes de

obrigações contratuais em atraso, por se caracterizarem como Receita Bruta Operacional, estão na base de cálculo das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS cumulativas e, por integrarem o conceito amplo de Receita Bruta, na base de cálculo das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS não cumulativas".

8. Recurso especial da FAZENDA NACIONAL provido.

O Ministro Mauro Campbell Marques destacou que o entendimento do STJ é consolidado quanto à natureza dos juros em diferentes contextos e, sejam moratórios ou remuneratórios, são classificados pela legislação tributária.

Assim concluiu o STJ no julgamento em referência:

"Do conjunto normativo temos que os **juros remuneratórios** – categoria que abrange os juros SELIC incidentes na devolução dos depósitos judiciais – são Receitas Financeiras (remuneração do capital) integrantes do Lucro Operacional, consoante o disposto no art. 17, do Decreto-Lei n. 1.598/77 e o art. 9º, da Lei n. 9.718/98, portanto integrantes do conceito maior de Receita Bruta Operacional.

Já os **juros moratórios**:

i) Se recebidos em face de repetição de indébito tributário – categoria que abrange os juros SELIC incidentes na repetição de indébito tributário – são, excepcionalmente, recuperações ou devoluções de custos (indenizações a título de danos emergentes) integrantes da Receita Bruta Operacional, consoante o disposto no art. 44, III, da Lei n. 4.506/64; e

ii) Se auferidos nas demais hipóteses de inadimplemento – categoria que abrange os juros incidentes sobre os pagamentos efetuados por clientes em atraso – são Receitas Financeiras (indenizações a título de lucros cessantes) integrantes do Lucro Operacional, consoante o disposto no art. 17, do Decreto-Lei n. 1.598/77 e o art. 9º, da Lei n. 9.718/98, portanto integrantes do conceito maior de Receita Bruta Operacional".

Em síntese, o relator enfatizou que *"os valores de juros, calculados pela taxa Selic ou outros índices, recebidos em face de repetição de indébito tributário, na devolução de depósitos judiciais ou nos pagamentos efetuados decorrentes de obrigações contratuais em atraso, por se caracterizarem como receita bruta operacional, estão na base de cálculo das contribuições ao PIS e Cofins cumulativas, e, por integrarem o conceito amplo de receita bruta, estão na base de cálculo das contribuições ao PIS e Cofins não cumulativas"*.

No presente caso, aplico a decisão proferida pelo STJ, para o fim de considerar que os juros recebidos de clientes em atraso integrem a base de cálculo das contribuições ao PIS/PASEP e à COFINS, motivo pelo qual mantenho o lançamento de ofício neste ponto.

4.2. Receita não tributada de acordos promocionais

Concluiu a Fiscalização que a Recorrente excluiu indevidamente da base tributável do PIS e da COFINS valores referentes a descontos sobre as compras realizadas junto aos seus fornecedores. Entendeu que tais valores têm natureza jurídica de receita e que, portanto, deveriam compor a base de cálculo de tais contribuições.

Com isso, foram autuados ganhos decorrentes de variados acordos celebrados com fornecedores, considerando o Auditor Fiscal que, na sistemática não cumulativa é registrada a entrada dos produtos adquiridos e escriturado o crédito respectivo. Posteriormente, é registrado crédito para com os fornecedores e redução do passivo, em prática usual no ramo supermercadista. A prática gera desequilíbrio na sistemática não cumulativa, uma vez não se tratar de descontos incondicionais, dependendo de serviços e condições. Tampouco há ajustes nos créditos apurados. São descritas as diversas contas, bem como informados casos de autuação anteriores.

Argumenta a defesa ser essencial considerar os conceitos e limites de receita, que só pode ser caracterizada por um ingresso de riqueza novo e definitivo no patrimônio do contribuinte. A denominação contábil é irrelevante, pois o tratamento contábil não se sobrepõe à natureza jurídica. A contabilidade reflete o direito, e não o contrário. O STF já determinou que o registro contábil não define a base de cálculo dos tributos, sendo receita apenas o que resulta em efetivo aumento patrimonial.

Justifica, ainda, que a caracterização do desconto como incondicional independe de seu destaque na nota fiscal. Os descontos acordados com os fornecedores constam de contratos e não dependem de eventos futuros. Não há evidência de irregularidade, sendo irrelevante uma simples linha de conta, já que o desconto reduz custos, o que é oposto à receita. A incondicionalidade aplica-se apenas aos fornecedores, não aos compradores. Além disso, a caracterização do desconto como prestação de serviço é improcedente, pois não há prestação, apenas compra e venda. Com a redução de custos, não ocorre ingresso financeiro no patrimônio da empresa.

A DRJ de origem igualmente manteve o lançamento neste ponto, por entender que: (i) houve acréscimo patrimonial decorrente dos descontos previstos nos acordos comerciais, seja em função de serem valores descontados a posteriori dos fornecedores, descasados da venda, seja porque os ganhos obtidos dos fornecedores estão relacionados às atividades da empresa; e (ii) os descontos não são incondicionais e que deveriam ser tributados pelo PIS e COFINS também porque não constaram em nota fiscal.

Com razão à defesa.

A Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça analisou a matéria através do julgamento ao **RESP nº 1.836.082**, cujo v. Acórdão foi proferido com a seguinte Ementa:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. VIOLAÇÃO AO ART. 1.022 DO CPC/2015. INOCORRÊNCIA. ARTS. 1º, CAPUT, § 3º, V, A, DAS LEIS NS. 10.637/2002 E 10.883/2003. BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO AO PIS E DA

COFINS. INGRESSO PATRIMONIAL NOVO. AQUISIÇÃO DE PRODUTOS POR VAREJISTA COM DESCONTO CONCEDIDO POR FORNECEDORES. PARCELA REDUTORA DO CUSTO QUE NÃO CARACTERIZA RECEITA DO COMPRADOR. CONTRAPARTIDA DO ADQUIRENTE PARA OBTENÇÃO DO ABATIMENTO NÃO CONSTITUI PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. RECURSO ESPECIAL PARCIALMENTE CONHECIDO E PROVIDO.

I – Consoante o decidido pelo Plenário desta Corte na sessão realizada em 09.03.2016, o regime recursal será determinado pela data da publicação do provimento jurisdicional impugnado. In casu, aplica-se o Código de Processo Civil de 2015.

II – O tribunal de origem apreciou todas as questões relevantes apresentadas com fundamentos suficientes, mediante apreciação da disciplina normativa e cotejo ao posicionamento jurisprudencial aplicável à hipótese. Não existência de omissão, contradição ou obscuridade.

III – Consoante previsto nos arts. 1º, § 3º, V, a, das Leis ns. 10.637/2002 e 10.883/2003, a base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS, nº regime não cumulativo, consiste no total de receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil, razão pela qual o conceito jurídico de receita não se vincula àquele veiculado pela ciência das finanças. Precedente do STF.

IV – Nas relações comerciais entre agentes econômicos, o adquirente de mercadorias para revenda despende valores com a compra de produtos para desempenho de sua atividade empresarial, sendo desinfluyente a natureza jurídica dos descontos obtidos do fornecedor para a incidência das contribuições em exame quanto ao varejista, porquanto rubrica modificadora da receita de quem vende e redutora dos custos do comprador.

V – A pactuação de contrapartida a cargo do revendedor para a redução da quantia paga ao fornecedor constitui forma de composição do preço acordado na transação mercantil, motivo pelo qual não pode ser dissociada desse contexto para figurar, autonomamente, como a contraprestação por um serviço.

VI – Os descontos concedidos pelo fornecedor ao varejista, mesmo quando condicionados a contraprestações vinculadas à operação de compra e venda, não constituem parcelas aptas a possibilitar a incidência da contribuição ao PIS e da COFINS a cargo do adquirente.

VII – Recurso Especial parcialmente conhecido e, nessa extensão, provido.

O STJ decidiu que os descontos concedidos por fornecedores ao varejista não devem ser incluídos na base de cálculo do PIS e da Cofins. A relatora, Eminente Ministra Regina Helena Costa considerou que esses descontos, mesmo quando condicionados a contraprestações, são redutores do custo de aquisição de mercadorias e não configuram receita tributável.

A Relatora destacou que a base de cálculo das contribuições no regime não cumulativo é o total de receitas auferidas, mas existem exceções, como os descontos incondicionais. Citou a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF) e a Súmula 457 do STJ, que excluem esses descontos da base de cálculo.

Além disso, a Relatora observou a divergência entre os Tribunais Regionais Federais sobre a natureza dos descontos condicionados, destacando que, no caso analisado, o TRF da 5ª Região considerou que a redução de preço deveria integrar a base de cálculo. Todavia, explicou que *“somente sob o ponto de vista do alienante, os descontos implicam redução da receita decorrente da transação, hipótese na qual, caso condicionais, poderão ser incluídos na base de cálculo das contribuições sociais em exame”*.

Seguindo o mesmo posicionamento da Primeira Turma do STJ, entendo por afastar o lançamento de ofício neste ponto, uma vez que deve ser excluída da base de cálculo do PIS e da COFINS os valores referentes aos descontos sobre as compras realizadas pela Recorrente junto aos fornecedores.

4.3. Creditamento indevido em diversos itens, como armazenagem, fretes e aluguéis

A Fiscalização procedeu a glosas sobre os créditos originados das seguintes despesas:

- **Armazenagem e fretes nas operações de vendas:** foram glosadas despesas com vigilância, despesas aduaneiras, remoção de entulho, serviços de limpeza e assessoria e fretes de transferência entre unidades;
- **Em serviços utilizados como insumos:** referente às despesas ou taxas com cartão de crédito e despesas de condomínios, retirados por se tratar de gastos administrativos e comerciais;
- **Em bens utilizados como insumos:** sem previsão para despesas de natureza comercial e financeira, como as descontadas de comissões sobre vendas (representação comercial) e gastos com transferência eletrônica de fundos;
- **Em aluguel de prédios:** glosadas as despesas com o IPTU nos imóveis locados;
- **Quanto aos aluguéis de máquinas e equipamentos:** glosa de locações de máquinas de café, de banheiros químicos e lonas para eventos;
- **Quanto às outras despesas:** excluídos os gastos de natureza administrativa, comercial e acessória, a saber restauração de pallets, limpeza de uniformes, manutenção e suporte de informática, manutenção de software, desenvolvimento e licença de programas.

A Recorrente contesta as glosas invocando o fundamento constitucional da não cumulatividade das contribuições e a decisão do STJ no Resp nº 1.221.170/PR, argumentando que a limitação de créditos pela fiscalização às atividades industriais e de serviços é indevida, afetando a atividade comercial.

Sustentou que a Eminente Ministra Regina Helena Costa enfatiza a análise da atividade econômica do contribuinte como um todo e menciona precedentes que reconhecem créditos para atividades comerciais. Além disso, a autuação erra ao ignorar que a empresa também realiza atividades de produção, como açougue e padaria.

A DRJ manteve as glosas efetuadas por concordar com a Fiscalização que:

- (i) Somente prestadores de serviços e industriais poderiam registrar créditos de insumos em suas atividades e que, portanto, determinados dispêndios não poderiam ser considerados insumos da atividade do Recorrente; e
- (ii) O creditamento não teria respaldo na legislação de regência.

4.3.1. Do conceito de insumo

Através do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, processado em sede de recurso representativo de controvérsia, o Superior Tribunal de Justiça concluiu que, para efeito de tomada de crédito das contribuições na forma do artigo 3º, inciso II das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, conforme a imprescindibilidade ou a importância de determinado item (bem ou serviço) para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

Em síntese, a partir da decisão definitiva do STJ, restou pacificado que, no regime não cumulativo das contribuições ao PIS e à COFINS, o crédito deve ser calculado sobre os custos e despesas sobre bens e serviços intrínseco à atividade econômica da empresa.

Todavia, o conceito de insumos delimitado pelo STJ tem pouca aplicação no caso em questão, uma vez que se trata de uma empresa comercial varejista, sendo que a regra do inciso II do art. 3º das leis que regem as contribuições não cumulativas refere-se a processos de produção ou fabricação de bens, ou à prestação de serviços.

Inclusive, como bem observado no **Acórdão nº 9303-014.666**, ao examinar a matéria envolvendo empresa comercial através do julgamento do AgInt no REsp n. 1.804.057/CE, o STJ esclareceu expressamente:

Para haver a aplicação das teses do repetitivo Resp. n. 1.221.170 – PR (Primeira Seção, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, julgado em 22.02.2018), onde foi definido o conceito de insumos para fins de creditamento nas contribuições ao PIS/PASEP e COFINS não-cumulativos, é preciso que a empresa que deseja enquadrar determinado bem ou serviço como insumo: 1º) Demonstre que realiza qualquer processo produtivo ou prestação de serviços; e 2º) Demonstre que esse

bem ou serviço é aplicado direta ou indiretamente no processo produtivo ou prestação de serviços; e 3º) Demonstre que esse bem ou serviço é essencial ao processo produtivo ou prestação de serviços. Além disso, o creditamento do valor relativo ao bem ou serviço não pode ser objeto de nenhuma outra vedação ou autorização legal específicas.

3. A empresa não demonstrou desenvolver qualquer processo produtivo ou prestação de serviço onde as referidas embalagens (sacolas de supermercado) fossem utilizadas, conforme o exigem os arts. 3º, II, das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003 (“bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda”). Também a Corte de Origem afastou a sua essencialidade (das sacolas) ao registrar que os produtos do supermercado podem ser revendidos sem as referidas sacolas, o que afasta o sucesso no teste de subtração referido no precedente repetitivo que seria forma apta a demonstrar a essencialidade. Tais constatações, inclusive, afastam a aplicação da invocada Solução de Consulta DISIT/SRRF08 n.º 204, 28 maio de 2010, que se refere a dispêndios com a aquisição de material de embalagem utilizado no produto destinado a venda ao fim do processo produtivo.

(...) 6. O recurso que insiste em atacar tema já julgado em sede de recurso repetitivo é manifestamente inadmissível, devendo ser penalizado com a multa de 1%, sobre o valor atualizado da causa, prevista no art. 1.021, § 4º, do CPC/2015.

Precedentes: (...)” (AgInt no Resp n. 1.804.057/CE, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 1/10/2019, DJe de 4/10/2019)

Portanto, as empresas que efetuam revenda de mercadorias são amparadas pelo inciso I do art. 3º das mesmas leis de regência, que versam sobre bens adquiridos para revenda.

Este Colegiado recentemente enfrentou a matéria através do **Acórdão nº 3402-011.954**, de relatoria da ilustre Conselheira Mariel Orsi Gameiro, assim ementado:

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

Exercício: 2015

CRÉDITO DE COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. EMPRESA REVENDEDORA DE MERCADORIAS. IMPOSSIBILIDADE.

As empresas dedicadas à atividade comercial de revenda de bens, por não possuírem processo produtivo nem prestarem serviços, não fazem jus a créditos sobre insumos. Não há lugar, no inciso II do art. 3º das leis de regência das contribuições não cumulativas, para operações que não sejam de produção/fabricação de bens ou prestação de serviços, sendo indevido o uso da terminologia “insumos” em operações nas quais não se demonstre o cumprimento de três condições: (a) a realização de processo produtivo ou prestação de serviços; (b) que o bem ou serviço é aplicado direta ou

indiretamente no processo produtivo ou na prestação de serviços; e (c) que o bem ou serviço é essencial/relevante ao processo produtivo ou à prestação de serviço.

Sobre a matéria, peço *vênia* para reproduzir os fundamentos do r. voto condutor do **Acórdão nº 3402-011.954**, acima já citado:

A fiscalização glosou o aproveitamento de créditos relativos às despesas com publicidade e propaganda, e taxas e comissões das vendas com cartões de crédito e débito, em razão da impossibilidade de se aplicar a não-cumulatividade às empresas que se dedicam às atividades empresariais varejista e atacadista, posto que não se utilizam de insumos na revenda de bens.

Com o devido respeito às posições contrárias existentes neste Tribunal Administrativo, no mesmo caminho percorrido pela fiscalização, entendo pela impossibilidade das empresas que exploram atividade varejista ou atacadista aproveitarem créditos de PIS e Cofins considerados insumos.

A interpretação que se dá, inclusive em decisões da Câmara Superior de Recursos Fiscais, extrapola não só os termos contidos no inciso II, artigo 3º, das Leis 10.637 e 10.833, como também o entendimento esposado pelo Superior Tribunal de Justiça, no Resp 1.221.170, que fincou o conceito de insumo sob a guarida das características de essencialidade e relevância.

Para as atividades comerciais varejistas e atacadistas, reserva-se a aplicabilidade do inciso I, do artigo 3º, das normas supramencionadas:

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

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

No mesmo sentido, o parecer COSIT nº 05/2018, como bem citado pela decisão de primeira instância:

2. INEXISTÊNCIA DE INSUMOS NA ATIVIDADE COMERCIAL 40. Nos termos demonstrados acima sobre o conceito definido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, 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. 41. Destarte, 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).

Ainda, vale citar o entendimento majoritário das câmaras baixas:

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

Período de apuração: 01/10/2009 a 31/12/2009

NÃOCUMULATIVIDADE. CRÉDITO ART. 3º, II, DA LEI Nº 10.833/2003. INSUMOS. ATIVIDADE COMERCIAL/VAREJISTA. IMPOSSIBILIDADE.

Na atividade de comércio/varejista, não é possível a apuração de créditos da não cumulatividade da COFINS, com base no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637/2003, porquanto a hipótese normativa desse dispositivo é voltada especificamente às pessoas jurídicas industriais ou prestadoras de serviços. Por não produzir bens, tampouco prestar serviços, devem ser mantidas as glosas de todos os dispêndios sobre os quais a empresa comercial/varejista tenha tomado créditos do regime não cumulativo como insumos.

CRÉDITOS. RESSARCIMENTO. INCIDÊNCIA DE SELIC. IMPOSSIBILIDADE.

Aplicação da Súmula CARF nº 125: “No ressarcimento da COFINS e da Contribuição para o PIS não cumulativas não incide correção monetária ou juros, nos termos dos artigos 13 e 15, VI, da Lei nº 10.833, de 2003”. PROVA. ESCRITURAÇÃO FISCAL. NOTAS FISCAIS. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do sujeito passivo dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais (art. 26, Decreto n.º 7.574/2011)

PER/DCOMP. DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA. LIQUIDEZ E CERTEZA.

Os valores recolhidos a maior ou indevidamente somente são passíveis de restituição/compensação caso os indébitos reúnam as características de liquidez e certeza. Em se tratando de pedido de compensação, o contribuinte possui o ônus de prova do seu direito aos créditos pleiteados. **(Acórdão nº 3401-010.746, julgado em 28 de setembro de 2022, relatoria do Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araujo Branco)**

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

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

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO ART. 3º, II, DA LEI Nº 10.833/2003. INSUMOS. ATIVIDADE COMERCIAL/VAREJISTA. IMPOSSIBILIDADE.

Na atividade de comércio/varejista, não é possível a apuração de créditos da não-cumulatividade da COFINS, com base no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637/2003, porquanto a hipótese normativa desse dispositivo é voltada especificamente às pessoas jurídicas industriais ou prestadoras de serviços. Por não produzir bens, tampouco prestar serviços, devem ser mantidas as glosas de todos os dispêndios sobre os quais a empresa comercial/varejista tenha tomado créditos do regime não-cumulativo como insumos.

INSUMO. INEXISTÊNCIA. ATIVIDADE COMERCIAL.

O conceito de insumo, definido pelo STJ no julgamento do RE 1.221.170/PR está vinculado à atividade de prestação de serviço e à fabricação ou produção de bens. Inexiste insumo na atividade comercial.

CRÉDITO. DESPESAS COM PUBLICIDADE E PROPAGANDA. ATIVIDADE COMERCIAL. INEXISTÊNCIA.

Inexiste direito a desconto de créditos do PIS/Pasep e da Cofins, na modalidade insumo, em relação à atividade comercial.

CRÉDITO. ATIVIDADE COMERCIAL.

Os gastos com combustíveis e lubrificantes, manutenção de equipamentos, material de limpeza, seguros e materiais de consumo não geram créditos nas atividades comerciais.

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO ATIVO IMOBILIZADO. BENS UTILIZADOS NA ATIVIDADE COMERCIAL. ART. 3º, VI, DA LEI Nº 10.833/2003. IMPOSSIBILIDADE.

A hipótese normativa do art. 3º, VI da Lei n.º 10.833/2003 não atinge os bens utilizados na atividade comercial, se referindo às máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

CRÉDITOS. CONSTRUÇÃO E BENFEITORIAS EM IMÓVEIS PRÓPRIOS OU DE TERCEIROS.

Os dispêndios com construção e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros devem ser levados ao ativo imobilizado somente gerando créditos não cumulativos calculados sobre os valores de depreciação mensal dos bens utilizados nas atividades da empresa.

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.

CRÉDITO. REVENDA DE MERCADORIAS. FRETE ENTRE ESTABELECIMENTOS DA PESSOA JURÍDICA. POSSIBILIDADE.

Tratando-se de pessoa jurídica que tem como atividade principal a revenda de mercadorias, valendo-se de uma estrutura ampla e diversificada de estabelecimentos, as despesas incorridas nas operações de transferência de mercadorias entre eles se inserem no contexto mais amplo de operações de venda, uma vez se destinarem exatamente à viabilização da comercialização final, devendo os fretes se encontrarem devidamente comprovados, observados os demais requisitos da lei.

NÃO-CUMULATIVIDADE. “ENCARGOS FINANCEIROS” SUPORTADOS PELO LOCATÁRIO. IMPOSSIBILIDADE

As despesas periféricas relacionadas aos contratos de aluguel, tal como o IPTU, TAXA DE CONDOMÍNIO, FUNDO DE RESERVA contratualmente estabelecidas, NÃO integram o custo de locação nos termos do art. 22 da Lei nº 8.245/1991, portanto NÃO devem ser consideradas para fins de apropriação de créditos da sistemática da não cumulatividade das Contribuições para o PIS e da COFINS. TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES NÃO DECLARADOS. MULTA APLICÁVEL Tributo não declarado e não pago é constituído de ofício, com o acréscimo da multa de 75% do valor da contribuição não recolhida. Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

(Acórdão nº 3201-011.541, julgado em 28 de fevereiro de 2024, relatoria do Conselheiro Márcio Robson Costa)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2015, 2016, 2017, 2018

INSUMOS. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS. ATIVIDADE COMERCIAL/VAREJISTA. IMPOSSIBILIDADE. LEIS nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Na atividade de comércio/varejista, não é possível a apuração de créditos da não-cumulatividade da COFINS, com base no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637/2003, porquanto a hipótese normativa desse dispositivo é voltada especificamente às pessoas jurídicas industriais ou prestadoras de serviços. Por não produzir bens, tampouco prestar serviços, devem ser mantidas as glosas de todos os dispêndios sobre os quais a empresa comercial/varejista tenha tomado créditos do regime não-cumulativo como insumos.

PIS/COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. BASE DE CÁLCULO. BONIFICAÇÕES CONDICIONAIS.

A base de cálculo das contribuições não cumulativas é composta pela totalidade das receitas auferidas pela empresa, independentemente da sua natureza, deduzida de algumas exclusões expressamente relacionadas em lei, entre as quais não se incluem as bonificações.

FRETE. OPERAÇÃO DE VENDA. CREDITAMENTO.

Entende-se por “operação de venda”, para fins de interpretação do inciso IX do artigo 3º e inciso II do artigo 15 da Lei nº 10.833/2003, apenas a venda em si, última etapa da produção, quando há a efetiva entrega da mercadoria ao adquirente/comprador.

(Acórdão nº 3301-014.003, julgado em 16 de abril de 2024, relatoria da Conselheira Jucileia de Souza Lima)

E, enfim, destaco posicionamento recente da Câmara Superior:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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

RECURSO ESPECIAL. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DE DIVERGÊNCIA PARA CADA TEMA SUSCITADO. CONHECIMENTO PARCIAL.

Para que o recurso especial seja conhecido em sua totalidade, é necessário que o recorrente comprove divergência jurisprudencial, mediante a apresentação de acórdão paradigma que, enfrentando questão fática semelhante, aplique de forma diversa a legislação apontada. No caso, o recurso especial interposto pelo Contribuinte não comprova o dissenso jurisprudencial em relação a dispêndios com embalagens de acondicionamento, tendo em conta que apresenta paradigmas que não indicam situações fáticas semelhantes à apreciada no acórdão recorrido.

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

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

CRÉDITO DE COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. EMPRESA REVENDEDORA DE MERCADORIAS. IMPOSSIBILIDADE.

As empresas dedicadas à atividade comercial de revenda de bens, por não possuírem processo produtivo nem prestarem serviços, não fazem jus a créditos sobre insumos. Não há lugar, no inciso II do art. 3º das leis de regência das contribuições não cumulativas, para operações que não sejam de produção/fabricação de bens ou prestação de serviços, sendo indevido o uso da terminologia “insumos” em operações nas quais não se demonstre o cumprimento de três condições: (a) a realização de processo produtivo ou prestação de serviços; (b) que o bem ou serviço é aplicado direta ou indiretamente no processo produtivo ou na prestação de serviços; e (c) que o bem ou serviço é essencial/relevante ao processo produtivo ou à prestação de serviço.

CRÉDITOS. DESPESAS COM FRETES. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS. IMPOSSIBILIDADE. JURISPRUDÊNCIA ASSENTADA E 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.

DESPESAS. ALUGUEL DE VEÍCULOS. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL.

Somente são admitidas as despesas com aluguéis de máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa, não estando contempladas na legislação (inciso IV do art. 3º da Lei no 10.833/2003) aquelas referentes a locação de veículos para transporte de mercadorias entre estabelecimentos da empresa.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. SITUAÇÃO FÁTICA IDÊNTICA. MESMAS RAZÕES DE DECIDIR UTILIZADAS PARA A COFINS.

Aplicam-se ao lançamento da Contribuição para o PIS/PASEP as mesmas razões de decidir aplicáveis à COFINS, quando os lançamentos recaírem sobre idêntica situação fática. **(Acórdão nº 9303-014.666, julgado em 21 de fevereiro de 2024, relatoria do Conselheiro Rosaldo Trevisan)**

Isto posto, entendo que a atividade exercida pelo contribuinte em questão não lhe permite a aplicação do inciso II, do artigo 3º, das Leis 10.637 e 10.833, de modo que, voto pela manutenção das glosas relativas às despesas com publicidade e propaganda e despesas com taxas e comissões das vendas com cartões de crédito

Cumpra observar que, seguindo a mesma linha, não poderiam ser validados como crédito os gastos com vigilância e segurança, bem como limpeza, remoção de entulhos, assessoria

e despesas aduaneiras, cuja restrição está prevista, inclusive, no ITEM 168, “a” e “i” do **Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05**, de 17/12/2018, que assim prevê:

168. Como características adicionais dos bens e serviços (itens) considerados insumos na legislação das contribuições em voga, destacam-se:

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;

(...)

4) não são considerados insumos os itens destinados a viabilizar a atividade da mão de obra empregada pela pessoa jurídica em qualquer de suas áreas, inclusive em seu processo de produção de bens ou de prestação de serviços, tais como alimentação, vestimenta, transporte, educação, saúde, seguro de vida, etc., ressalvadas as hipóteses em que a utilização do item é especificamente exigida pela legislação para viabilizar a atividade de produção de bens ou de prestação de serviços por parte da mão de obra empregada nessas atividades, como no caso dos equipamentos de proteção individual (EPI).

Neste sentido, cito igualmente a SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 46, DE 03 DE FEVEREIRO DE 2023, assim ementada:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

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.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 248, DE 2019, E À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 84, DE 2020. NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. SUPERMERCADO QUE MANTÉM PADARIA, AÇOUGUE E RESTAURANTE. UNIFORMES. ITENS DE HIGIENE.

O supermercado que mantém, entre outras atividades, padaria, açougue e restaurante, quanto aos créditos da não cumulatividade da Cofins: a) é permitida a apuração na modalidade aquisição de insumos em relação aos

uniformes e itens de higiene utilizados na padaria e no restaurante, quando integrarem por imposição legal o processo de produção de bens a serem vendidos nesses setores do supermercado;

b) é vedada a apuração de créditos em relação aos uniformes e aos itens de higiene utilizados no açougue, por não haver produção de bens nesse setor e por não se enquadrarem essas despesas em qualquer outra hipótese prevista em lei que permita o respectivo creditamento.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 156, DE 2020, E À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 173, DE 2020. NÃO CUMULATIVIDADE. BONIFICAÇÕES EM MERCADORIAS. DESCONTOS INCONDICIONAIS. NÃO INCIDÊNCIA

As bonificações concedidas em mercadorias configuram descontos incondicionais, podendo ser excluídas da receita bruta, para efeito de apuração da base de cálculo da Cofins, apenas quando constarem da própria nota fiscal de venda dos bens e não dependerem de evento posterior à emissão desse documento.

As bonificações em mercadorias que configurem desconto incondicional estão excluídas da base de cálculo da Cofins não cumulativa tanto do fornecedor quanto do adquirente da mercadoria. Quando as bonificações forem concedidas em nota fiscal própria de bonificação caracterizam doação, não configuram auferimento de receita para a empresa doadora e, portanto, não compõem a base de cálculo das Cofins (no caso da donatária, a doação recebida deve compor a base de cálculo da referida contribuição).

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 380, DE 2017. NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. FRETE.

O frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor, nos casos de bens adquiridos para revenda ou utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, pode gerar crédito da Cofins.

O frete na aquisição de mercadorias a serem revendidas, quando contratado com pessoa jurídica domiciliada no País e suportado pelo adquirente, integra o custo de aquisição da mercadoria e poderá gerar crédito da Cofins se for permitido o creditamento dos bens adquiridos.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. SUPERMERCADO QUE MANTÉM PADARIA, AÇOUGUE E RESTAURANTE. EMBALAGENS.

O supermercado que mantém, entre outras atividades, padaria, açougue e restaurante, quanto aos créditos da não cumulatividade da Cofins: a) as despesas com o acondicionamento do produto final em embalagens adequadas e íntegras nos setores de padaria e restaurante do supermercado são exigidas pela legislação específica do setor de produção de alimentos para que o produto possa ser disponibilizado à venda, sendo, portanto, passíveis de gerar

crédito na modalidade de insumos para esses setores ainda que incorridas após a produção do bem.

b) é vedada a apuração de créditos em relação às embalagens utilizadas no açougue, por não haver produção de bens nesse setor e por não se enquadrarem essas despesas em qualquer outra hipótese prevista em lei que permita o respectivo creditamento.

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 enquadrarem em qualquer outra hipótese de creditamento prevista em lei que permita o enquadramento dessas despesas.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. SUPERMERCADO. ESCOLTA. TRANSPORTE DE VALORES. ALUGUEL DE SOFTWARE UTILIZADO PELO SETOR ADMINISTRATIVO. TAXAS DE CARTÕES DE CRÉDITO. SACOLAS DESTINADAS AO CONSUMIDOR

Os custos com escolta, transporte de valores, aluguel de software utilizado pelo setor administrativo, taxas de cartões de crédito e sacolas destinadas ao consumidor não geram crédito da Cofins para as atividades realizadas pelo supermercado (comércio varejista, açougue, padaria, restaurante), por não configurarem insumos na produção de bens nem se enquadrarem em qualquer outra hipótese de creditamento prevista em lei que permita o enquadramento dessas despesas.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º; IN RFB nº 2.121, de 2022, arts. 175 a 178; Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018, RDC Anvisa nº 257, de 2002.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. COMÉRCIO VAREJISTA.

Somente há insumos geradores de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep 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.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 248, DE 2019, E À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 84, DE 2020.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. SUPERMERCADO QUE MANTÉM PADARIA, AÇOUGUE E RESTAURANTE. UNIFORMES. ITENS DE HIGIENE.

O supermercado que mantém, entre outras atividades, padaria, açougue e restaurante, quanto aos créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep:

a) é permitida a apuração na modalidade aquisição de insumos em relação aos uniformes e itens de higiene utilizados na padaria e no restaurante, quando integrarem por imposição legal o processo de produção de bens a serem vendidos nesses setores do supermercado;

b) é vedada a apuração de créditos em relação aos uniformes, aos itens de higiene e às embalagens utilizados no açougue, por não haver produção de bens nesse setor e por não se enquadrarem essas despesas em qualquer outra hipótese prevista em lei que permita o respectivo creditamento.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 156, DE 2020, E À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 173, DE 2020. NÃO CUMULATIVIDADE. BONIFICAÇÕES EM MERCADORIAS. DESCONTOS INCONDICIONAIS. NÃO INCIDÊNCIA

As bonificações concedidas em mercadorias configuram descontos incondicionais, podendo ser excluídas da receita bruta, para efeito de apuração da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep, apenas quando constarem da própria nota fiscal de venda dos bens e não dependerem de evento posterior à emissão desse documento.

As bonificações em mercadorias que configurem desconto incondicional estão excluídas da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep não cumulativas tanto do fornecedor quanto do adquirente da mercadoria. Quando as bonificações forem concedidas em nota fiscal própria de bonificação caracterizam doação, não configuram auferimento de receita para a empresa doadora e, portanto, não compõem a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep (no caso da donatária, a doação recebida deve compor a base de cálculo da referida contribuição).

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 380, DE 2017. NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. FRETE.

O frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor, nos casos de bens adquiridos para revenda ou utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, pode gerar crédito da Contribuição para o PIS/Pasep.

O frete na aquisição de mercadorias a serem revendidas, quando contratado com pessoa jurídica domiciliada no País e suportado pelo adquirente, integra o custo de aquisição da mercadoria e poderá gerar crédito da Contribuição para o PIS/Pasep se for permitido o creditamento dos bens adquiridos.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. SUPERMERCADO QUE MANTÉM PADARIA, AÇOUGUE E RESTAURANTE. EMBALAGENS.

O supermercado que mantém, entre outras atividades, padaria, açougue e restaurante, quanto aos créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep:

a) as despesas com o acondicionamento do produto final em embalagens adequadas e íntegras nos setores de padaria e restaurante do supermercado são exigidas pela legislação específica do setor de produção de alimentos para que o produto possa ser disponibilizado à venda, sendo, portanto, passíveis de gerar crédito na modalidade de insumos para esses setores ainda que incorridas após a produção do bem;

b) é vedada a apuração de créditos em relação às embalagens utilizadas no açougue, por não haver produção de bens nesse setor e por não se enquadrarem essas despesas em qualquer outra hipótese prevista em lei que permita o respectivo creditamento.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. DESPESAS DE MARKETING
As despesas de marketing não geram direito a crédito da Contribuição para o PIS/Pasep, em razão de não configurarem insumos nem se enquadrarem em qualquer outra hipótese de creditamento prevista em lei que permita o enquadramento dessas despesas.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. SUPERMERCADO. ESCOLTA. TRANSPORTE DE VALORES. ALUGUEL DE SOFTWARE UTILIZADO PELO SETOR ADMINISTRATIVO. TAXAS DE CARTÕES DE CRÉDITO. SACOLAS DESTINADAS AO CONSUMIDOR.

Os custos com escolta, transporte de valores, aluguel de software utilizado pelo setor administrativo, taxas de cartões de crédito e sacolas destinadas ao consumidor não geram crédito da Contribuição para o PIS/Pasep para as atividades realizadas pelo supermercado (comércio varejista, açougue, padaria, restaurante), por não configurarem insumos na produção de bens nem se enquadrarem em qualquer outra hipótese de creditamento prevista em lei que permita o enquadramento dessas despesas.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, Lei nº 10.833, de 2003, arts. 3º e 15; IN RFB nº 2.121, de 2022, arts. 175 a 178; Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018, RDC Anvisa nº 257, de 2002.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL CONSULTA TRIBUTÁRIA. DESCRIÇÃO GENÉRICA. INEFICÁCIA.

Declara-se a ineficácia da consulta que não descrever completa e exatamente a hipótese a que se refere.

Dispositivos Legais: Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021, art. 27, inciso XI.

A Solução de Consulta em referência apresentou a seguinte conclusão:

57 Diante do exposto e com base na legislação citada, soluciona-se a presente consulta, vinculando-a parcialmente à Solução de Consulta Cosit nº 380, de 2017, à Solução de Consulta nº 248, de 2019, à Solução de Consulta Cosit nº 84, de 2020, à Solução de Consulta Cosit nº 156, de 2020, e à Solução de Consulta Cosit nº 173, de 2020, e declara-se a sua ineficácia parcial, nos seguintes termos:

57.1 não há créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre insumos na atividade de comercialização de bens, já que a hipótese de apuração de créditos sobre insumos está relacionada às atividades de fabricação ou produção de bens e de prestação de serviços;

57.2 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 das contribuições, sem prejuízo das demais modalidades de creditamento estabelecidas pela legislação, que naturalmente afastam a aplicação da regra geral nas hipóteses por elas alcançadas;

57.3 o supermercado que mantém, entre outras atividades, padaria, açougue e restaurante, quanto aos créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins:

57.3.1 é permitida a apuração na modalidade aquisição de insumos em relação aos uniformes e itens de higiene utilizados na padaria e no restaurante, quando integrarem por imposição legal o processo de produção de bens a serem vendidos nesses setores do supermercado;

57.3.2 as despesas com o acondicionamento do produto final em embalagens adequadas e íntegras nos setores de padaria e restaurante do supermercado são exigidas pela legislação específica do setor de produção de alimentos para que o produto possa ser disponibilizado à venda, sendo, portanto, passíveis de gerar crédito na modalidade de insumos para esses setores ainda que incorridas após a produção do bem;

57.3.3 é vedada a apuração de créditos em relação aos uniformes, aos itens de higiene e às embalagens utilizados no açougue, por não haver produção de bens nesse setor e por não se enquadrarem essas despesas em qualquer outra hipótese prevista em lei que permita o respectivo creditamento;

57.4 as bonificações concedidas em mercadorias configuram descontos incondicionais, podendo ser excluídas da receita bruta, para efeito de apuração da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep, apenas quando constarem da própria nota fiscal de venda dos bens e não dependerem de evento posterior à emissão desse documento;

57.4.1 as bonificações em mercadorias que configurem desconto incondicional estão excluídas da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins não cumulativas tanto do fornecedor quanto do adquirente da mercadoria. Quando as bonificações forem concedidas em nota fiscal própria de bonificação caracterizam doação, não configuram

auferimento de receita para a empresa doadora e, portanto, não compõem a base de cálculo das contribuições em análise (no caso da donatária, a doação recebida deve compor a base de cálculo das referidas contribuições);

57.5 as despesas de marketing não geram direito a crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, em razão de não configurarem insumos nem se enquadrarem em qualquer outra hipótese de creditamento prevista em lei que permita o enquadramento dessas despesas;

57.6 o frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor, nos casos de bens adquiridos para revenda ou utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, pode gerar crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins;

57.6.1 o frete na aquisição de mercadorias a serem revendidas, quando contratado com pessoa jurídica domiciliada no País e suportado pelo adquirente, integra o custo de aquisição da mercadoria e poderá gerar crédito se for permitido o creditamento dos bens adquiridos.

57.7 os custos com escolta, transporte de valores, aluguel de software utilizado pelo setor administrativo, taxas de cartões de crédito e sacolas destinadas ao consumidor não geram crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins para as atividades realizadas pelo supermercado (comércio varejista, açougue, padaria, restaurante), por não configurarem insumos na produção de bens nem se enquadrarem em qualquer outra hipótese de creditamento prevista em lei que permita o enquadramento dessas despesas;

57.8 declara-se, com base no art. 27, inciso XI, da IN RFB nº 2.058, de 2021, a ineficácia do questionamento acerca da possibilidade de creditamento das despesas com logística e fidelidade, por ser uma questão genérica, sem descrever completa e exatamente a hipótese a que se refere.

Portanto, mantenho a glosa sobre os créditos originados de gastos com vigilância e segurança, limpeza, remoção de entulhos, assessoria, despesas aduaneiras e comissões de cartões de crédito.

4.3.2. Armazenagem e fretes

Argumenta a defesa que a IN RFB 1.911/2019 é inadequada, pois não reflete a interpretação correta da norma e é posterior aos fatos. Os centros de distribuição são essenciais para a operação e devem ser considerados insumos.

Justifica que tais despesas são fundamentais para o funcionamento das atividades da empresa, assegurando que os produtos estejam disponíveis em todas as lojas da região e permitindo sua distribuição para posterior comercialização. Assim, o frete entre os Centros de Distribuição e as lojas constitui parte integrante do processo de venda.

Entendo que assiste razão à defesa neste ponto.

Como observado pela Recorrente, o frete entre os Centros de Distribuição e as lojas, ou mesmo entre uma loja e outra, são parte da sua operação de venda, uma vez que, em uma cadeia comercial em que é efetuada a revenda de mercadorias, fica evidente que as mercadorias devem ser transportadas tanto do local em que foram adquiridas, quanto do Centro de Distribuição até as lojas.

Não se trata, portanto, de simples transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa após produção, mas de frete e armazenagem na operação de venda de empresa atacadista, cujos bens foram adquiridos para revenda, o que é permitido pelo inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, desde que suportado pelo vendedor.

A Contribuinte é uma pessoa jurídica que opera nos mercados atacadistas e varejistas, sendo que referidos dispêndios só podem ser interpretados como inerentes às operações de venda.

Nesse sentido, admite-se o desconto de crédito em relação a fretes entre o Centro de Distribuição (CD) e as lojas, mas desde que atendidos os requisitos da lei, dentre os quais:

- (i) Ter sido o dispêndio suportado pelo vendedor;
- (ii) Ter sido realizado por pessoa jurídica domiciliada no País;
- (iii) Terem sido tributadas as referidas operações pelas contribuições PIS/Cofins.

Reitero a **SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 46, DE 03 DE FEVEREIRO DE 2023**, a qual concluiu que o frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor, nos casos de bens adquiridos para revenda ou utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, pode gerar crédito da Cofins.

Portanto, revento as glosas sobre os créditos originados de despesas com fretes entre o Centro de Distribuição (CD) e as lojas, mas desde que atendidos os requisitos da lei, dentre os quais, (i) ter sido o dispêndio suportado pelo vendedor, (ii) ter sido realizado por pessoa jurídica domiciliada no País e (iii) terem sido tributadas as referidas operações pelas contribuições PIS/Cofins.

4.3.3. Despesas com IPTU e condomínio

Argumenta a defesa que tais custos são acessórios ao contrato de locação e, portanto, dedutíveis.

Sem razão à defesa neste ponto.

Nem todo custo, despesa ou encargo incorrido pode ser considerado crédito a ser deduzido, pois a admissibilidade de aproveitamento de créditos depende exclusivamente dos custos, despesas e encargos classificados nos incisos do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Embora do ponto de vista do locatário faça sentido que o valor pago pelo aluguel inclua o IPTU dos imóveis alugados, essas despesas não se confundem com os aluguéis pagos. De acordo com o contrato de locação, uma das partes se compromete a ceder o uso e gozo de um bem não fungível em troca de uma retribuição.

O IPTU, sendo um imposto municipal de responsabilidade do proprietário do imóvel, não deve ser considerado como despesa de aluguel, mesmo que o contrato particular estipule que o pagamento seja realizado pelo inquilino.

Ademais, o inciso IV do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 prevê a possibilidade de se apurar crédito em relação a despesas com aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa, inexistindo previsão no mesmo sentido quanto ao IPTU pago pelo inquilino.

Neste sentido, cito a Solução de Consulta COSIT nº 647, de 27 de dezembro de 2017, assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

EMENTA: NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. 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 da Contribuição para o PIS/Pasep.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, IV.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

EMENTA: NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. 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 da Cofins.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, IV

Portanto, mantenho tais glosas.

4.3.4. Comissões sobre vendas

Argumenta a defesa que a análise deve ser específica à atividade do contribuinte, e as comissões são legítimas.

Neste ponto, peço *vênia* para reproduzir os fundamentos expostos pelo ilustre julgador de primeira instância:

Em relação às comissões sobre vendas pagas a empresas de representação comercial, por exemplo, a Receita Federal do Brasil já se pronunciou algumas vezes por intermédio da COSIT. Veja-se:

Solução de Consulta Cosit/RFB nº 31, de 30/03/2020

NÃO CUMULATIVIDADE. DIREITO A CRÉDITO. INSUMOS. REPRESENTAÇÃO COMERCIAL. IMPOSSIBILIDADE.

No caso de pessoa jurídica que explora atividade industrial, os valores pagos a outras pessoas jurídicas a título de comissão sobre vendas não geram direito à apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep na modalidade aquisição de insumos, consoante o inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002.

SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA AO PARECER NORMATIVO COSIT/RFB Nº 5, DE 17 DE DEZEMBRO DE 2018, PUBLICADO NO DIÁRIO OFICIAL DA UNIÃO DE 18 DE DEZEMBRO DE 2018. (grifos não constam no original)

No inteiro teor do julgamento do STJ no REsp 1.221.170, o Ministro Mauro Campbell Marques, em aditamento ao seu Voto, é bastante claro ao adotar o entendimento vencedor, conforme conceito mais bem definido pela Ministra Regina Helena Costa, incorporando os equipamentos de proteção individual (EPI) aos insumos definidos em seu voto anterior:

Desse modo, em novo aditamento ao voto, apenas faço uma pequena retificação para registrar que o retorno dos autos à origem também deverá se dar para a verificação dos equipamentos de proteção individual - EPI como insumos, isto é, se para o específico caso da empresa o são de aquisição obrigatória ou não, tudo isso considerando a estreita via da prova documental do mandado de segurança, que foi o instrumento aqui utilizado pelo contribuinte.

Registro que o provimento do recurso deve ser parcial porque, tanto em meu voto, quanto no voto da Min. Regina Helena, o provimento foi dado somente em relação aos "custos" e "despesas" com água, combustível, materiais de exames laboratoriais, materiais de limpeza e, agora, os equipamentos de proteção individual - EPI.

Ficaram de fora gastos com veículos, ferramentas, seguros, viagens, conduções, comissão de vendas a representantes, fretes (salvo na hipótese do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/03), prestações de serviços de pessoa jurídica, promoções e propagandas, telefone e comissões (gn).

Portanto, a própria decisão paradigma, do STJ, deixou de fora os gastos comerciais. Veja-se que, mesmo que se aceite a elevada importância de tais gastos na atividade supermercadista, não se poderia alegar que não são relevantes na atividade de produção de alimentos apreciada pela STJ.

A questão é que a previsão legal no item correspondente aos insumos, como restou definida, se refere ao processo produtivo. Há outros itens para os quais são previstos créditos nas leis respectivas, mas que não contemplam comissões de vendas ou taxas de cartões de crédito.

Com os mesmos fundamentos demonstrados na decisão da DRJ de origem, mantenho a glosa em análise.

4.3.5. Despesas de aluguel de máquinas

Argumenta a defesa que as locações devem ser reconhecidas como essenciais e relevantes para a realização de suas atividades de venda, tendo em vista a necessidade de estruturas para acondicionar bebidas e outros produtos, para que não haja perda do estoque.

Alega, ainda, que se trata de locação de um espaço para a comercialização dos produtos, que se integra, em tudo, à hipótese de creditamento do art. 3º, IV da Lei nº 10.833/03.

Com razão à defesa.

As máquinas para acondicionar bebidas e outros produtos são equipamentos passíveis de crédito, cuja locação para a utilização na atividade desempenhada pela pessoa jurídica (armazenamento de mercadorias para comercialização) é passível de creditamento na forma do art. 3º, IV, das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003, que assim prevê:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: Produção de efeito (Vide Lei nº11.727, de 2008) (Produção de efeitos) (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010) (Regulamento)

[...]

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

Por aplicação do dispositivo legal em referência, revento as glosas referentes às despesas de aluguel de máquinas.

4.3.6. Outras despesas

A Fiscalização glosou créditos originados de itens denominados de “Outras Despesas”, referentes a:

- (a) restauração de pallets (Item III.5.‘B’.2 do TVF)
- (b) limpeza de uniformes (Item III.5.‘B’.2 do TVF)
- (c) armazenagem e frete na operação de venda – contratos serviços terceirizados (Item III.5.‘B’.2. (i) do TVF);
- (d) despesas com venda a prazo (Item III.5.‘B’.2.(ii) do TVF);
- (e) manutenção e suporte técnico de equipamentos de informática (computadores, nobreak, impressoras, scanners), manutenção de software e programas, bem como desenvolvimento e licenças de programas (Item III.5.‘B’.2.iii do TVF)

Justifica a defesa que os pallets são essenciais para o empilhamento de produtos, evitando que o peso de um danifique a integridade de outro produto.

Argumenta, ainda, que a manutenção e suporte técnico de informática igualmente é essencial para registrar o preço dos produtos, realizar o controle e movimentação do estoque e registrar a quantidade de produtos comercializados.

Por fim, argumenta a defesa que os softwares são essenciais para registrar preços, controlar estoque, emitir notas fiscais e monitorar a validade dos produtos. Sem investimentos em tecnologia e manutenção, as operações do Impugnante não teriam sucesso. Equipamentos de informática, como emissores de cupom fiscal (ECFs), são exigidos pela legislação tributária, e a venda de mercadorias sem notas fiscais resulta em multas. A maioria das obrigações fiscais também depende de controle informatizado. Portanto, os softwares e sistemas questionados pela D. Fiscalização são indispensáveis para as atividades da Recorrente, especialmente para varejistas.

Com relação aos custos com armazenagem e frete na operação de venda – contratos serviços terceirizados, reporto ao **ITEM 4.3.2** deste voto.

Com relação aos demais custos, reporto ao **ITEM 4.3.1** deste voto, uma vez que, reitero, as empresas que efetuam revenda de mercadorias são amparadas pelo inciso I do art. 3º das mesmas leis de regência, que versam sobre bens adquiridos para revenda, o que não é o caso das despesas em referência.

Inclusive, inexistente previsão legal para manutenção de equipamentos de informática (PDV, licenças de software e similares etc.), mesmo que se refira a dispêndio obrigatório por força de convênio.

Reitero a conclusão da **SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 46, DE 03 DE FEVEREIRO DE 2023**, de que os custos com escolta, transporte de valores, aluguel de software utilizado pelo setor administrativo, taxas de cartões de crédito e sacolas destinadas ao consumidor não geram crédito da Cofins para as atividades realizadas pelo supermercado (comércio varejista, açougue, padaria, restaurante), por não configurarem insumos na produção de bens nem se enquadrarem em qualquer outra hipótese de creditamento prevista em lei que permita o enquadramento dessas despesas.

Portanto, mantenho as glosas sobre tais custos.

4.4. Juros sobre multa de Ofício

Pede a defesa para que não seja admitida a incidência de juros sobre a parcela da multa aplicada.

Com relação aos juros sobre multa de ofício, aplica-se a Súmula CARF nº 108, que assim prevê:

Súmula CARF nº 108

Aprovada pelo Pleno em 03/09/2018

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Portanto, afasto o argumento em referência.

5. Dispositivo

Ante o exposto, **(i) conheço parcialmente do Recurso Voluntário**, não conhecendo dos argumentos relativos **(i.1)** ao caráter confiscatório da multa de 75% e **(i.2)** aplicação indevida de alíquota zero em vendas de informática (programa de inclusão digital), em razão de concomitância, incidindo a Súmula CARF nº 1. **Na parte conhecida, dou parcial provimento ao recurso para (ii)** afastar o lançamento de ofício sobre a exclusão da base de cálculo do PIS e da COFINS sobre os valores aos descontos originados de acordos promocionais junto aos fornecedores; e **(iii)** reverter as glosas sobre os créditos originados de despesas com fretes entre o Centro de Distribuição (CD) e as lojas, mas desde que atendidos os requisitos da lei, dentre os quais, **(iii.1)** ter sido o dispêndio suportado pelo vendedor, **(iii.2)** ter sido realizado por pessoa jurídica domiciliada no País e **(iii.3)** terem sido tributadas as referidas operações pelas contribuições PIS/Cofins; **(iv)** reverter as glosas sobre os créditos originados de despesas de aluguel de máquinas.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Cynthia Elena de Campos

VOTO VENCEDOR

Conselheiro **Arnaldo Diefenthaler Dornelles**, redator designado

Tendo o Colegiado decidido, por maioria de votos, “*não afastar o lançamento de ofício sobre a exclusão da base de cálculo do PIS e da COFINS sobre os valores aos descontos originados de acordos promocionais junto aos fornecedores*”, contrariando o que propunha a i. relatora, coube a mim a elaboração do voto vencedor em relação a esse ponto específico, o que passo a fazer em sucessivo.

A i. relatora, com base no que decidido pelo STJ quando do julgamento do RESP nº 1.836.082, entendeu que os descontos concedidos por fornecedores aos varejistas não devem ser incluídos na base de cálculo da Contribuição para o PIS ou da COFINS, uma vez que esses descontos, mesmo quando condicionados a contraprestações, são redutores do custo de aquisição de mercadorias e não configuram receita tributável.

E é nesse ponto que divirjo da i. relatora. Os descontos recebidos pelos varejistas de seus fornecedores, frutos de acordos promocionais, são, indubitavelmente, receitas e, por não se caracterizarem como descontos incondicionais, devem integrar a base de cálculo da Contribuição para o PIS e da COFINS, conforme disciplinam o art. 1º da Lei nº 10.637, de 2002, e o art. 1º da Lei nº 10.833, de 2003.

É dessa forma que este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais vem decidindo essa matéria em diversos julgados, inclusive naqueles que envolvem a própria Recorrente, como os que abaixo reproduzo as ementas (no que interessam):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2007

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

Os valores recebidos a título de descontos obtidos e bonificações constituem

receita, e devem ser excluídos da base de cálculo da contribuição apenas se caracterizada a incondicionalidade do desconto.

(Acórdão 3403-003.487, de 27/01/2015 – Processo nº 11080.726316/2010-89 – Relator: Rosaldo Trevisan – Recorrente: WMS Supermercados do Brasil Ltda)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

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

CONTAS CREDORAS. BONIFICAÇÕES. DESCONTOS. CARÁTER CONTRAPRESTACIONAL. COFINS. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO. AUSÊNCIA DE FUNDAMENTO.

As contas credoras que indicam ingresso de valores relacionados a bonificações e descontos, que não figuram em notas fiscais, e revelam caráter contraprestacional, não encontram guarida legal para exclusão da base de cálculo da COFINS.

(Acórdão 3401-003.443, de 28/03/2017 – Processo nº 11080.735231/2012-53 – Redator designado: Rosaldo Trevisan – Recorrente: WMS Supermercados do Brasil Ltda)

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 9303-007.403, de 18/09/2018 – Processo nº 11080.011290/2006-94 – Redator designado: Luiz Eduardo de Oliveira Santos – Interessado: WMS Supermercados do Brasil Ltda)

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.

(Acórdão 9303-008.247, de 19/03/2019 – Processo nº 11080.735231/2012-53 – Relator: Rodrigo da Costa Pôssas – Recorrente: WMS Supermercados do Brasil Ltda)

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

Período de apuração: 01/07/2013 a 31/12/2014

BASE DE CÁLCULO. FATURAMENTO. NOVAS RECEITAS. ACORDOS PROMOCIONAIS. EVENTOS FUTUROS E INCERTOS. INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO.

Os acordos promocionais relativos a concessões feitas ao comprador pelo fornecedor, geralmente vinculadas a desempenho e estratégias de vendas, são dependentes de eventos futuros e decorrem da atividade principal do sujeito passivo, qual seja, a revenda de mercadorias, não se confundindo com os descontos incondicionais concedidos em nota fiscal, compondo, portanto, a base de cálculo da contribuição.

(Acórdão 3201-009.805, de 27/09/2022 – Processo nº

11065.721493/2018-14 – Relator: Hécio Lafetá Reis – Recorrente: WMS Supermercados do Brasil Ltda)

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/2013 a 30/06/2013

PIS/COFINS. BASE DE CÁLCULO. NÃO-CUMULATIVIDADE

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 auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

(Acórdão 3202-002.196, de 16/12/2024 – Processo nº 11065.720018/2018-21 – Relatora: Juciléia de Souza Lima – Recorrente: WMS Supermercados do Brasil Ltda)

O Acórdão recorrido analisou o mérito da discussão com profundidade e brilhantismo e, por concordar com as conclusões lá alcançadas, reproduziu as suas razões de decidir e as adoto como se minhas fossem:

4 DO MÉRITO: RECEITAS E DESCONTOS DOS FORNECEDORES

Em apertada síntese, foram lançados valores cobrados de fornecedores e não incluídos na base de cálculo das contribuições. Trata-se de valores ou percentuais estabelecidos em contratos e implementados, nos casos objetos de tributação na presente autuação, por meio de redução dos valores efetivamente pagos aos fornecedores (ou da redução da dívida para com os mesmos).

As receitas tributadas decorrentes dos acordos promocionais constam consolidadas em anexo do auto de infração e RAF e de quadro incluído no referido relatório. Os resultados (apenas parcialmente tributados), foram registrados nas seguintes contas contábeis:

- Apropriação das bonificações automáticas; Allowances automáticas host; Mercadoria com diferença de preço; Bonific recuperação mercadoria; Ajustes bonificação e acordos SIG; Recup custos logísticos back haul; Recup despesas out rec oper; Rec desp outras despesas opera; Recuperação despesas de fretes; receitas de promoções; receitas de promoções e publicidade.

Os valores de uma das contas já foram parcialmente submetidos à tributação, tendo sido descontados da apuração pela fiscalização.

A empresa se insurge integralmente contra a tributação. A alegação de nulidade já foi apreciada. A autuada pôde apresentar sua defesa, colecionando variados argumentos e a jurisprudência que entendeu favorável ao seu entendimento.

A despeito da necessária independência do processo em apreço, em função da relevância e situação apresentada, no caso, é necessário um breve introito, até pela questão já ter sido apreciada por essa DRJ em processo anterior e pela

jurisprudência, no caso de supermercados, ter sido citada tanto no RAF quanto na impugnação. Tal tipo de situação, efetivamente, **nem é exclusiva dos autos nem alguma inovação, especialmente no ramo de supermercado/hipermercado**. Tampouco se apresentou apenas no regime não cumulativo das contribuições, uma vez que já havia litigância até mesmo para a sistemática cumulativa, a despeito de assumir ainda maior destaque no regime atual, como se verá.

As práticas de desconto escalonado foram usualmente denominadas genericamente de “RAPEL (*rappel*)/PEDÁGIO”, originalmente referida a partir dos descontos variáveis à medida que subiriam em uma escala de vendas (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.

No caso ora em apreço, a impugnante registra que a prática é comum no ramo. Visa a redução de preço. A negociação é comercial e estabelecida com cada fornecedor, em um mercado competitivo. A forma ou nome da conta não alteraria a relação do comprador com o fornecedor, que é de compra e venda de mercadorias com desconto previamente estabelecido em contrato. A impugnante não prestaria serviços.

De fato, não faz sentido 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 pedágio, bonificações em descontos, reduções de passivo, recuperação de custos logísticos, receita de promoção publicidade, recuperação de despesas de fretes ou o que for. Importa, isto sim, 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 ou valores sobre compras a serem cobrados dos fornecedores. No período ora em exame, pelo menos com menção na autuação, não se verifica pagamentos dos fornecedores em boletos ou bonificações em mercadorias, o que já foi registrado em processos anteriores da autuada. 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, envolvendo aumento de vendas, introdução de produto no mercado, margens de custo, necessidades de escoamento de produto específico, não recolhimento de produtos vencidos/deteriorados, participação em promoção ou abertura de nova loja da rede supermercadista, participação em datas especiais, exposição privilegiada em

gôndolas, utilização no interesse do fornecedor da logística do adquirente entre outros. Os valores reduzem o passivo e, ou não transitam, ou são excluídos, das contas submetidas à tributação do PIS e Cofins. Os efeitos, a princípio, são ajustados devidamente para o IRPJ/CSLL, com redução de custos, inexistindo autuação para esses tributos.

No entendimento apresentado na impugnação, não há acréscimo patrimonial. Não há riqueza nova que se integre ao patrimônio de maneira positiva e definitiva. A operação não possui a natureza de receita. Mesmo eventual registro contábil como receita, não justificaria a tributação. O conceito de receita é jurídico.

Pois bem, no item 2 deste voto, acima, já se examinou, nos limites do objetivo da presente decisão, o conceito de receita e as características do regime não cumulativo. 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 susceptível de apreciação pecuniária decorrente de ato, fato ou negócio jurídico apto a gerar alteração positiva do patrimônio líquido da pessoa jurídica que a aufere, sem reservas, condicionamentos ou correspondências no passivo.

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.

A empresa ressalta não ser prestadora de serviços. Entretanto, reconhece 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 tem efeito patrimonial positivo, o que pode ser percebido facilmente se 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.**

Ora, por ilustração, se um revendedor comprou mercadorias por R\$ 100 em janeiro, registrando devidamente o correspondente custo e um passivo com o fornecedor, diga-se, em igual valor. Posteriormente, vende todas as mercadorias por R\$ 120,00. No exemplo simples, temos uma receita de R\$ 120,00. Para aferir o lucro, a variação positiva aumentativa seria confrontada com o fato modificativo diminutivo do patrimônio, correspondente ao custo de R\$ 100,00. Se, digamos, em junho, no sexto mês após a compra das mercadorias para revenda, é operacionalizado e registrado um desconto do fornecedor, decorrente do contrato entre as partes, seja pelo aumento de vendas, entrega em local único, propaganda institucional, ou pelo acúmulo de vários, de R\$ 15. O valor do passivo (devido) se alterou para R\$ 85,00. Porém, os registros contábeis das compras já foram feitos. Eventualmente, já ocorreram vendas. Seria possível argumentar que o revendedor não teve ganho, que não houve acréscimo patrimonial? Ainda, se um revendedor descontou do valor a ser pago ao fornecedor esse valor de R\$ 15,00 e outro não, a diferença na situação patrimonial de ambos é bastante óbvia. E mais, se, no mesmo momento da aquisição dos bens para revenda, foi devidamente registrado no documento fiscal correspondente um desconto de R\$ 15,00, seria escriturado também um custo das mercadorias adquiridas (supermercado) para revenda de R\$ 85,00 e um crédito das contribuições de R\$ 7,86, a ser descontado do valor de PIS e Cofins devido, digamos, como exemplo, de R\$ 11,10 (9,25% de 120,00). Outro, que não registrou o desconto incondicional no documento fiscal, teria um crédito a reduzir do PIS e Cofins de R\$ 9,25 (9,25% de 100). Como argumentar que o valor descontado dos fornecedores a posteriori (após entrega das mercadorias para revenda) não é receita nova?

No entendimento da empresa, os descontos são alheios à hipótese de incidência das contribuições, o que independe de sua caracterização. E, mesmo que fosse relevante, os descontos são redutores de custo (não contabilizada receita). O desconto incondicional, por sua vez, não precisaria obrigatoriamente constar da nota fiscal.

Tal argumento não pode ser aceito. Antes, sobre a alegação acima, cumpre observar que, se a impugnante tivesse tratado os descontos como redutores de custo, esses valores teriam impacto direto na apuração dos créditos que se baseiam em custo de aquisição. De resto, 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 (ou da entrada das mercadorias). Os ganhos obtidos dos fornecedores estão relacionados intrinsecamente às atividades da empresa**, sendo elemento novo e positivo sobre o patrimônio (e sem agregar outra obrigação no passivo), relacionado 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. Cita Solução de Consulta que fornece alternativa para a condição de constar expresso na Nota Fiscal.

Em acordos do tipo fidelidade, nos quais a base do desconto é o crescimento das vendas (e compras pela WMS), em comparação com situação anterior (ano, média), é visto imediatamente que as operações não tratam de descontos incondicionais. Alguns tipos de acordos dependerão de condições a serem apuradas, como total de paletes descarregados. A prática é que os pactos vão sendo feitos e os valores definidos. No caso mencionado pela fiscalização de “no show”, assim como no caso de não recolhimento de produtos vencidos ou perecidos, o fornecedor deixaria de cumprir uma obrigação, em tese ou contratualmente, dele, acordando com o desconto. A entrega centralizada, ao invés de em diversos pontos de vendas, poderia ser pactuada antes ou após as entregas, a princípio. A inclusão dos produtos dos fornecedores em publicidade ou promoções poderia ser acordada quando dos eventos. De toda a forma, as situações são variadas e se agregam com vistas a definir o desconto a ser efetivado.

Ora, mesmo que a empresa destaque que os descontos são estabelecidos antes, em contrato, **se já se soubesse, quando da emissão da nota, quanto será posteriormente descontado do fornecedor quando a autuada efetivar o pagamento, tal desconto já poderia constar da nota fiscal.** A dissociação temporal e contábil entre as operações, como já dito, decorre da forma de proceder da empresa, mesmo que se constitua em prática usual no ramo, em função do volume e continuidade de compras. Na análise aqui estabelecida, não interessa o mérito do acordo ou das exigências de desconto. São acordos que serviram às partes. O que não é possível ignorar é a existência de ganho patrimonial quando da ocorrência do desconto. Ou pior, aceitar que cada um, vendedor ou comprador, individualmente, possam registrar o valor que entendem por bem, de acordo com suas peculiaridades, com o argumento que a nota fiscal não exaure o estabelecido no contrato. O fornecedor terá o registro de sua perda, seja na nota fiscal ou depois, seja como receita menor ou custos e despesas.

Pode-se reconhecer a existência de um mercado competitivo no ramo, assim como que o sigilo possa ser importante para a empresa na negociação de preço. Porém, **não é possível aceitar que o documento fiscal não possa referir a operação efetivamente realizada.** Se assim fosse, a receita do fornecedor seria uma, o custo para o comprador seria outro, e teria que se perguntar a cada um em cada caso, não existindo coerência entre as informações e inviabilizando qualquer fiscalização. Dar o mesmo efeito de desconto incondicional ao caso que ora se examina, seria oferecer tratamento diferenciado e não isonômico. Comprador e vendedor devem registrar o mesmo valor de negócio.

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 DIPJ5. No mesmo sentido diversos Manuais orientadores de sociedades ou institutos tributários ou contábeis, em especial com orientações para os contribuintes. Veja-se, também o Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações, da Fipecafi, 3ª edição, na página 501, onde se explica que:

24.2.2 Abatimentos

A conta Abatimentos deve abrigar os descontos concedidos a clientes, posteriormente à entrega dos produtos, por defeitos de qualidade apresentados nos produtos entregues, ou por defeitos oriundos do transporte ou desembarque etc.

Dessa forma, os abatimentos não se referem a descontos financeiros por pagamentos antecipados, que são atualmente tratados como despesas financeiras, e não incluem também descontos de preço dados no momento da venda, que são deduzidos diretamente nas notas fiscais. (...)

A importância do documento fiscal está ligada, justamente, à coerência das informações, isonomia de tratamento e possibilidade de conferência. Veja-se que **os efeitos financeiros não são neutros**. O contrato estabeleceu obrigações mútuas, cabendo aos fornecedores pagarem 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:

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).

(RIR do Decreto 3.000/1999 ou art. 967 do RIR atual, Decreto 9.580/2018).

Não é possível aceitar que o documento contábil/fiscal possa servir ou não para aferir os valores da operação de acordo com a conveniência.

A empresa registra em sua impugnação:

65. Importante mencionar que não foi objeto do lançamento o crédito de PIS/COFINS registrado na aquisição desses produtos adquiridos com desconto, muito embora o I. Fiscal tenha feito a menção que o Impugnante registra créditos dos valores integrais das notas fiscais. Não se sabe ao certo o que buscou a D. Fiscalização ao fazer essa afirmação, mas, de todo modo, não é o objeto da autuação neste item. A glosa de créditos é objeto de outros itens deste processo.

Assim, demonstra a empresa nítida preocupação com que seja contemplado na análise o aspecto da não cumulatividade das contribuições e a questão dos créditos. Isso neste ponto da impugnação, pois, quando da contestação das glosas de créditos reforça a apreciação dos princípios da não cumulatividade. Tergiversa a impugnante sobre a apuração de créditos no que tange aos descontos dos fornecedores. Ora, os créditos são apurados e registrados na EFD-Contribuições a partir dos valores dos bens adquiridos para revenda constantes dos documentos fiscais registrados na escrituração digital. Tal procedimento é padrão e a apuração de créditos é correta. Não há sentido no argumento de que a análise deve se restringir à consideração conceitual de receita, sem considerar os efeitos financeiros da operação ou a forma de apuração do regime não cumulativo.

O conhecimento e a exploração de forma mais minudente dos efeitos da situação não prejudicam a apreciação do litígio, pelo contrário. 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 que a empresa, na hipótese 3, ao operacionalizar o desconto de R\$ 100,00, em momento posterior, registrasse um ajuste para reduzir o crédito em R\$ 10,00 (10%), tendo em vista que havia se creditado sobre R\$ 1.000,00, 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 transcrito 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.

Ainda, se feito ajuste por parte da empresa, de alguma forma, submetendo o valor dos descontos dos fornecedores à tributação, mesmo que por redução dos créditos, descaberia a autuação. Os ajustes devem ser procedidos na modalidade

não cumulativa, seja em favor da empresa ou não. Veja-se o caso das devoluções de vendas tributadas, registradas após fechamento do mês. A empresa registrará um crédito correspondente, conforme a orientação da RFB. E, de fato, tal direito de crédito é exercido, uma vez que a tributação do valor da venda que veio a ser cancelada não deve ser mantido. Por óbvio, tal é uma forma de ajustar a tributação, quando já não seria possível alguma forma de estorno da receita correspondente aferida, mesmo que, tecnicamente, não se trate de um crédito propriamente dito. Por essas questões, **é sempre importante verificar a apuração como um todo.**

Assim, no caso dos autos, o valor do desconto equivale ao “ganho” auferido pela contribuinte decorrente da exploração da atividade econômica. Ainda que o recurso correspondente não tenha, fisicamente, ingressado nos cofres do contribuinte, não há como negar que há um benefício patrimonial. A ementa da decisão do último processo da impugnante, apreciado de forma definitiva no Carf, já foi transcrita no item 1.1 deste voto. Transcreve-se, agora, apenas um trecho, por apropriado:

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 PRÉACORDADOS 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, préacordados 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 – 3ª Turma; sessão de 19/03/2019).

Em apoio ao entendimento ora adotado, cumpre transcrever, também, as seguintes decisões do Carf:

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; 2a Turma, 3a Câmara, 3a 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; 3a Turma, 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; 3a Turma, Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF, proc. 16682.720467/2013-19). (grifou-se).

As referências, nas decisões citadas, sobre o não enquadramento da hipótese como receita financeira se explica por ter sido comum, pelo menos enquanto vigorava a alíquota zero para tais receitas, a alegação de que se tratariam destas,

pelo menos como alternativa. Pelo já visto até aqui, inclusive no item anterior deste voto, **já se tem claro não se tratar de receitas financeiras, mas sim das receitas decorrentes de operações sucessivas da atividade empresarial da empresa, passíveis de tributação no regime não cumulativo das contribuições.**

Na fiscalização (RAF), é pontuado o fato de que, no período fiscalizado, a receita bruta correspondia a R\$ 30 bilhões e que não houve nenhuma apuração de valores a pagar de PIS e Cofins. Por certo, trata-se de empresa de grande porte, com um volume muito grande de lançamentos e operações. Tal resultado decorre, em grande medida, da forma de operação dos acordos com os fornecedores, que contempla a apuração de créditos pelo valor da nota fiscal, com posterior registro dos descontos, em geral pela redução dos passivos. Essa sistemática permite a obtenção de ganhos líquidos nas operações sem a apuração de PIS e Cofins a pagar.

Os descontos decorrem de acordos com benefícios mútuos com os fornecedores. Como antes demonstrado, a receita obtida decorre da própria forma de operar os descontos, registrados quando as mercadorias para revenda já foram transferidas para a impugnante (e o crédito respectivo no regime não cumulativo apurado). 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.**

Diante do exposto, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário nessa matéria, mantendo o lançamento feito pela Fiscalização sobre os descontos originados de acordos promocionais junto aos fornecedores.

Assinado Digitalmente

Arnaldo Diefenthaler Dornelles