



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11000.730961/2023-63
ACÓRDÃO	3202-002.031 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	17 de setembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	LEROY MERLIN COMPANHIA BRASILEIRA DE BRICOLAGEM
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2019 a 31/12/2020

APROVEITAMENTO EXTEMPORÂNEO DOS CRÉDITOS.

O aproveitamento de créditos extemporâneos da não-cumulatividade da COFINS deve ser realizado no período de apuração em que for realizada a aquisição do bem ou a contratação do serviço prestado referentes a cada trimestre.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. IPTU E TAXAS CONDOMINIAIS. ASSUMIDOS PELO LOCATÁRIO. IMPOSSIBILIDADE.

O pagamento pelo locatário do IPTU e de taxas condominiais, em razão de disposição contratual, não geram direito à apropriação de créditos da Cofins e da contribuição para o PIS/Pasep com base no artigo 3º, IV, da Lei 10.833/03 e no artigo 3º, IV, da Lei 10.637/02, uma vez que consistem em despesas distintas e independentes das despesas de aluguéis de prédios.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em afastar a preliminar arguida e, no mérito, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, quanto à possibilidade de crédito sobre serviços adquiridos como insumos das despesas de publicidade e propaganda. Vencidas as Conselheiras Onízia de Miranda Aguiar Pignataro e Aline Cardoso de Faria, que davam provimento para reverter as glosas nestes temas. Por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário quanto à possibilidade de crédito, sobre os valores de IPTU e de taxa condominial. Vencidas as Conselheira(s) Juciléia de Souza Lima (Relatora), Onízia de Miranda Aguiar Pignataro e Aline Cardoso de Faria, que davam provimento para reverter as glosas nesta matéria. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Wagner Mota Momesso de Oliveira.

Sala de Sessões, em 17 de setembro de 2024.

Assinado Digitalmente

Juciléia de Souza Lima – Relatora

Assinado Digitalmente

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente

Assinado Digitalmente

Wagner Mota Momesso de Oliveira – Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Wagner Mota Momesso de Oliveira, Onizia de Miranda Aguiar Pignataro, Rafael Luiz Bueno da Cunha, Aline Cardoso de Faria, Juciléia de Souza (Relatora) e Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra lavratura de auto de infração para exigir Contribuição para o Programa de Integração Social (“PIS”) e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (“COFINS”) relativos ao período de janeiro de 2019 a dezembro de 2020, no valor total de R\$ 235.165.505,96, conforme abaixo discriminado:

	COFINS (R\$)	PIS (R\$)
Principal	98.291.387,6	21.339.577,57
Multa	73.718.540,66	16.004.683,11
Juros	21.207.136,19	4.604.180,78
Total	235.165.505,96	

Após Procedimento Fiscal, a autoridade fiscal identificou que a Recorrente cometeu infração à legislação tributária ao omitir receita ou apurar e descontar os seguintes créditos:

- i) publicidade e propaganda (sem previsão legal);
- ii) taxas com administração de cartões (despesas inerentes ao meio de pagamento das vendas, não se referindo a atividade produtiva e operacional).
- iii) despesas com aluguéis (sobre gastos de IPTU e taxas de condomínio);

iv) Omissão de receitas referentes a Bonificações/Rapel (descontos condicionais posteriores à emissão das notas fiscais) e

v) Recuperações de Despesas (aproveitamento de créditos extemporâneos, os quais deveriam ter sido feitos mediante retificação ou ajuste da EFD-Contribuições do período do fato gerador.

Cientificada, a Recorrente apresentou Manifestação de Inconformidade, a qual foi julgada improcedente pela 2ª Turma da Delegacia Regional de Porto Alegre/RS, formalizada pelo acórdão nº 110-011.572, assim ementado:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2019 a 31/12/2020

CRÉDITOS. INSUMOS NA ATIVIDADE COMERCIAL. IMPOSSIBILIDADE.

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

REGIME NÃO CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMO PARA CREDITAMENTO.

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

DESPESAS DE IPTU E CONDOMÍNIO. OBRIGAÇÃO ASSUMIDA PELO LOCATÁRIO. GASTO NÃO INTEGRANTE DO PREÇO DO ALUGUEL. IMPOSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO.

As despesas com IPTU e taxas condominiais pagas pelo locatário em virtude de disposição contratual, não integram o preço do aluguel, não se sujeitando à incidência do PIS e da COFINS, e por isso não geram direito à apropriação de créditos das contribuições, por vedação do dispositivo prevista nos §§ 2º e 3º do art. 3º da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003.

DESPESAS DE TAXA DE ADMINISTRAÇÃO DE CARTÕES DE CRÉDITO E DÉBITO.

A utilização de cartões de crédito e débito não se constitui insumo essencial para a atividade da empresa, quando muito, uma despesa operacional para obtenção de seus resultados. Não se caracteriza como essencial a despesa em função de que a sua ausência não paralisaria ou tornaria inviável a atividade econômica da empresa, pois existem outros meios de pagamento que a empresa poderia adotar e oferecer aos seus clientes, em função dessa alternatividade de meios de pagamento disponíveis, a despesa com taxas de administração de cartões de crédito e de débito não geram créditos para a atividade econômica desenvolvida pela empresa.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Idem à Cofins.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Inconformada, a Recorrente apresenta Recurso ao CARF, no qual pugna pela reforma do Acórdão Recorrido, cancelando-se a autuação fiscal, e, por conseguinte, sejam restabelecidos de forma integral os créditos de PIS e COFINS aproveitados pela Recorrente.

Em suma, é o Relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheira **Juciléia de Souza Lima**, Relatora

O Recurso é tempestivo, bem como, atende aos demais pressupostos para sua admissibilidade, portanto, os conheço.

Ante a arguição de preliminares, passo a analisá-la.

I- DAS PRELIMINARES

1- Da alegação de nulidade na constituição do crédito tributário- por ausência de motivação do ato

No que pese a alegação da ausência de motivação do ato administrativo- o lançamento a violar o direito de defesa da Recorrente, no meu entendimento, não existem erros no tocante à descrição dos fatos capazes de trazer prejuízos ao exercício de defesa da Recorrente.

Primeiro, de acordo com Decreto nº 70.235, 06/03/1972, somente são nulos os atos administrativos proferidos por autoridade incompetente e/ ou com preterição do direito de defesa, assim dispondo:

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. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

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

Para arrematar, o auto de infração foi lavrado por servidor competente, descrevendo claramente a infração imputada ao sujeito passivo- aqui Recorrente, arrolando todas as razões de fato e de direito que ensejaram a sua lavratura, atendendo fielmente as disposições do art. 10 e 59 do Decreto nº 70.235/72:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Observa-se que somente duas são as espécies de irregularidades, elencadas nos incisos do artigo 59, acima transcrito, que possuem o condão de contaminar de nulidade “ab

initio” as peças que o compõem: a incompetência do prolator do ato administrativo (ato, decisão ou despacho) e a preterição do direito de defesa.

Além disso, para que se confirme a nulidade, a irregularidade praticada pressupõe que o dano causado ao sujeito passivo seja concreto, devendo o prejuízo resultante ser inequivocamente demonstrado. É somente em face de prejuízos causados à parte que irregularidades processuais podem acarretar a nulidade de determinado ato, pois do contrário seria sobrepor as formalidades processuais ao seu real objetivo.

Ao contrário do entendimento da recorrente, a decisão revisora da autoridade administrativa está amparada no art. 142 e 149, ambos do CTN, pois o Fisco tem o poder-dever de examinar, por iniciativa própria, a regularidade do cumprimento, por parte das contribuintes, da legislação tributária.

Daí, ante a suscitada nulidade da decisão recorrida sob o argumento de violação ao direito de defesa por ausência de motivação do ato administrativo é equivocada, não encontrando amparo legal.

Da sua análise- da decisão recorrida, mais especificamente do voto condutor, consta expressamente o enfrentamento das matérias impugnadas a permitir à recorrente exercer seu direito de defesa. Tanto é verdade que o fez perante as autoridades julgadoras de primeira e segunda instância.

A legislação estabelece que são nulos os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa. Não restando configuradas tais hipóteses não é de se declarar a nulidade.

Desse modo, conheço, porém, afasto a preliminar arguida.

II- DO MÉRITO

2.1- Do conceito de insumo e o RESP 1.221.170/PR

Para interpretar o conceito de insumo, entendo por bem registrar que o conceito de insumo para fins de creditamento do PIS e da COFINS deve tomar como base a decisão proferida no RESP 1.221.170.

É sabido que em fevereiro de 2018, a 1ª Seção do STJ ao apreciar o Resp 1.221.170 definiu, em sede de repetitivo, decidiu pela ilegalidade das instruções normativas 247 e 404, ambas de 2002, sendo firmada a seguinte tese:

“(a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e

(b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte”.

No resultado final do julgamento, o STJ adotou interpretação intermediária, considerando que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, pretendeu-se que seja considerado insumo o que for essencial ou relevante para o processo produtivo ou à atividade principal desenvolvida pela empresa.

Vejamos excerto do voto da Ministra Assusete Magalhães:

“Pela perspectiva da zona de certeza negativa, quanto ao que seguramente se deve excluir do conceito de ‘insumo’, para efeito de creditamento do PIS/COFINS, observa-se que as Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 trazem vedações e limitações ao desconto de créditos.

Quanto às vedações, por exemplo, o art. 3º, §2º, de ambas as Leis impede o crédito em relação aos valores de mão de obra pagos a pessoa física e aos valores de aquisição de bens e serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições. Já como exemplos de limitações, o art. 3º, §3º, das referidas Leis estabelece que o desconto de créditos aplica-se, exclusivamente, em relação aos bens e serviços adquiridos de pessoas jurídicas domiciliadas no País e aos custos e despesas pagos ou creditados a pessoas jurídicas também domiciliadas no território nacional.”

Restou pacificada no STJ a tese que: “o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte”.

O conceito de insumo também foi consignado pela Fazenda Nacional, vez que, em setembro de 2018, publicou a NOTA SEI PGFN/MF 63/2018, in verbis:

“Recurso Especial nº 1.221.170/PR Recurso representativo de controvérsia.

Illegalidade da disciplina de creditamento prevista nas IN SRF nº 247/2002 e 404/2004. Aferição do conceito de insumo à luz dos critérios de essencialidade ou relevância.

Tese definida em sentido desfavorável à Fazenda Nacional. Autorização para dispensa de contestar e recorrer com fulcro no art. 19, IV, da Lei nº 10.522, de 2002, e art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016. Nota Explicativa do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01/2014.”

A Nota clarifica e orienta, internamente, a definição do conceito de insumos na “visão” da Fazenda Nacional:

“41. Consoante se observa dos esclarecimentos do Ministro Mauro Campbell Marques, aludindo ao “teste de subtração” para compreensão do conceito de insumos, que se trata da “própria objetivação segura da tese aplicável a revelar a imprescindibilidade e a

importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”. Conquanto tal método não esteja na tese firmada, é um dos instrumentos úteis para sua aplicação in concreto.

42. Insumos seriam, portanto, os bens ou serviços que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços e que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção, ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

43. O raciocínio proposto pelo “teste da subtração” a revelar a essencialidade ou relevância do item é como uma aferição de uma “conditio sine qua non” para a produção ou prestação do serviço. Busca-se uma eliminação hipotética, suprimindo-se mentalmente o item do contexto do processo produtivo atrelado à atividade empresarial desenvolvida. Ainda que se observem despesas importantes para a empresa, inclusive para o seu êxito no mercado, elas não são necessariamente essenciais ou relevantes, quando analisadas em cotejo com a atividade principal desenvolvida pelo contribuinte, sob um viés objetivo.”

Com tal nota, restou claro, assim, que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou obste a atividade principal da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes. Tal ato ainda reflete que o “teste de subtração” deve ser utilizado para fins de se definir se determinado item seria ou não essencial à atividade do sujeito passivo. Eis o item 15 da Nota PGFN:

“15. Deve-se, pois, levar em conta as particularidades de cada processo produtivo, na medida em que determinado bem pode fazer parte de vários processos produtivos, porém, com diferentes níveis de importância, sendo certo que o raciocínio hipotético levado a efeito por meio do “teste de subtração” serviria como um dos mecanismos aptos a revelar a imprescindibilidade e a importância para o processo produtivo.

16. Nesse diapasão, poder-se-ia caracterizar como insumo aquele item – bem ou serviço utilizado direta ou indiretamente cuja subtração implique a impossibilidade da realização da atividade empresarial ou, pelo menos, cause perda de qualidade substancial que torne o serviço ou produto inútil.

17. Observa-se que o ponto fulcral da decisão do STJ é a definição de insumos como sendo aqueles bens ou serviços que, uma vez retirados do processo produtivo, comprometem a consecução da atividade-fim da empresa, estejam eles empregados direta ou indiretamente em tal processo. É o raciocínio que decorre do mencionado “teste de subtração” a que se refere o voto do Ministro Mauro Campbell Marques.”

Nesse diapasão, poder-se-ia caracterizar como insumo aquele item – bem ou serviço utilizado direta ou indiretamente - cuja subtração implique a impossibilidade da realização

da atividade empresarial ou, pelo menos, cause perda de qualidade substancial que torne o serviço ou produto inútil.

Com efeito, o conceito de insumo a ser utilizado nesse voto será a sua relação direta com o processo produtivo. Feitos os devidos comentários, passemos à análise do presente do caso.

2.1.2- DAS GLOSAS

Primeiro, a Recorrente tendo como objeto social e finalidade principal, a atuação no comércio varejista de materiais de construção em geral, ou seja, exerce atividade comercial.

Em sede de fiscalização houve as seguintes glosas:

- i) publicidade e propaganda (sem previsão legal);
- ii) taxas com administração de cartões (despesas inerentes ao meio de pagamento das vendas, não se referindo a atividade produtiva e operacional).
- iii) despesas com aluguéis (sobre gastos de IPTU e taxas de condomínio);
- iv) Omissão de receitas referentes a Bonificações/Rapel (descontos condicionais posteriores à emissão das notas fiscais) e
- v) Recuperações de Despesas (aproveitamento de créditos extemporâneos, os quais deveriam ter sido feitos mediante retificação ou ajuste da EFD-Contribuições do período do fato gerador.

Dos insumos- publicidade e propaganda e taxas com administração de cartões

As glosas tiveram, segundo entendimento da autoridade fiscal, como fundamento que a atividade da Recorrente- Comércio Varejista — não admitiria a apuração de créditos sobre insumos, dado que tal direito de apropriação de créditos se restringiria à prestação de serviços e de produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda (indústria).

Desta forma, uma vez que não haveria autorização legal para a tomada de créditos de insumos para as varejistas, as glosas com dispêndios com **publicidade e propaganda e taxas com administração de cartões foram mantidos** r. decisão recorrida.

No Recurso Voluntário, a pretensão geral trazida pela Recorrente é no sentido de que, na condição de empresa comercial/varejista, seja-lhe garantido o crédito de insumo do art. 3º, II, das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003. Por sua vez, o exercício da atividade comercial é incontestável no presente processo.

De certo, a dar efetividade ao princípio da não cumulatividade, o legislador ordinário poderia não ter apresentado restrições ao direito de tomada de créditos a legitimar a creditamento de todas as despesas incorridas na atividade empresarial para auferir a receita (fato tributado pelas contribuições). Todavia, assim não ocorrera, pois a legislação do PIS e da COFINS

ao apresentar um rol taxativo de direito de crédito, indubitavelmente, imputou o efeito cumulativo à algumas atividades.

Existem limites legais impostos pela legislação vigente ao apresentar um rol taxativo de despesas passíveis de creditamento, bem como, exigindo que, para o creditamento com fulcro no art. 3º, II, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, o insumo seja utilizado *"na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda"*. Assim, considerando a seara administrativa na qual se insere essa discussão, não posso me desvincular dos termos da lei, na forma exigida pelo Regimento Interno deste Conselho.

Ao contrário do que pretende a Recorrente, o julgamento do recurso repetitivo n.º 1.221.170 pelo Superior Tribunal de Justiça não reconheceu que o rol trazido pelas leis referenciadas não seria taxativo, não ampliando o rol de hipóteses passíveis de creditamento. Aquele julgado não estendeu às pessoas jurídicas comerciais a possibilidade de creditamento, se restringindo a análise para as empresas produtoras/fabricantes e prestadoras de serviço.

O que aquele julgado buscou identificar é qual o conceito de insumo que deve ser considerado por aquelas pessoas jurídicas que o dispositivo legal assim o autoriza (leia-se, as prestadoras de serviço e produtoras/fabricantes).

Nesse sentido que se entende que, considerando a redação legal vigente e não afetada pelo julgamento do Recurso Repetitivo n.º 1.221.170, a hipótese normativa do inciso II do art. 3º das referidas leis é voltada especificamente às pessoas jurídicas industriais ou prestadoras de serviços, não sendo possível a tomada de crédito de insumo na atividade de comércio/varejo.

No mesmo sentido foi o entendimento da Câmara Superior de Recursos Fiscais-CSRF no Acórdão 9303-010.247, em sessão de 11/03/2020, no voto proferido pela redatora designada Conselheira Semíramis de Oliveira Duro, do qual adoto minhas razões de decidir:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO A TÍTULO DE INSUMOS. ART. 3º, II, DA LEI Nº 10.637/2002. ATIVIDADE COMERCIAL/VAREJISTA. IMPOSSIBILIDADE. VEDAÇÃO.

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

(...)

Ressalte-se que há a vedação legal à tomada de crédito a título de insumo para varejistas, logo não há sequer que se aferir relevância ou essencialidade aos gastos, diante dessa premissa básica de proibição para a atividade.

Explico.

A não-cumulatividade foi instituída para o PIS pela Lei nº 10.637/2002 e para a COFINS pela Lei nº 10.833/2003.

Com o advento da Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003, a não-cumulatividade antes prevista na Lei nº 10.833/2003 adquiriu status constitucional: “§ 12. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do caput, serão não-cumulativas.”

As leis de regência, em seus art. 3º, II, prescrevem que é possível o creditamento em relação a bens e serviços utilizados como insumos na fabricação de produtos destinados à venda:

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

Entretanto, o conceito de insumo para fins de creditamento no regime da não cumulatividade do PIS e da COFINS gerou, desde a edição das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, controvérsia de interpretação entre a administração tributária e os sujeitos passivos acerca dos gastos que podem ser tomados como créditos.

(...)

Em síntese, segundo a jurisprudência do “conceito intermediário”, são insumos os bens e serviços utilizados diretamente ou indiretamente no processo produtivo ou na prestação de serviços da empresa, que obedeçam ao critério de pertinência ou essencialidade à atividade desempenhada pela empresa.

Posteriormente, o limite interpretativo do conceito de insumo para tomada de crédito no regime da não-cumulatividade do PIS e da COFINS foi objeto de análise do Recurso Especial nº 1.221.170-PR, julgado na sistemática dos recursos repetitivos e com decisão publicada em 24 de abril de 2018.

O recurso especial é de empresa industrial do ramo alimentício, que pleiteou como insumo, os custos gerais de fabricação e despesas gerais comerciais incorridos na produção de seus produtos: "Custos Gerais de Fabricação" (água, combustíveis, gastos com veículos, materiais de exames laboratoriais, materiais de proteção de EPI, materiais de limpeza, ferramentas, seguros, viagens e conduções) e "Despesas Gerais Comerciais" (combustíveis, comissão de vendas a representantes, gastos com veículos, viagens e conduções, fretes, prestação de serviços - PJ, promoções e propagandas, seguros, telefone, comissões).

Em contraposição, a Fazenda Nacional defendeu que a definição de insumo deve ser restritiva, voltada aos bens e serviços que exerçam função direta sobre o produto ou serviço final, tal como disciplinado pelas Instruções Normativas da Receita Federal. Dessa forma, caso o legislador desejasse ampliar o conceito de insumo, não teria incluído dispositivos legais autorizando o creditamento de despesas outras taxativamente enumeradas nas Leis nº 10.637/02 e 10.833/03.

No julgamento, foram fixadas as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas nº 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

Consignados os critérios, as despesas com água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual - EPI, em tese, inserem-se no conceito de insumo para efeito de creditamento.

Já as despesas com veículos, ferramentas, seguros, viagens, conduções, comissão de vendas a representantes, fretes (salvo na hipótese do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003), prestações de serviços de pessoa jurídica, promoções e propagandas, telefone e comissões não se configurariam como insumo.

Nesse contexto, consignou a decisão da Corte Superior que a atividade industrial ou a prestação de serviços pressupõe a análise da relevância ou essencialidade dos dispêndios relacionados à atividade, sendo vedada a tomada de crédito em relação a despesas gerais e administrativas.

Em virtude disso, é possível concluir que a jurisprudência construída pelo CARF de “conceito intermediário” está alinhada com o julgamento do STJ, diferindo apenas a nomenclatura “pertinente” e “relevante”, mas tendo as expressões o mesmo significado.

Todavia, o acórdão do STJ, ao consignar que insumo é dispêndio essencial e relevante para o desenvolvimento da atividade econômica do contribuinte não estendeu o conceito para as empresas varejistas. É uma falácia a afirmação de que a atividade comercial pode também se creditar a título de insumos.

Desse modo, não há falar-se em extensão pelo STJ dos limites impostos pelo inciso II das leis de regência, porquanto os incisos II dos art. 3º versam restritivamente sobre os dispêndios relacionados à produção de bens e à prestação de serviços.

Então, negar creditamento à empresa comercial com fundamento no inciso II, não representa violação da não-cumulatividade prevista no art. 195, § 12, da CF/88, ao contrário, implica em observância da Lei que regulamenta o regime.

Em suma, não há que se cogitar a análise de relevância e essencialidade dos quatro itens pleiteados pela empresa, já que tanto o conceito “intermediário” aplicado pelo CARF quanto o decisor do STJ, nenhum deles, reconhece dispêndio a título de insumo para as empresas comerciais, mas sim para àquelas expressamente autorizadas pelas Leis de regência: “produção ou fabricação” e “prestação de serviços”. Nesse sentido, Acórdão nº 3301-007.504, julg. 29/01/2020:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS) ATACADISTA OU VAREJISTA. INSUMOS. INEXISTÊNCIA DE DIREITO DE CRÉDITO. Por se tratar de empresa varejista, não é admitido o creditamento a título de insumo do art. 3º, II das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003. Acórdão 3402-007.201, julg. 17/12/2019

PIS/COFINS. COMERCIALIZAÇÃO. INSUMOS. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Os incisos II dos arts. 3º das Leis nºs 10.833/2003 e 10.637/2002 não contemplam a atividade de comercialização de mercadorias, mas tão somente a prestação de serviços e a produção ou fabricação de bens. Na comercialização de mercadorias que não foram produzidas ou fabricadas pela contribuinte somente há o direito ao creditamento sobre os bens adquiridos para revenda com base nos incisos I dos arts. 3º das Leis nos 10.833/2003 e 10.637/2002, mas não com base nos incisos II desses

artigos, pois ausente o processo produtivo de bens ou a prestação de serviços.

Ademais, o Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05, que disciplina expressamente a aplicação dos critérios da essencialidade ou da relevância para a determinação do que é insumo para a não-cumulatividade de PIS e COFINS, é o veículo normativo que se volta a explicitar os limites interpretativos do conceito de insumo estabelecidos pelo STJ no âmbito da Receita Federal do Brasil. É de se destacar que prescreve no seu item 2:

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).

Em suma, voto por negar provimento ao recurso especial. (Processo 10805.724064/2015-82 Data da Sessão 11/03/2020 Voto da Redatora Designada Semíramis de Oliveira Duro. Acórdão 9303-010.247 - grifei)

Sendo assim, entendo ser descabida analisar a essencialidade e relevância dos itens glosados pela fiscalização por terem sido aproveitados pela Recorrente como insumos para a atividade comercial por ela desempenhada (despesas com publicidade e propaganda e taxas de administração de cartões), pois resta claro que empresas que exercem atividade comercial, como o caso da Recorrente não tem o amparo legal para apurar créditos de PIS/COFINS na sistemática do inciso II, do art. 3º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Despesas com Aluguéis (sobre gastos de IPTU e taxas de condomínio)

Para glosar as despesas com IPTU e taxas condominiais, o Fiscal partiu do entendimento de que as contraprestações pagas pela contribuinte não podem ser confundidas com despesas de aluguéis de prédios.

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é pacífica no sentido de que o locatário não integra a relação jurídico-tributária relativa do IPTU e, conseqüentemente, tanto o crédito fiscal não lhe pode ser exigido quanto ele prescinde do direito de solicitar repetição de indébito ou de impugnar o lançamento fiscal. O entendimento é que o fundamento jurídico do

dever de o locatário pagar o valor relativo ao IPTU não é de natureza tributária, mas civil, especificamente, a cláusula do contrato de aluguel que contempla essa obrigação

Daí, considerando que o fundamento do pagamento pelo locatário do valor relativo ao IPTU e as taxas de condomínio decorrem de expressa previsão em cláusula contratual de locação, entendo que tais dispêndios têm natureza jurídica de despesa de aluguel.

E no que pese que os valores recolhidos pelo locatário a título de “IPTU e das taxas condominiais das lojas alugadas” não têm natureza jurídica de tributo, a meu ver, é inegável que compõem, neste caso, as despesas de “aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos à pessoa jurídica”, podendo, nessa rubrica, ser utilizado o respectivo crédito.

Assim, nessa questão, dá-se provimento ao recurso voluntário, cancelando-se a glosa dos créditos relativos ao “IPTU das lojas alugadas.”

Das bonificações

A constatação de omissão de receita é relativa às bonificações- operação comercial “Desconto de Rapel”.

A Recorrente esclarece, que os valores controlados nas contas analíticas “Rapel Mensal” e “Rapel Anual”, decorrem de descontos que não integram a base de cálculo das contribuições do PIS e pela COFINS.

Afirma a Recorrente que os valores originados a partir dos contratos acordados pela Recorrente com seus fornecedores, o Rapel consiste em acordo por meio do qual o fornecedor se compromete a conceder à Recorrente abatimento periódico, apurado por meio da aplicação de percentuais sobre o total de faturamento líquido verificado, conforme pontuado pela Autoridade Fiscal.

A fiscalização começa trazendo o conceito de “Rapel”, o qual é um termo comumente empregado no comércio varejista para tratar de descontos CONDICIONAIS sobre valores a pagar por compras junto a fornecedores industriais. Veja-se:

“RAPEL” é um termo comumente empregado no comércio varejista para tratar de descontos CONDICIONAIS sobre valores a pagar por compras junto a fornecedores industriais. Tais descontos decorrem de acordos comerciais e são uma prática corriqueira nas relações entre a indústria fornecedora e o comércio varejista. Esses descontos são operacionalizados sob a forma de DESCONTOS CONDICIONAIS que o fornecedor concede ao comprador varejista nas Duplicatas emitidas posteriormente às notas fiscais. E são vinculados e condicionados a montantes de volumes de compras por parte dos varejistas.”

A própria simbologia da palavra Rapel utilizada é de que quanto mais alto sobe o volume de compra, mais alto é o desconto. Configurado, portanto, um desconto progressivo.

Defende a Recorrente que houve incorreção em tal conclusão, pois os descontos obtidos sequer se caracterizariam como receitas. Sendo que tais valores devem ser analisados sob o conceito de desconto e não como fonte de receita, sendo na verdade um elemento redutor da composição do custo de aquisição.

Em tal ponto defende que esses descontos obtidos seriam descontos incondicionais, nos termos da alínea a, inciso V, § 3º, do art. 1º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, que são aqueles concedidos independentemente de evento futuro e incerto, ocasionando redução no custo das mercadorias.

Confessa que tais descontos não constam nas notas fiscais, mas defende que tal requisito não se encontraria previsto em lei, bem como, defende que tais descontos decorrem de acordos comerciais e são uma prática corriqueira nas relações entre a indústria fornecedora e o comércio varejista.

Pois bem.

A questão dos descontos condicionais e incondicionais são temas de aparecem com regularidade em discussões no CARF.

Comumente, as discussões sempre se iniciam partindo da definição de desconto – se condicionais ou incondicionais, certo que é de suma importância a sua especificação, considerando que o conceito jurídico tem, por consequência, determinar o correto tratamento tributário.

Considera-se desconto incondicional, quando, para a sua concessão, não se exige contraprestação do adquirente, dispensando-se que o adquirente pratique qualquer ato subjacente à compra dos bens.

Para a pessoa jurídica adquirente dos bens ou serviços, constituiria parcela redutora do custo de aquisição, não configurando em sua natureza como receita, por consequência, tais descontos não integram a base de cálculo das contribuições nos termos do art. 1º, § 3º, inciso V, alínea “a”, da Lei 10.637/02 e art. 1º, § 3º, inciso V, alínea “a” da Lei 10.833/03.

Sendo que, para fins da caracterização do desconto como incondicional ou não, é mister constatar o evento jurídico puro- a comprovação da não dependência de evento posterior, para tanto, comumente, exige-se o destaque do desconto na nota fiscal.

No presente caso, é incontroverso, que os aludidos descontos decorrem de acordos comerciais, esses descontos são operacionalizados após a emissão da Nota Fiscal, o que demonstra a sua condicionalidade.

Tomo como razões de decidir as próprias lições da Recorrente a respeito do tema. Os descontos de natureza condicional são aqueles que satisfazem, cumulativamente, os requisitos previstos no artigo 121 do CC/02: (i) aceitação voluntária das partes; (ii) evento futuro; e (iii) incerteza do acontecimento.

Da análise da natureza do desconto, evidencia-se a sua condicionalidade por algumas razões que passo a expor.

Primeiro, a própria Recorrente afirma que tais descontos decorriam de “acordos comerciais e são uma prática corriqueira” (há voluntariedade).

Segundo, a progressividade do desconto depende do aumento das vendas (evento futuro e incerto), o que impossibilita a Recorrente de precisar qual será o valor do desconto.

Terceiro, os descontos são passíveis de reversão dada a sua natureza progressiva (incerteza do acontecimento).

E quarto, este requisito é de responsabilidade desta Relatora, o desconto de Rapel não carecia da ocorrência da própria venda, mas de aumento exponencial das vendas, ocasião que quanto maior as compras efetuadas pela adquirente, aqui Recorrente, maior seria o percentual de desconto destinado a ela (exige contraprestação). Tudo aqui demonstra que o desconto Rapel Comercial é CONDICIONAL.

Aqui, entendo assistir razão a fiscalização, ratificada pelo julgador “*a quo*”, que os lançamentos supramencionados não são descontos incondicionais, posto que concedidos posteriormente à venda/faturamento, devendo ser contabilizados como receita.

Da recuperação de despesas (créditos extemporâneos)

Quanto à recuperação de despesas, alega a Recorrente que houve a reapuração das bases de PIS e de Cofins com apropriação de créditos extemporâneos, reconhecendo-se créditos de receita créditos tomados sobre dispêndios com publicidade. Alega que apurou saldo credor superior ao débito, não ocorrendo recolhimento das contribuições.

A glosa da fiscalização decorreu pelo fato de que não houve a retificação do EFD-Contribuição e, também, porque despesas de publicidade não dariam direito a crédito.

A Recorrente discorda desse entendimento dizendo que as Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 garantiriam ao contribuinte o direito de apropriação extemporânea dos créditos sem qualquer restrição ou imposição sobre a forma de seu aproveitamento ao apontar, para tanto, 02 procedimentos distintos:

a) retificação das obrigações acessórias anteriores, para abater os respectivos créditos de PIS e COFINS, resultando em um recolhimento a maior que poderá ser restituído ou compensando com outros tributos administrados pela RFB; ou

b) registro extemporâneo dos créditos de PIS e COFINS no corrente período, apropriando diretamente no regime não-cumulativo.

Insurge-se contra a retificação das informações ao defender que o Guia Prático indica que a retificação da EFD-Contribuições é conduta desejável (deve ser feita “preferencialmente”), mas em momento algum determina a sua obrigatoriedade: o “crédito extemporâneo deverá ser informado, preferencialmente mediante a retificação da escrituração cujo período se refere o crédito” (excerto do Guia Prático à fl. 15 do RF).

Também alega que “obrigações formais”, a mera inobservância de determinados procedimentos sugeridos (sequer obrigatórios), impeçam que se usufrua do direito material devidamente comprovado.

Entendo não assistir razão a Recorrente.

Alinho-me ao entendimento da fiscalização.

Primeiro, de certo, se houvesse crédito a ser aproveitado, assim poderia sê-lo, pois o crédito pode ser aproveitado posteriormente, mas é necessário que se faça o pedido dentro do trimestre cujo período foram consumidos os insumos e adquiridas as mercadorias que possam dar direito ao crédito. Não é da forma que entende a Recorrente.

Pois como é sabido, no regime da não-cumulatividade, o ressarcimento/compensação de créditos não aproveitados à época própria (créditos extemporâneos) deve ser precedida da revisão da apuração - confronto entre créditos e débitos - do período a que pertencem tais créditos. Assim, os créditos extemporâneos devem ser pleiteados em procedimentos repetitórios referentes aos períodos específicos a que pertencem.

Isto porque em atenção ao § 1º do art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, a apuração e a demonstração dos créditos oriundos da não-cumulatividade deve obedecer ao regime da competência, de forma que a análise da existência e da natureza do direito creditório esteja confinada no período de apuração correspondente.

Dessa forma, o momento em que o contribuinte pode utilizar o crédito para desconto da contribuição devida ou para pedido de ressarcimento ou restituição ou declaração de compensação deve ser entendido como a data de aquisição, quando ocorre a transmissão do direito de propriedade dos bens ou a contratação do serviço prestado. Assim, considera-se a data de emissão dos documentos fiscais como sendo a data de aquisição do bem ou serviço de que trata a legislação de regência.

E uma vez apurado e demonstrado o direito creditório, e não aproveitado em determinado mês, a legislação das contribuições admite o “creditamento extemporâneo” nos dizeres do § 4º do art. 3º dos diplomas legais mencionados.

Todavia, é equivocado afirmar que as despesas e gastos ocorridos em outros períodos possam ser trazidos para compor a base de cálculo de créditos apurados em períodos posteriores, mas na verdade, que créditos já oportunamente apurados e não descontados da contribuição devida no correspondente mês de apuração, possam ser aproveitados nas contribuições devidas nos meses subsequentes.

Assim, reforçando o que foi dito anteriormente, resta muito claro que os contribuintes até podem utilizar os créditos de forma extemporânea (ou seja, em outro momento posterior que não seja o da apuração), mas, consoante se verifica na legislação, esses créditos, necessariamente, devem ser apurados (escriturados/registrados) nos períodos de suas competências.

Entretanto, de fato, a Recorrente não faz jus a créditos de insumos, por ausência de previsão legal dado que exerce atividade comercial, tal questão já foi enfrentada neste voto, não merecendo maiores digressões.

Neste tópico, não há reforma a fazer.

Da imputação da multa de ofício e da sua incidência de juros

No que pese ao pleito pelo afastamento da multa com base no art. 112, do CTN, registra-se que a imputação da multa de ofício se deu com base no artigo 44, da Lei 9.430/96, não havendo o que se falar em ilegalidade.

Quanto a incidência dos juros sobre a multa de ofício, diante da edição da recente Súmula deste CARF - 108, a aplico.

-Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Ante todo exposto, voto por afastar as preliminares arguidas, e no mérito, dar parcial provimento ao presente recurso para reverter as glosas com despesas de alugueres (IPTU e taxas condominiais).

É o voto.

Assinado Digitalmente

Juciléia de Souza Lima

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Wagner Mota Momesso de Oliveira, Redator designado.

A ilustre relatora deu parcial provimento ao recurso voluntário para reverter as glosas referentes as despesas com IPTU e taxas condominiais das lojas alugadas.

Dirirjo, com a devida vênia, da eminente relatora, pois entendo que as despesas com IPTU e taxas condominiais não fazem parte da despesa de aluguéis de prédios, vale dizer, são despesas distintas e independentes da referente ao pagamento de aluguéis de prédios e, por isso mesmo, não geram crédito das contribuições em apreço.

Com efeito, a legislação permite apenas a apropriação de crédito referente a aluguéis de prédios, conforme disposto no artigo 3º, IV, da Lei 10.833/03 e no artigo 3º, IV, da Lei 10.637/02, *in verbis*:

Lei 10.833/03

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

(...)

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

Lei 10.637/02

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

(...)

IV - **aluguéis de prédios**, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa; (destaques nosso)

A menção “aluguéis de prédios” nos dispositivos acima discriminados deve ser interpretada estritamente, de sorte que não se referem a todos os ônus assumidos pelo locatário, mas apenas aos aluguéis de prédios, não incluem outros dispêndios assumidos pelo locatário em virtude de disposição contratual, como o pagamento do IPTU do prédio locado ou da taxas condominiais.

A própria Lei 8.245, de 18 de outubro de 1991 (Lei do Inquilinato), dispõe de forma distinta acerca do aluguel (remuneração paga pelo usufruto da coisa locada) e dos encargos de locação (IPTU, taxas condominiais e todas as demais obrigações pecuniárias impostas por força do contrato de locação ao locatário), conforme as disposições a seguir transcritas:

Art. 23. O locatário é obrigado a:

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

Há precedente recente deste Conselho nesse sentido, conforme o acórdão a seguir discriminado, com parte da ementa atinente à matéria sob julgamento:

Acórdão nº 3201-011.541 – sessão de 28 de fevereiro de 2024 – Relator Márcio Robson Costa

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

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

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. (destaque nosso)

Sendo assim, por falta de previsão legal, uma vez que a legislação permite apenas a despesa de “aluguéis de prédio”, expressão que deve ser compreendida no sentido estrito, não é possível a utilização dos gastos com IPTU e taxas condominiais na apuração dos créditos das contribuições ao PIS/Pasep e da Cofins.

Logo, nego provimento a essa parte do recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Wagner Mota Momesso de Oliveira