



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11065.721493/2018-14
ACÓRDÃO	9303-016.543 – CSRF/3ª TURMA
SESSÃO DE	18 de fevereiro de 2025
RECURSO	ESPECIAL DO PROCURADOR E DO CONTRIBUINTE
RECORRENTES	WMS SUPERMERCADOS DO BRASIL LTDA. FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

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

RECURSO ESPECIAL. AUSÊNCIA DE SIMILITUDE FÁTICA. NÃO CONHECIMENTO.

O Recurso Especial não deve ser conhecido, pois os paradigmas indicados não guardam relação de similitude fática com o aresto recorrido, fato que torna inviável a aferição de divergência interpretativa entre os acórdãos confrontados.

CRÉDITOS. DESPESAS COM FRETES. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA. NÃO CUMULATIVIDADE. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA CARF N.º 217

Nos termos da Súmula CARF n.º 217, não cabe a constituição de crédito de PIS/Pasep e Cofins não-cumulativos sobre os valores relativos a fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa.

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. DACON NÃO RETIFICADO. APROVEITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

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

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

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer em parte do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, apenas no que se refere a créditos extemporâneos, e a fretes na transferência de mercadorias a centros de distribuição, para, no mérito, dar-lhe provimento: (a) por unanimidade de votos, no que se refere aos fretes na transferência de mercadorias a centros de distribuição; e (b) por maioria de votos, em relação a créditos extemporâneos vencida a Conselheira Tatiana Josefovicz Belisario, que votou pela negativa de provimento. Acordam ainda os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, para, no mérito, negar-lhe provimento, por maioria de votos, vencidos os Conselheiros Alexandre Freitas Costa (relator) e Tatiana Josefovicz Belisario, que votaram pelo provimento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Rosaldo Trevisan.

Assinado Digitalmente

Alexandre Freitas Costa – Relator

Assinado Digitalmente

Regis Xavier Holanda – Presidente

Assinado Digitalmente

Rosaldo Trevisan – Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Rosaldo Trevisan, Semíramis de Oliveira Duro, Vinicius Guimaraes, Tatiana Josefovicz Belisário, Dionísio Carvallhedo Barbosa, Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green e Regis Xavier Holanda (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Especial de divergência interposto pela Contribuinte e pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, impetrados ao amparo do art. 118, Anexo, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 2023 (novo RI-CARF), contra o Acórdão nº 3201-009.805, de 27/09/2022 (fls. 12.222 a 12.255), assim ementado:

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

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

NÃO CUMULATIVIDADE. REVENDA DE MERCADORIAS. CRÉDITOS. COMISSÃO DE CARTÕES DE CRÉDITO. CUPONS. TRANSFERÊNCIAS ELETRÔNICAS. MANUTENÇÃO DE EQUIPAMENTOS DE INFORMÁTICA. INEXISTÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL.

Considerando tratar-se de atividade de revenda de mercadorias, inexistente previsão legal autorizativa de desconto de créditos em relação a gastos com comissão de cartões de crédito, cupons, transferências eletrônicas e manutenção de equipamentos de informática.

NÃO-CUMULATIVIDADE. IPTU. CONTRATO DE LOCAÇÃO. DESPESAS DO LOCATÁRIO.

As despesas periféricas relacionadas aos contratos de aluguel, tal como o IPTU, contratualmente estabelecidas, integram o custo de locação nos termos do art. 22 da Lei nº 8.245/1991 e devem ser consideradas para fins de apropriação de créditos da sistemática da não-cumulatividade das Contribuições para o PIS e da COFINS.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. PRODUTOS SUJEITOS À TRIBUTAÇÃO MONOFÁSICA.

No regime monofásico de tributação, não há previsão de apuração de créditos básicos da não cumulatividade, haja vista que a incidência efetiva-se uma única vez.

NÃO CUMULATIVIDADE. REVENDA DE MERCADORIAS. CRÉDITOS. FRETE ENTRE O CENTRO DE DISTRIBUIÇÃO (CD) E AS LOJAS. APROVEITAMENTO EXTEMPORÂNEO. POSSIBILIDADE.

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 e (iii) terem sido tributadas as referidas operações pela contribuição.

Admite-se o aproveitamento de crédito extemporâneo, mas desde que devidamente comprovada a sua não utilização em períodos anteriores e desde que respeitado o prazo de cinco anos a contar da aquisição do insumo, observados os demais requisitos da lei.

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.

CRÉDITO TRIBUTÁRIO. DILIGÊNCIA. NOVAS APURAÇÕES. CRÉDITOS RECONHECIDOS.

Os valores comprovados de créditos ou submetidos à tributação indevida, apurados em diligência, devem ser considerados na conformação do crédito tributário lançado.

MERCADORIAS ADQUIRIDAS PARA REVENDA. APURAÇÃO DE CRÉDITOS SOBRE O ICMS-SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA (ICMS-ST). IMPOSSIBILIDADE O ICMS-ST não integra o valor das aquisições de mercadorias para revenda para fins de cálculo do crédito a ser descontado da contribuição devida, por não constituir custo de aquisição, mas uma antecipação do imposto devido pelo contribuinte substituído.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/07/2013 a 31/12/2014 MESMOS FATOS. MESMA NORMATIVIDADE. DISPENSA DE REPRODUÇÃO DA EMENTA.

Por se referir aos mesmos fatos e à mesma normatividade expostos na ementa relativa à Cofins, dispensa-se aqui a sua reprodução.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Período de apuração: 01/07/2013 a 31/12/2014 PRELIMINARES DE NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Tendo sido o acórdão de primeira instância exarado em conformidade com as regras processuais administrativas tributárias, afastam-se as preliminares de nulidade arguidas, precipuamente por ter sido a decisão prolatada por colegiado competente e com respeito ao direito de defesa.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

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

CRÉDITO TRIBUTÁRIO. REVISÃO DO LANÇAMENTO DE OFÍCIO. DECADÊNCIA.

A revisão do lançamento de ofício somente se encontra autorizada em situações predefinidas no Código Tributário Nacional (CTN) e desde que iniciada enquanto não extinto pela decadência o direito da Fazenda Pública.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. MULTA APLICÁVEL Nos termos de lei válida e vigente, de observância obrigatória por parte da Administração tributária, ao tributo lançado de ofício acrescem-se, além dos juros de mora, a multa de 75% calculada sobre o valor da contribuição.

CONCOMITÂNCIA DA DISCUSSÃO DA MATÉRIA NAS ESFERAS JUDICIAL E ADMINISTRATIVA. RECURSO. NÃO CONHECIMENTO.

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. (Súmula CARF nº 1).

Consta do respectivo acórdão:

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado nos seguintes termos: (I) por unanimidade de votos, (i) negar provimento ao Recurso de Ofício, (ii) afastar as preliminares de nulidade arguidas no Recurso Voluntário e (iii) não conhecer de parte do Recurso Voluntário, em razão da concomitância da discussão da matéria nas esferas judicial e administrativa; e, no mérito, (II) por maioria de votos, dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para (i) admitir 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, 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 e (ii) admitir o aproveitamento de crédito extemporâneo, mas desde que devidamente comprovada a sua não utilização em períodos anteriores e desde que respeitado o prazo de cinco anos a contar da aquisição do insumo, observados os demais requisitos da lei, vencido nesses itens o Conselheiro Arnaldo Diefenthaler Dornelles, que negava provimento; (III) por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para (i) desconsiderar, em razão da decadência do direito de o Fisco proceder à revisão de ofício do lançamento, todas as alterações promovidas pela Fiscalização durante a diligência determinada por esta turma que tenham onerado a situação do sujeito passivo, com a realização de novas glosas de créditos que impactaram os valores lançados nos autos de infração, (ii) acatar os resultados da diligência quanto aos ajustes relativos a créditos sobre compras, apurados a partir de cruzamentos dos dados no âmbito do SPED com os dados da EFD-Contribuições e com os novos arquivos apresentados no Recurso Voluntário referentes aos demais meses não analisados na diligência anterior, mas, em razão da decadência acima apontada, afastar as glosas de novos créditos não analisados no procedimento original (revistas e

periódicos, sacolas plásticas e pré-mistura de pão francês, tributados à alíquota zero), (iii) admitir o crédito integral nas aquisições de carnes temperadas, em substituição ao respectivo crédito presumido que havia sido deferido, (iv) admitir o direito a crédito em relação à totalidade das devoluções de venda que haviam sido tributadas, bem como de eventuais desistências de mercadorias devidamente comprovadas, cujos valores decorrentes das vendas tenham sido incluídos na base de cálculo das contribuições lançadas e (v) reduzir a glosa pela indevida desconsideração de parte das mercadorias importadas, mas afastando-se, em razão da decadência, o desconto de novos valores apurados que não haviam sido considerados nos autos de infração; (IV) por maioria de votos, negar provimento ao crédito relativo a descontos e bonificações não enquadrados no conceito de descontos incondicionais, vencido o conselheiro Márcio Robson Costa, que revertia a glosa; e (V) por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para acatar o direito de desconto de crédito em relação ao IPTU cobrado juntamente com as despesas de aluguel definidas em contrato, vencidos os conselheiros Hélcio Lafetá Reis (relator), Arnaldo Diefenthaler Dornelles, Carlos Delson Santiago e Márcio Robson Costa, que negavam provimento. Designado para redigir o voto vencedor relativamente a esse último item o Conselheiro Leonardo Vinicius Toledo de Andrade.

Síntese dos Autos

Trata-se de Recurso de Ofício e Recurso Voluntário interpostos em face de decisão da Delegacia de Julgamento (DRJ) que julgou procedente em parte a Impugnação manejada em contraposição à lavratura de autos de infração relativos às contribuições PIS e Cofins, apuradas nas sistemáticas cumulativa e não cumulativa, decorrentes de glosas de créditos cuja apropriação fora considerada indevida pela Fiscalização e apuração de receitas que não haviam sido levadas à tributação pelo contribuinte.

No Relatório de Ação Fiscal, as infrações foram agrupadas nos seguintes itens: (i) outros créditos, (ii) acordos promocionais, (iii) vendas não tributadas, (iv) créditos apropriados indevidamente e vendas tributadas indevidamente, (v) créditos sobre ICMS-ST e (vi) Ajustes na EFD – Contribuições, cujos desdobramentos são identificados na sequência:

a) glosa de créditos relativos ao IPTU pago juntamente com os aluguéis, a comissões sobre vendas (representantes comerciais), à manutenção de equipamentos de informática, a comissões de cartão de crédito e a cupom de transferência eletrônica de fundos;

b) glosa de créditos relativos a fretes pagos na movimentação de mercadorias do Centro de Distribuição (CD) para as lojas, incluindo créditos extemporâneos;

c) tributação de valores relativos a descontos decorrentes de acordos promocionais firmados em contratos junto a fornecedores, que, em geral, resultam em desconto no pagamento dos títulos, relativos a benefícios variados, promoção etc., não caracterizados como descontos incondicionais;

d) reclassificação como sujeitas à incidência das contribuições de vendas consideradas pelo contribuinte como não tributadas (substituição tributária, isenção, alíquota zero ou submetidos à tributação monofásica), relativas a refresco em pó, linguças, produtos de pastelaria, produtos alcoólicos, entre outros, incluindo, ainda, jornais e periódicos, estes submetidos ao regime cumulativo;

e) glosa de créditos relativos a produtos sujeitos ao regime monofásico ou alíquota zero (refrescos prontos para beber, água mineral e papel higiênico), com estorno de ofício de valores indevidamente tributados, relativos a vendas de papel higiênico;

f) glosa de créditos decorrentes de ICMS-ST (ICMS – Substituição Tributária);

g) glosa de créditos relativos a valores não comprovados e realização de ajustes de ofício, como, por exemplo: (i) ajustes por diferença entre a escrituração e o valor que serviu de base aos créditos na escrituração digital (EFD – Contribuições), (ii) ajustes decorrentes de devoluções de compras tributadas, (iii) correções de compras ou vendas de combustíveis consideradas como crédito ou tributadas indevidamente, (iv) retirada de ICMS-antecipação que serviu para redução de débito, dentre outros.

Em sua Impugnação, o contribuinte requereu o reconhecimento da improcedência do lançamento fiscal, o afastamento ou redução da multa de ofício e a aplicação de juros de mora, arguindo, aqui apresentado de forma sucinta, o seguinte:

1) a interpretação do conceito de insumos na não cumulatividade das contribuições, de acordo com julgamento do STJ submetido à sistemática dos recursos repetitivos (REsp 1.221.170), centra-se nos critérios de essencialidade ou relevância, inclusive em relação ao comércio;

2) os valores de IPTU compõem os valores pagos a título de aluguel, integrando a remuneração do locador;

3) as comissões de vendas e as despesas com planejamento tributário encontram-se intrinsecamente ligadas à atividade comercial, afigurando-se essenciais e relevantes para a obtenção de receitas;

4) o frete do centro de distribuição para as lojas configura insumo por expressa previsão no art. 3º, II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003;

5) as despesas com equipamentos de informática se referem à manutenção de PDVs emissores de cupom nos pontos de venda, equipamentos esses sujeitos a controle do Confaz;

6) o crédito apurado sobre comissões dos cartões de crédito e sobre despesas de transferência eletrônica de fundos encontra-se em conformidade com a não cumulatividade das contribuições;

7) os descontos comerciais obtidos, acertados previamente às compras em acordos de fornecimento, não configuram receita para fins tributários, sendo irrelevante a sua natureza, se condicionais ou incondicionais. Além do mais, o desconto financeiro é classificado como receita financeira e esta, para fins tributários, estava sujeita à alíquota zero das contribuições no período abrangido pelo auto de infração;

8) os itens vendas não tributadas, créditos apropriados indevidamente, vendas tributadas indevidamente e ajustes da EFD-Contribuições deveriam ter sido analisados em conjunto, pois foram realizados ajustes fora da escrituração digital que não foram considerados pela Fiscalização;

9) o ICMS-ST (ICMS-Substituição Tributária), conforme entendimento da própria Receita Federal (Solução de Consulta 4ª RF nº 60/ 2012) e do STF, integra o custo de aquisição do produto, dando, portanto, direito a crédito;

10) não inclusão do ICMS na base de cálculo das contribuições (informa que impetrara mandado de segurança quanto a essa matéria);

11) a multa de ofício e os juros de mora incidentes sobre ela deviam ser afastados.

Ao analisar a Impugnação, a DRJ decidiu converter o julgamento em diligência à repartição de origem para que a Fiscalização procedesse a nova verificação de parte das receitas submetidas à tributação e dos créditos que não haviam sido migrados para a escrituração digital, observando-se os elementos relativos ao mês de outubro de 2013, aplicáveis aos demais meses se consistentes as alegações e disponíveis as informações, bem como prestasse outras informações úteis à solução da lide.

Realizada a diligência, a Fiscalização registrou em relatório os resultados apurados e informou que os dados apresentados na impugnação haviam sido cruzados com a escrituração, sendo confirmados, parcialmente, os créditos de vários itens que não haviam sido informados na escrituração digital e refeita a apuração, considerando a tributação indevida de valores de vendas de açúcar e de itens denominados “inclusão digital”.

Cientificado dos resultados da diligência, o contribuinte se manifestou, alegando que não havia pleiteado somente o reconhecimento de créditos em relação aos valores não incluídos na escrituração digital, mas também o reconhecimento da tributação das receitas que já havia ocorrido em ajustes realizados fora da escrituração digital, tendo a Fiscalização verificado apenas um lado da moeda.

Argumentou, ainda, o contribuinte que a Fiscalização não cumprira a Resolução da DRJ em sua totalidade, pois limitou sua análise ao mês de outubro de 2013, enquanto havia sido determinado que, sendo as alegações consistentes, fossem verificados os demais meses.

Em relação aos créditos das mercadorias importadas, o contribuinte alegou que a autoridade manteve o lançamento sob a alegação de que ele não teria apresentado qualquer documento que infirmasse a acusação inicial, sendo que o que se pretendia era que fosse demonstrada a composição do crédito que estava no sistema da RFB, pois quem informara o valor havia sido a autoridade lançadora, sem, contudo, demonstrar a sua composição, sem o quê, não se viabilizava o seu direito de defesa.

A DRJ julgou procedente em parte a Impugnação da Contribuinte.

A DRJ acolheu os resultados da diligência, interpondo Recurso de Ofício em razão da exoneração do pagamento de tributo e encargos de multa em valor total superior a R\$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil reais), em conformidade com o caput do art. 1º da Portaria MF nº 63, de 09 de fevereiro de 2017.

Cientificado da decisão da DRJ em 22/03/2019 (fl. 5101), o contribuinte interpôs Recurso Voluntário em 23/04/2019 (fl. 5102) e requereu o cancelamento dos autos de infração.

Em preliminar, o Recorrente pleiteou a declaração de nulidade do acórdão recorrido por não ter enfrentado um ponto e argumentos relevantes da impugnação. Segundo ele, não houve enfrentamento do direito ao crédito das despesas de “Comissões de venda” e nem do argumento relativo à alegada impossibilidade de aproveitamento de crédito calculado sobre frete do CD para as lojas no que tange à contradição da fiscalização que sugerira ter havido prestação de serviço.

Aduziu, ainda, que a decisão recorrida julgou legítima a glosa em relação às despesas de manutenção de bens de informática (equipamentos emissores de cupom fiscal) mas não apresentou a devida motivação, tampouco enfrentou os argumentos de defesa apresentados, não tendo enfrentado, também, o argumento relevante relativo à exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições.

No mérito, o Recorrente reafirmou seus argumentos de defesa que haviam sido encetados na Impugnação, confrontando-os com a decisão da DRJ, relativamente ao seguinte:

- a) crédito com IPTU pago juntamente com aluguel;
- b) crédito sobre dispêndios com comissão de cartões de crédito, cupons e transferências eletrônicas de fundos;
- c) créditos sobre fretes entre o Centro de Distribuição (CD) e as lojas, bem como seu aproveitamento extemporâneo;
- d) créditos sobre manutenção de equipamentos de informática;
- e) não tributação dos descontos específicos decorrentes de acordos promocionais;

- f) ajustes nas vendas tributadas e créditos respectivos (objeto da diligência);
- g) devoluções de vendas e desistências de mercadorias não consideradas pela Fiscalização;
- h) crédito na aquisição de bens sujeitos ao regime monofásico;
- i) apropriação de crédito na importação em valor superior ao constante dos sistemas internos da Receita Federal;
- j) crédito decorrente do ICMS-ST incidente nas compras;
- k) exclusão do ICMS da base cálculo;
- l) erro na multa aplicada.

Em 29 de janeiro de 2020, por meio da Resolução nº 3201-002.556, a 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 3ª Seção do CARF converteu o julgamento em diligência à repartição de origem para que se tomassem as seguintes providências:

a) esclarecer, em relação aos produtos identificados, a afirmativa constante do relatório fiscal de diligência de que “[o] contribuinte reconheceu que está correta a tributação da venda desses itens no Auto de Infração”, uma vez que, em todos os momentos em que se manifestou nos autos, o contribuinte contestou o valor lançado na parte correspondente a tais produtos, em razão do fato de que, segundo ele, referido valor já havia sido por ele tributado nos “Ajustes” da EFD, bem como em sua planilha (sistema “legado”). Confirmando-se a defesa, que se proceda aos ajustes correspondentes também na apuração dos débitos, abarcando também, se for o caso, as alegadas “devoluções de venda e as desistências de mercadorias”;

b) esclarecer, em relação aos mesmos produtos do item anterior, a razão da não extensão das verificações fiscais empreendidas durante a diligência aos demais períodos de apuração, além de dezembro de 2013. Sendo cabíveis os ajustes pleiteados pelo Recorrente, que se proceda às verificações complementares, incluindo também, em relação aos novos períodos, a análise determinada no item anterior;

c) demonstrar detalhadamente, em relação aos produtos importados, a composição dos créditos presente nos sistemas da Receita Federal;

d) havendo necessidade, intimar o Recorrente para prestar informações adicionais e apresentar novos elementos probatórios;

e) elaborar relatório conclusivo abarcando os resultados da diligência;

f) cientificar o Recorrente dos resultados da diligência, oportunizando-lhe o prazo de 30 dias para se manifestar, após o quê os autos deverão retornar a este CARF para prosseguimento.

O Relatório de Diligência Fiscal encontra-se às fls. 5.438 a 12.123, tendo o contribuinte se manifestado acerca dos resultados em petição presente às fls. 12.130 a 12.137.

A 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 3ª Seção do CARF, em sessão realizada no dia 22 de setembro de 2022, decidiu nos seguintes termos: (I) por unanimidade de votos, (i) negar provimento ao Recurso de Ofício, (ii) afastar as preliminares de nulidade arguidas no Recurso Voluntário e (iii) não conhecer de parte do Recurso Voluntário, em razão da concomitância da discussão da matéria nas esferas judicial e administrativa; e, no mérito, (II) por maioria de votos, dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para (i) admitir 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, 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 e (ii) admitir o aproveitamento de crédito extemporâneo, mas desde que devidamente comprovada a sua não utilização em períodos anteriores e desde que respeitado o prazo de cinco anos a contar da aquisição do insumo, observados os demais requisitos da lei, vencido nesses itens o Conselheiro Arnaldo Diefenthaeler Dornelles, que negava provimento; (III) por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para (i) desconsiderar, em razão da decadência do direito de o Fisco proceder à revisão de ofício do lançamento, todas as alterações promovidas pela Fiscalização durante a diligência determinada por esta turma que tenham onerado a situação do sujeito passivo, com a realização de novas glosas de créditos que impactaram os valores lançados nos autos de infração, (ii) acatar os resultados da diligência quanto aos ajustes relativos a créditos sobre compras, apurados a partir de cruzamentos dos dados no âmbito do SPED com os dados da EFD-Contribuições e com os novos arquivos apresentados no Recurso Voluntário referentes aos demais meses não analisados na diligência anterior, mas, em razão da decadência acima apontada, afastar as glosas de novos créditos não analisados no procedimento original (revistas e periódicos, sacolas plásticas e pré-mistura de pão francês, tributados à alíquota zero), (iii) admitir o crédito integral nas aquisições de carnes temperadas, em substituição ao respectivo crédito presumido que havia sido deferido, (iv) admitir o direito a crédito em relação à totalidade das devoluções de venda que haviam sido tributadas, bem como de eventuais desistências de mercadorias devidamente comprovadas, cujos valores decorrentes das vendas tenham sido incluídos na base de cálculo das contribuições lançadas e (v) reduzir a glosa pela indevida desconsideração de parte das mercadorias importadas, mas afastando-se, em razão da decadência, o desconto de novos valores apurados que não haviam sido considerados nos autos de infração; (IV) por maioria de votos, negar provimento ao crédito relativo a descontos e bonificações não enquadrados no conceito de descontos incondicionais, vencido o conselheiro Márcio Robson Costa, que revertia a glosa; e (V) por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para acatar o direito de desconto de crédito em relação ao IPTU cobrado juntamente com as despesas de aluguel definidas em contrato, vencidos os conselheiros Hécio Lafetá Reis (relator), Arnaldo Diefenthaeler Dornelles, Carlos Delson Santiago e Márcio Robson Costa, que negavam provimento.

A Contribuinte apresentou Embargos de Declaração (fls. 12.317 a 12.331) no qual suscitou vícios de obscuridade e omissão no acórdão embargado, tendo eles sido rejeitados pelo Presidente da 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 3ª Seção do CARF, por meio do Despacho de Admissibilidade de Embargos (fls. 12.429 a 12.437).

A Procuradoria Geral da Fazenda Nacional apresentou Recurso Especial (fls. 12.257 a 12.295), o qual foi admitido pelo Presidente da 2ª Câmara da 3ª Seção do CARF através do Despacho de Admissibilidade de Recurso Especial de fls. 12.299 a 12.309.

A Contribuinte apresentou Recurso especial (fls. 12.446 a 12.484), o qual foi parcialmente admitido pelo Presidente da 2ª Câmara da 3ª Seção do CARF através do Despacho de Admissibilidade de Recurso Especial de fls. 12.767 a 12.780.

Do Recurso Especial da Fazenda Nacional

Suscita a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional haver divergência interpretativa da legislação tributária quanto às seguintes matérias: (i) **Crédito de Pis e Cofins. Gastos com tributos envolvendo o imóvel objeto de locação (IPTU)**, indicando como paradigma os Acórdãos n.º 3302-006.910 e 3401-00.316; (ii) **Crédito de Pis e Cofins. Frete na transferência de mercadorias entre estabelecimentos da empresa**, indicando como paradigma os Acórdãos n.º 9303-003.547 e 3402-009.669; (iii) **Créditos extemporâneos de Pis e Cofins. Requisito de retificação do Dacon e da DCTF**, indicando como paradigma o Acórdão n.º 9303-007.510.

Em síntese, alega em suas razões recursais que:

- a apuração de créditos, no regime não-cumulativo do PIS e da COFINS, foi tratada de modo taxativo no art. 3º da Lei no 10.637 e da Lei nº 10.833;
- a norma autoriza a apuração de crédito apenas sobre os valões despendidos com aluguel;
- esse aluguel deve se referir a de prédios, máquinas e equipamentos, e devem ser pagos a pessoa jurídica, e ainda utilizados nas atividades da empresa;
- nem mesmo os contratos firmados como particulares atribuem aos valores pagos com IPTU, condomínio e outros impostos e taxas o enquadramento como “aluguel”;

- tais despesas são definidas de modo separado, com tratamento distinto, pagos a sujeitos diferentes, sob demandas e títulos diversos;
- equiparar valores pagos pelos particulares com condomínios, impostos e taxas, aos valores efetivamente despendidos com aluguel, é procedimento que não encontra amparo na legislação;
- os fretes para a venda de mercadoria produzida geram créditos não porque são considerados insumos, mas porque a lei expressamente assim determinou, no artigo 3º, IX das Leis 10637/02 e 10833/03;
- o frete nas operações de venda (art. 3º, IX) não se confundem com as despesas com o transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica ou destes para centros de distribuição, uma vez que nessas hipóteses não há a transferência de propriedade do produto, e, por isso, não são aptas a gerar os créditos pleiteados;
- no regime da não-cumulatividade, a utilização 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;
- em que pese o § 4º do art. 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03 assegure ao contribuinte o aproveitamento do crédito em meses subsequentes, esse aproveitamento não prescinde da devida apuração, na forma do § 1º do mesmo artigo;
- a apuração de tais valores se dá justamente por meio das declarações fiscais do contribuinte (IN SRF 384/2004, que instituiu a DACON);
- ausente a prévia apuração do montante a ser aproveitado, mediante a devida retificação da DCTF e DACON, não se pode ter como certa a dedução de tais créditos extemporâneos pelo contribuinte.

Intimada, a Contribuinte apresentou contrarrazões às fls. 12.366 a 12.390, sustentando que o recurso especial não deve ser conhecido por ausência de similitude fática entre os acórdãos paragonados.

Quanto ao mérito, alegou, em síntese, que:

- na atividade de supermercados não existe o que se chama de venda a partir de mostruário, sendo indispensável que os produtos à venda estejam nas prateleiras, prontos para serem levados;

- ao comprar os produtos de seus fornecedores, estes os entregam em seu Centro de Distribuição (CD);
- para que haja a operação de venda, há a necessidade de se realizar o transporte dos produtos do CD para as lojas da Recorrida, para que sejam expostos nas suas prateleiras;
- quanto ao creditamento referente aos gastos com tributos envolvendo o imóvel objeto de locação (IPTU) o acórdão recorrido apontou vários precedentes deste CARF no mesmo sentido do seu entendimento;
- quanto aos créditos extemporâneos, há que ser mantido o acórdão recorrido tendo em vista que está em harmonia com o que entende esta 3ª Turma da CSRF no sentido de reconhecer a possibilidade de seu lançamento.

Do Recurso Especial da Contribuinte

Suscita a Contribuinte haver divergência interpretativa da legislação tributária quanto às seguintes matérias: (i) **à natureza jurídica – se receita ou não – das bonificações e descontos comerciais que recebe (divergência acerca da base de cálculo do PIS e COFINS não cumulativos - art. 1º das Leis de Regência da Não Cumulatividade das Contribuições Sociais**, indicando como paradigmas os Acórdãos nº 9303-013.338 e 3402-007.706); e (ii) **à glosa de créditos mantida pela decisão recorrida (infrações 02, e 04). Créditos de insumos (art. 3º das Lei nº 10.637/2002 e 10.833/2003). Despesas necessárias à atividade da Recorrente**, indicando como paradigma o Acórdão nº 3302-006.540.

O Recurso foi parcialmente admitido pelo Presidente da 2ª Câmara da 3ª Seção do CARF exclusivamente para análise da matéria i) **quanto à natureza jurídica – se receita ou não – das bonificações e descontos comerciais que recebe (divergência acerca da base de cálculo do PIS e COFINS não cumulativos - art. 1º das Leis de Regência da Não Cumulatividade das Contribuições Sociais**.

Quanto à matéria admitida, em síntese, alega em suas razões recursais que:

- a atividade da Recorrente é vender mercadorias adquiridas de seus fornecedores e não prestar serviços aos seus fornecedores;
- tratam-se os valores em questão de descontos que lhe são concedidos por seus fornecedores;

- com base na doutrina e na jurisprudência (inclusive da Suprema Corte), desconto não é receita do ponto de vista jurídico, não tendo a contabilidade o condão de alterar conceitos jurídicos-tributários;
- os descontos em lide teriam natureza de desconto incondicional, já que previamente conhecido pelas partes (antes mesmo da compra);
- ainda que se tratasse de desconto financeiro e pudesse ser juridicamente classificado com receita, seria de natureza financeira sujeita à alíquota zero;
- para esse tipo de evento (descontos e bonificações), não há que se falar de “receita”, porque não existe nenhuma movimentação (ingresso ou saída) de valores no patrimônio dos envolvidos (aquele que recebe e aquele que concede);
- desconto incondicional (que não deve ser incluído na base de cálculo do PIS e da COFINS) não é tão somente aquele que “conste na nota fiscal e que não dependa de evento posterior à emissão desta”, mas o valor efetivamente cobrado nas operações de compra e venda.

Intimada, a Fazenda Nacional apresentou contrarrazões às fls. 12.789 a 12.801, na qual sustentou, em síntese, que:

- o lançamento decorreu da não inclusão na base de cálculo das contribuições de receitas diversas decorrentes de valores cobrados dos fornecedores, por meio de redução dos valores efetivamente pagos àqueles, por “compensação”;
- as receitas decorrem das taxas cobradas dos fornecedores, em virtude de serviços recebidos ou de simples imposição para que o fornecedor possa ter seu produto nas vitrines das lojas da fiscalizada;
- os valores cobrados pela autuada aos fornecedores, seja na denominação contábil de “descontos”, seja na de “recuperação”, integram a base de cálculo da COFINS e do PIS, na sistemática não-cumulativa, regulada pelas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, pois representam auferimento de receita, embora não fisicamente, mas por meio de “compensação”, já que a base de cálculo no regime não cumulativo é a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica;
- no presente caso, todas as contas incluídas na base de cálculo das contribuições refletem exatamente valores que a empresa auferiu, ainda que mediante compensação de suas obrigações, em razão da exploração da sua atividade econômica;

- deve ser oferecida à tributação a totalidade das receitas auferidas pela empresa, admitindo-se apenas aquelas exclusões trazidas pela lei (art. 1º, § 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/2003).

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro Alexandre Freitas Costa, Relator.

RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL

Do conhecimento

O recurso é tempestivo, e, diante das alegações da Contribuinte pela sua inadmissibilidade, deve ter os demais requisitos melhor analisados.

(i) **Crédito de Pis e Cofins. Gastos com tributos envolvendo o imóvel objeto de locação (IPTU)**

Alega a Recorrida que o Recurso Especial não deve ser conhecido nesta matéria por ausência de similitude fática entre os acórdãos paragonados.

Sustenta que os acórdãos paradigmas tratam de situação referente a empresa de economia mista que discutia, entre outros pontos, a imunidade recíproca, sendo a glosa relativa ao IPTU mantida por não se tratar *“de um contrato de locação, mas de uma concessão especial de serviço público regida pela Lei n° 11.079/2004, fato evidenciado pelo Edital n° 26/2006, não encontrando assim o Recorrente guarida no seu pleito”* (acórdão n.º 3302-006.910) e que o creditamento foi negado em razão dos *“créditos discutidos naquele paradigma se referiam a aluguéis realizados com pessoa física e comprovantes de pagamento de IPTU em nome de terceiros que não a empresa beneficiária dos créditos”* (acórdão n.º 3401-00.316).

Quanto à matéria, no Acórdão recorrido entendeu-se que o Contribuinte não aproveitou crédito sobre o IPTU de forma direta: *“O crédito foi aproveitado sobre o valor do IPTU*

que foi cobrado juntamente com as despesas de aluguel, definidas em contrato. Dentro das despesas com aluguel, de acordo com o respectivo contrato, o valor do IPTU é normalmente incluído no valor total do aluguel. A fiscalização, por sua vez, sem analisar o contrato de aluguel e sem fundamento legal, retirou o valor do IPTU do valor total do crédito aproveitado sobre os dispêndios com o aluguel e diminuiu a base sobre a qual o crédito foi calculado”:

NÃO-CUMULATIVIDADE. IPTU. CONTRATO DE LOCAÇÃO. DESPESAS DO LOCATÁRIO.

As despesas periféricas relacionadas aos contratos de aluguel, tal **como o IPTU, contratualmente estabelecidas**, integram o custo de locação nos termos do art. 22 da Lei nº 8.245/1991 e **devem ser consideradas para fins de apropriação de créditos da sistemática da não-cumulatividade das Contribuições para o PIS e da COFINS.**

No acórdão paradigma 3302-006.910, decidiu a Turma julgadora com relação às despesas com condomínio e IPTU:

“(…) Os artigos 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 fixaram as situações que podem originar créditos de PIS/COFINS, este rol é taxativo e não permite a inclusão de novas hipóteses. Tais artigos são expressos ao permitir a apuração de créditos de PIS/COFINS somente em relação às despesas relativas ao aluguel de imóveis, **não há qualquer previsão quanto a demais encargos, tais como IPTU e condomínio**” (...).

53. Portanto, **estamos diante de uma concessão especial de serviço público regida pela Lei nº 11.079/2004**, fato evidenciado pelo Edital nº 26/2006 e reconhecido pelo próprio impugnante”. (grifo nosso)

Conclui-se, pelos elementos trazidos aos autos, que acórdão paradigma analisou caso referente a uma empresa de economia mista (EMBASA - Empresa de Saneamento da Bahia), que discutia, entre outros pontos, imunidade recíproca. Por outro lado, no tocante ao IPTU, manteve-se a glosa do IPTU porque pelos elementos trazidos aos autos, **não se trata de um contrato de locação, mas de uma concessão especial de serviço público regida pela Lei nº 11.079, de 2004**, fato evidenciado pelo Edital nº 26/2006, não havendo, assim, a similitude necessária à configuração de divergência.

Quanto ao acórdão paradigma n.º 3401-00.316, assim decidiu a Turma julgadora:

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. BASE DE CÁLCULO. UTILIZAÇÃO DE CRÉDITOS SEM OS REQUISITOS ESTABELECIDOS NA LEI. GLOSA PROCEDENTE.

De se manter a glosa sobre valores de aluguéis pagos a pessoa física, valores pagos a título de IPTU, condomínio, coleta do lixo e outros lastreados em documentos em nome de terceiros que não a beneficiária do crédito, porquanto em completo desacordo com o regramento estabelecido pela Lei nº 10.637, de 30/12/2002. (destacamos)

“(...) de maneira que não podem mesmo ser aceitos valores que não atendam a tais requisitos, como, por exemplo, recibos elaborados em nome de pessoas físicas, **comprovantes de recolhimento de IPTU**, despesas de condomínio e demais documentos **em nome de terceiros que não a própria empresa beneficiária dos créditos**”. (destacamos)

Conclui-se, portanto, que a decisão paradigma teve por fundamento o fato de os aluguéis terem sido realizados junto a pessoas físicas e os comprovante de pagamento do IPTU encontravam-se em nome de terceiros, que não a empresa beneficiária dos créditos.

Ausente a similitude fática, voto pelo não conhecimento do recurso especial na matéria.

(ii) **Crédito de Pis e Cofins. Frete na transferência de mercadorias entre estabelecimentos da empresa**

Para a presente matéria, a Fazenda Nacional indicou como paradigma os Acórdãos n.º 9303-003.547 e 3402-009.669, que concluem:

Acórdão n.º 9303-003.547

Pelas mesmas razões expostas acima, **não há que se falar em créditos de PIS e COFINS sobre o valor do ICMS-ST nas aquisições de mercadorias para revendas. Também créditos de PIS e COFINS de despesas com frete de transporte de mercadorias entre os estabelecimentos do Bompreço não estar previsto, especificamente em lei.** As Leis 10637/2002 e 10833/2003, trazem a previsão para o aproveitamento dos créditos sobre as operações de venda, o que não é o caso. **Para haver a operação de venda e o respectivo aproveitamento do crédito tem que haver a efetiva venda, o que não ocorreu *in casu*.**

Acórdão n.º 3402-009.669

APURAÇÃO DE CRÉDITOS. FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA. IMPOSSIBILIDADE.

A sistemática de tributação não-cumulativa do PIS e da COFINS, prevista nas Leis nº 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003, permite o **desconto de créditos vinculados a despesas com frete, porém exclusivamente referente às operações de venda, não contemplando os dispêndios com frete decorrentes da transferência de produtos acabados entre estabelecimentos ou centros de distribuição da mesma pessoa jurídica, posto que o ciclo de produção já se encerrou (não podendo mais ser caracterizado como insumo) e a operação de venda ainda não ocorreu, sendo tais movimentações de mercadorias realizadas apenas para atender a necessidades logísticas ou comerciais.** (destaques nossos)

A decisão recorrida permitiu o aproveitamento do crédito relativo ao frete na transferência de mercadorias entre estabelecimentos da contribuinte, consignando em sua ementa:

NÃO CUMULATIVIDADE. REVENDA DE MERCADORIAS. CRÉDITOS. FRETE ENTRE O CENTRO DE DISTRIBUIÇÃO (CD) E AS LOJAS. APROVEITAMENTO EXTEMPORÂNEO. POSSIBILIDADE.

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 e (iii) terem sido tributadas as referidas operações pela contribuição.

Admite-se o aproveitamento de crédito extemporâneo, mas desde que devidamente comprovada a sua não utilização em períodos anteriores e desde que respeitado o prazo de cinco anos a contar da aquisição do insumo, observados os demais requisitos da lei.

Especificamente quanto ao direito a crédito das despesas com frete entre estabelecimentos da contribuinte, a decisão *a qua* afirma que

Neste tópico, assiste razão ao Recorrente, pois, considerando o teor do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, a lei autoriza o desconto de crédito em relação a frete na operação de vendas, desde que suportado pelo vendedor, sendo que, tratando-se de uma pessoa jurídica que opera nos mercados atacadistas e varejistas, referidos dispêndios só podem ser interpretados como inerentes às operações de venda, conforme muito bem argumentou o Recorrente no trecho de seu recurso acima reproduzido.

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 e (iii) terem sido tributadas as referidas operações pelas contribuições PIS/Cofins.

Alega a Recorrida haver importante distinção a ser feita entre os acórdãos paragonados. Em seu entendimento, os acórdãos paradigmas não devem ser admitidos por não abordarem a operação específica dos supermercados.

Em seu entendimento, ao analisar, o acórdão recorrido, as transferências de produtos acabados entre o seu Centro de Distribuição e suas Lojas seria diferente da análise realizada pelos acórdãos paradigmas quanto à transferência de produtos acabados entre “estabelecimentos do contribuinte”.

Entretanto, a própria Recorrida reconhece ser o CD um estabelecimento próprio (*“Só que ao comprar os produtos de seus fornecedores, estes os entregam no **Centro de Distribuição (CD) da Recorrida**”*), bem como serem as lojas também um estabelecimento próprio (*“Para que haja a operação de venda, há a necessidade de se realizar o transporte dos produtos do CD para as **lojas da Recorrida**, (...)”*), razão pela qual não merece prosperar sua alegação de divergência fática nesta matéria.

No mesmo sentido não merece prosperar seu argumento de divergência fática na análise do frete entre estabelecimentos para impedir o conhecimento do recurso especial, por se tratar do confronto entre os acórdãos paradigmas de transportes realizados por uma empresa do ramo varejista de supermercados (Recorrida) e uma indústria de fertilizantes (acórdão paradigma 3402-009.669), uma vez que ao tratar do direito ao crédito nas operações de venda (art. 3º, IX, Lei n.º 10.833) não cuidou a legislação de estabelecer distinções entre as operações econômicas.

Desta forma, considerando que há efetiva divergência interpretativa entre os acórdãos recorrido e paradigma quanto possibilidade de crédito calculado sobre fretes de produtos acabados, conheço do recurso especial nesta matéria.

(iii) **Créditos extemporâneos de Pis e Cofins. Requisito de retificação do Dacon e da DCTF**

Sustenta a Recorrida ser hipótese de não se admitir o recurso especial da Fazenda Nacional na matéria porque *“a premissa fática daquele precedente paradigma foi que naquele caso, a recorrente não apresentou as Dacon com a apuração dos créditos extemporâneos, o que não foi discutido no presente processo”*.

Equivoca-se ao entender que a divergência teria decorrido da presença, ou não, na Dacon dos créditos extemporâneos que pretendia aproveitar, sendo certo que a divergência decorre da exigência, ou não, a prévia retificação da Dacon e da DCTF para fins de aproveitamento dos créditos extemporâneos.

E esta divergência é patente ao se comparar as ementas dos acórdãos paragonados:

Acórdão recorrido

NÃO CUMULATIVIDADE. REVENDA DE MERCADORIAS. CRÉDITOS. FRETE ENTRE O CENTRO DE DISTRIBUIÇÃO (CD) E AS LOJAS. APROVEITAMENTO EXTEMPORÂNEO. POSSIBILIDADE.

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 e (iii) terem sido tributadas as referidas operações pela contribuição.

Admite-se o aproveitamento de crédito extemporâneo, mas desde que devidamente comprovada a sua não utilização em períodos anteriores e desde que respeitado o prazo de cinco anos a contar da aquisição do insumo, observados os demais requisitos da lei.

Acórdão paradigma 9303-007.510

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. APROVEITAMENTO.

O aproveitamento de créditos extemporâneo de PIS não cumulativo está condicionado a apresentação dos Dacon retificadores dos respectivos trimestres, demonstrando os créditos e os saldos credores trimestrais, bem como das respectivas DCTF retificadoras.

Como se verifica, enquanto a decisão recorrida não exigiu a retificação dos Dacon, e das respectivas DCTF, a decisão paradigma exigiu o cumprimento de tal condição para reconhecer o direito ao aproveitamento dos créditos extemporâneos, configurando-se a divergência interpretativa necessária ao conhecimento do recurso especial.

Com estes fundamentos, voto por conhecer o recurso especial da Fazenda Nacional.

Do mérito

i. Crédito de Pis e Cofins. Frete na transferência de mercadorias entre estabelecimentos da empresa

A matéria é objeto da Súmula n.º 217 do CARF, aprovada pelo Pleno da 3ª Turma da CSRF em sessão de 26/09/2024 e com vigência em 04/10/2024, devendo ser acolhida:

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

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

ii. Créditos extemporâneos de Pis e Cofins. Requisito de retificação do Dacon e da DCTF

Alega a Recorrente que a utilização de créditos das contribuições sociais não aproveitados à época própria no regime não cumulativo estão a exigir a devida apuração, nos termos do §1º do art. 3º das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003.

A questão a ser ora debatida apresenta consolidado posicionamento nesta 3ª Turma da CSRF apontando as decisões mais recentes pela prevalência da tese fazendária (necessidade de retificação do DACTON para utilização de crédito extemporâneo).

A matéria, inclusive, encontra-se apta à elaboração de Súmula, podendo-se citar os seguintes Acórdãos:

- 9303-014.464, da relatoria do i. Conselheiro Gilson Macedo Rosenberg Filho;
- 9303-014.842, da relatoria do i. Conselheiro Vinícius Guimarães;
- 9303-015.597, da relatoria do i. Conselheiro Rosaldo Trevisan;
- 9303-016.051, da relatoria da i. Conselheira Denise Madalena Green.

No julgamento do Acórdão n.º 9303-014.842, em 14 de março de 2024 adotei posicionamento em conformidade com a tese ora defendida pela Contribuinte, ou seja, que o aproveitamento destes créditos extemporâneos está condicionado à apresentação dos DACON retificadores dos respectivos trimestres, demonstrando os créditos e os saldos credores trimestrais, bem como das respectivas DIPJs e DCTFs retificadoras, ou, alternativamente, a demonstração inequívoca, através de planilhas de apuração que reproduzam os mesmos cálculos das planilhas integrantes dos Despachos Decisórios, sempre acompanhadas de livros e documentos contábeis-fiscais que suportem as informações prestadas.

Entretanto, após reestudar a matéria, alterei meu entendimento, passando a filiar-me à corrente que entende ser indispensável a retificação da DACON para o aproveitamento dos créditos extemporâneos.

Com efeito, o direito ao aproveitamento de créditos de COFINS incidentes sobre custos e despesas com insumos empregados na produção de bens e/ou prestação de serviços encontra-se expressamente previsto no art. 3º da Lei nº 10.833/2003:

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

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

III — energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica;

(...)

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

(...)

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

(...)

§ 4º O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes.

De forma complementar, o art. 74 da Lei nº 9.430/1996 regula a possibilidade de ressarcimento e compensação dos créditos apurados:

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

(...)

§ 12. A Secretaria da Receita Federal disciplinará o disposto neste artigo, podendo, para fins de apreciação das declarações de compensação e dos pedidos de restituição e de ressarcimento, fixar critérios de prioridade em função do valor compensado ou a ser restituído ou ressarcido e dos prazos de prescrição.

Diante da atribuição estabelecida à Receita Federal do Brasil pelo § 12 do art. 74 da Lei n.º 9.430/96, a Instrução Normativa SRF nº 600, de 28 de dezembro de 2005, veio a detalhar os procedimentos referentes ao ressarcimento e à compensação dos saldos credores do PIS e da COFINS, ambos sob regime de incidência não cumulativa:

Art. 1º A restituição e a compensação de quantias recolhidas a título de tributo ou contribuição administrados pela Secretaria da Receita Federal (SRF), a restituição e a compensação de outras receitas da União arrecadadas mediante Documento de Arrecadação de Receitas Federais (Darf) e o ressarcimento e a compensação de créditos do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) serão efetuados conforme o disposto nesta Instrução Normativa.

Art. 3º A restituição a que se refere o art. 2º poderá ser efetuada:

(...).

§ 1º A restituição de que trata o inciso I será requerida pelo sujeito passivo mediante utilização do Programa Pedido Eletrônico de Ressarcimento ou Restituição e Declaração de Compensação (PER/DCOMP) ou, na impossibilidade de sua utilização, mediante o formulário Pedido de Restituição constante do Anexo I, ao qual deverão ser anexados documentos comprobatórios do direito creditório.

Art. 21. Os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurados na forma do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, que não puderem ser utilizados na dedução de débitos das respectivas contribuições, poderão sê-lo na compensação de débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições de que trata esta Instrução Normativa, se decorrentes de:

I - custos, despesas e encargos vinculados às receitas decorrentes das operações de exportação de mercadorias para o exterior, prestação de serviços a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas, e vendas a empresa comercial exportadora, com o fim específico de exportação;

II - custos, despesas e encargos vinculados às vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não-incidência; ou

(...).

Art. 22. Os créditos a que se referem os incisos I e II e o § 4º do art. 21, acumulados ao final de cada trimestre-calendário, poderão ser objeto de ressarcimento.

(...).

§ 3º Cada pedido de ressarcimento deverá: I - referir-se a um único trimestre-calendário. II - ser efetuado pelo saldo credor remanescente no trimestre calendário, líquido das utilizações por dedução ou compensação.

Desta forma, o ressarcimento dos créditos extemporâneos requer a apresentação do PER/DCOMP, conforme estabelecido, sendo o preenchimento adequado dos demonstrativos de apuração vital para que os créditos possam ser devidamente reconhecidos e compensados.

A DACON mensal vem a ser o instrumento legal para se apurar os créditos da contribuição, devendo ser preenchido e transmitido a RFB pelo contribuinte.

Em complemento, a Instrução Normativa SRF nº 590, de 22 de dezembro de 2005, prescreve o seguinte:

Art. 11. Os pedidos de alteração nas informações prestadas no Dacon serão formalizados por meio de Dacon retificador, mediante a apresentação de novo demonstrativo elaborado com observância das mesmas normas estabelecidas para o demonstrativo retificado.

§ 1º O Dacon retificador terá a mesma natureza do demonstrativo originariamente apresentado, substituindo-o integralmente, e servirá para declarar novos débitos, aumentar ou reduzir os valores de débitos já informados

ou efetivar qualquer alteração nos créditos informados em demonstrativos anteriores.

Dessa forma, a apuração extemporânea de créditos só é admitida mediante a retificação das declarações correspondentes, em especial a Dacon e a DCTF.

No presente caso, conforme demonstrado nos autos, o contribuinte não procedeu à transmissão da DACTON e da DCTF retificadora, inviabilizando a verificação da origem e legitimidade dos créditos pleiteados.

Diante do exposto, por entender ser necessária a apresentação da DACTON e da DCTF retificadoras para o aproveitamento dos créditos extemporâneos, voto por dar provimento ao recurso da Fazenda Nacional nesta matéria.

RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE

Do conhecimento

O recurso é tempestivo, e, nos termos do art. 118 do RICARF, seu cabimento se dá caso demonstrada a divergência jurisprudencial, com relação a acórdão paradigma que, enfrentando questão fática semelhante, tenha dado à legislação interpretação diversa.

Passa-se à análise.

O acórdão recorrido apresenta a seguinte ementa quanto à matéria:

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.

Já o acórdão paradigma (9303-013.338) tem a seguinte ementa no ponto em análise:

PIS E COFINS. COMPOSIÇÃO. DESCONTOS COMERCIAIS E BONIFICAÇÕES. REDUTORES DE CUSTO.

O desconto incondicional é aquele concedido independente de qualquer condição futura, não sendo necessário que o adquirente pratique ato subsequente ao de compra para a fruição do benefício. No caso vertente, as bonificações e descontos comerciais ao se enquadrarem como descontos incondicionais, **independentemente da ausência de descrição na nota fiscal**, devem ser considerados como parcela redutora do custo de aquisição para o adquirente.

Tais bonificações, modalidades de descontos incondicionais, e os descontos comerciais não possuem natureza jurídica e contábil de receita passível de tributação pelo PIS e Cofins.

O Despacho de Admissibilidade entendeu, em caráter preliminar, pela existência de divergência jurisprudencial, sob o fundamento de que *“ambas as decisões laboraram diante de valores cobrados dos fornecedores, decorrentes do desempenho das vendas, veiculação de propagandas, alteração de preços do mercado ou estratégias promocionais como a exposição privilegiada de mercadorias. E enquanto a decisão recorrida entendeu ser necessário que conste na nota fiscal de venda de bens ou na fatura de serviços, o paradigma julgou prescindível”*.

Desta forma, caracterizada a divergência interpretativa, conheço do Recurso Especial interposto pela Contribuinte.

Do mérito

No mérito, cinge-se a questão à análise da necessidade, ou não, de destaque nas notas fiscais de venda de bens ou nas faturas de bens ou serviços dos valores relativos aos descontos concedidos em decorrência de desempenho e estratégias de vendas para fins de determinar sua classificação, ou não, como receita sujeita à incidência das contribuições PIS e COFINS.

A decisão recorrida apreciou insurgência contra a inclusão, na base de cálculo das contribuições sociais, as receitas auferidas pelo sujeito passivo em decorrência de acordos

promocionais, concluindo que tais receitas 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, e compondo, portanto, a base de cálculo da contribuição.

Entretanto, a decisão recorrida está a merecer reparos.

Ao analisar o tema no julgamento do REsp n.º 1.836.082, processo no interesse de empresa atuante no mesmo ramo da Recorrente, o Superior Tribunal de Justiça consagrou entendimento favorável à pretensão da contribuinte.

Dispõe a ementa do acórdão do REsp n.º 1.836.082:

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.

(REsp n. 1.836.082/SE, relatora Ministra Regina Helena Costa, Primeira Turma, julgado em 11/4/2023, DJe de 12/5/2023.) (destaque nosso)

Destaco do voto da Ministra Regina Helena Costa, relatora, ao analisar os dispositivos normativos e a doutrina pertinentes:

De acordo com a legislação, 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.

Aliomar Baleeiro, há muito, definiu receita como entrada qualificada, isto é, aquela que passa a integrar o patrimônio da pessoa jurídica, como elemento novo e positivo (Uma Introdução à Ciência das Finanças. 2ª ed. Rio de Janeiro: Revista Forense, 1958. p. 158), concepção também esposada por Geraldo Ataliba:

O conceito de receita refere-se a uma espécie de entrada. Entrada é todo o dinheiro que ingressa nos cofres de uma entidade. Nem toda entrada é uma receita. Receita é a entrada que passa a pertencer à entidade. Assim, só se considera receita o ingresso de dinheiro que venha a integrar o patrimônio da entidade que o recebe. As receitas devem ser escrituradas separadamente das meras entradas. É que estas não pertencem à entidade que as recebe. Têm caráter eminentemente transitório. Ingressam a título provisório, para saírem, com destinação certa, em breve lapso de tempo (Estudos e Pareceres de Direito Tributário. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, Vol. 1, p. 85 - destaquei).

Ignoradas tais diretrizes, adverte Paulo de Barros Carvalho, permite-se a tributação de valores não pertencentes ao contribuinte, desvirtuando “completamente o sistema constitucional tributário brasileiro, atingindo o sujeito passivo em quantias que este não está apto a suportar, violando os princípios da capacidade contributiva e do não-confisco” (Direito Tributário: linguagem e método. 6ª ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 837).

Ademais, ressalta Ricardo Mariz de Oliveira, “é impossível que algo que não seja receita segundo o direito possa ser considerado como tal sob a invocação de conceitos contábeis ou de qualquer outro conceito genérico” (Fundamentos do Imposto de Renda. São Paulo: IBDT, 2020. Vol. I, p. 115 - destaquei).

Por sua vez, embora o legislador confira abrangência ampla à noção de receita bruta enquanto materialidade da hipótese de incidência das contribuições sociais em exame, há expressa previsão de rubricas excluídas desse conceito, valendo citar, por oportuno, o caso dos denominados descontos incondicionais, rubrica que permeia toda a legislação tributária.

Com efeito, além de estarem excluídos da noção de receita para os fins da contribuição ao PIS e da COFINS (cf. arts. 1º, § 3º, V, a, das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003), tais parcelas não integram, por exemplo, a base de cálculo do IRPJ e da CSLL (arts. 2º, 25, I, e 27, I, da Lei n. 9.430/1996, e arts. 15 e 20 da Lei n. 9.249/1995) e não são compreendidas no valor da operação atinente à circulação de mercadorias e à prestação de serviços para efeito de incidência de ICMS (art. 13, § 1º, I, a, da Lei Complementar n. 87/1996).

Ademais, a Instrução Normativa SRF n. 51/1978 cuida do tema da seguinte maneira:

4. A receita líquida de vendas e serviços é a receita bruta de vendas e serviços, diminuída:

[...]

b) dos descontos e abatimentos concedidos incondicionalmente; e

[...]

4.2. 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 (destaque meu).

Trata-se de parcelas redutoras do preço de operações de compra e venda ou prestação de serviços, não sujeitas a eventos futuros e incertos. Roque Antônio Carrazza leciona que os descontos incondicionais podem decorrer de “aplicação, pura e simples, de percentual fixado no próprio contrato de compra e venda mercantil”, de “abatimentos, previstos contratualmente, que serão dados quando da ocorrência de determinados eventos – como, por exemplo, no aniversário ou inauguração da empresa compradora”, ou de “vendas realizadas à empresa

compradora das mercadorias em determinado período pretérito”, porém, em todo caso, as “condições para sua outorga são sempre prévias à celebração das operações sobre as quais incide” (ICMS. 18ª ed. São Paulo: Malheiros, 2020, pp. 145 e 146).

Nesse sentido, a previsão dos arts. 1º, § 3º, V, a, das Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003 elenca parcelas redutoras do preço, hipótese na qual, relativamente ao contribuinte que figura na posição de vendedor, os descontos incondicionais não se compactuam com o conceito de receita (PAULSEN, Leandro. Contribuições: custeio da seguridade social. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007, p. 190).

Destacou a Ministra Regina Helena Costa ter o Supremo tribunal Federal edificado, no julgamento do Tema n.º 283 (RE 606.107) o conceito constitucional de renda como “*o ingresso financeiro ao patrimônio do contribuinte em caráter definitivo, novo e positivo.*”

Ao analisar o caso concreto submetido a julgamento, concluiu a Ministra Relatora que

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

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

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

Dessarte, os arts. 4º da Lei n. 10.637/2002 e 5º da Lei n. 10.833/2003 arrolam as pessoas jurídicas que auferem receita como contribuintes dos tributos em exame, pois protagonizam a situação fática descrita na hipótese de incidência. Por esse motivo, não há como transpor, sem previsão legal, a sujeição passiva para um terceiro em relação ao fato jurídico tributário, mesmo quando interveniente na

relação comercial na qual houve percepção de receita, porquanto a qualidade de responsável exige previsão legal expressa, na forma do art. 121, parágrafo único, inciso II, do CTN.

Ademais, os arts. 1º, § 3º, V, a, das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003 estatuem não integrar a base de cálculo das contribuições em exame “[...] os descontos incondicionais concedidos”, reputando, por conseguinte, que a pessoa jurídica responsável pela concessão dos descontos – e não a beneficiária – é impactada com a redução da receita bruta.

O item 4.2 da Instrução Normativa SRF n. 51/1978 também elenca tais rubricas como “[...] parcelas redutoras do preço de venda [...]”, sempre tomando por parâmetro o sujeito responsável por outorgar o benefício.

Desse modo, a legislação estabelece o ângulo do vendedor como elemento estrutural da noção de descontos e somente nesse sentido é possível avaliar os impactos tributários decorrentes da redução do valor pactuado na compra e venda, perspectiva amparada pela supracitada jurisprudência desta Corte e do Supremo Tribunal Federal.

(...)

Assim, a análise da relação tributária pela Corte de origem, em meu sentir, partiu do equivocado pressuposto segundo o qual a Recorrente, ao desembolsar valores para aquisição de mercadorias com descontos, obteve receita, destoando do regramento relativo à contribuição ao PIS e à COFINS previsto nos arts. 1º, caput, § 3º, V, a, das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003, os quais foram indevidamente aplicados na espécie.

Na mesma linha, também não é viável considerar correta a exegese lançada no acórdão recorrido no sentido de que as condições fixadas pelo fornecedor para o gozo dos descontos configuram prestação de serviços e, por isso, a diminuição da quantia a pagar pelo varejista na operação de compra e venda equivale à remuneração pelos encargos previstos no contrato.

Com efeito, a composição do preço praticado em contratos de compra e venda celebrados entre sociedades empresárias leva em consideração uma gama elevada de arranjos comerciais – tais como prazos de entrega, condições de pagamento, vantagens publicitárias ou mesmo a relação pretérita entre as partes –, de modo que a diminuição do valor a ser despendido pela Recorrente na aquisição de mercadorias, embora atrelada a uma contraprestação em favor do fornecedor, não pode ser dissociada desse contexto para figurar, autonomamente, como a contraprestação por um serviço, sob pena de modificar a essência do negócio jurídico pactuado.

Ajustes dessa natureza são ancorados no princípio da liberdade de contratar, o qual confere aos agentes econômicos margem de apreciação acerca dos elementos relevantes para a fixação do preço avençado. Desse modo, a despeito das variadas formas pelas quais são negociados os descontos sujeitos a

contrapartidas por parte adquirente, as tratativas são intrinsecamente ligadas ao contrato de compra e venda com o escopo de reduzir a quantia paga pelo varejista e de permitir ao vendedor a obtenção de proveitos comerciais.

E conclui:

Em suma, 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.

Não se trata, como alega a Recorrida, de ampliar o alcance de um benefício fiscal sem amparo em lei, pois a conclusão ora alcançada repercute na perfectibilização da materialidade da hipótese de incidência da contribuição ao PIS e da COFINS. Os arts. 1º, § 3º, V, a, das Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003 estabelecem rubricas não incluídas no conceito de receita e, portanto, não tratam de benefícios fiscais cuja interpretação restritiva deve ser observada, motivo pelo qual não há violação ao art. 111 do CTN.

Com base nestes fundamentos, voto no sentido de dar provimento ao recurso especial da contribuinte.

Dispositivo

Diante do exposto, voto por conhecer em parte do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, apenas no que se refere a créditos extemporâneos, e a fretes na transferência de mercadorias a centros de distribuição, para, no mérito, dar-lhe provimento.

Voto ainda por conhecer do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, para, no mérito, dar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Alexandre Freitas Costa

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Rosaldo Trevisan, redator designado

Registro no presente voto posicionamento divergente do encampado pelo relator, no que se refere à matéria “**natureza jurídica – se receita ou não – das bonificações e descontos comerciais que recebe (divergência acerca da base de cálculo do PIS e COFINS não cumulativos - art. 1º das Leis de Regência da Não Cumulatividade das Contribuições Sociais**”. Na ocasião, o colegiado majoritariamente acolheu os argumentos divergentes apresentados, ensejando a necessidade de redação deste voto.

Resta assentado nesta Câmara uniformizadora de jurisprudência o posicionamento pela incidência das contribuições não cumulativas (PIS e COFINS) sobre as chamadas “bonificações” e “descontos comerciais” pactuados à margem das notas fiscais emitidas, e que representam receitas do adquirente, e não descontos incondicionais. Nesse sentido, precedentes desta Câmara Superior, referentes à mesma empresa “WMS”:

“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.” (grifo nosso) (Acórdão 9303-007.403, Rel. Cons. Vanessa Marini Cecconello, Red. Designado Cons. Luiz Eduardo de Oliveira Santos, maioria, vencidas a relatora e as Cons. Tatiana Midori Migiyama e Érika Costa Camargos Autran, sessão de 18/09/2018, presentes ainda os Cons. Andrada Márcio Canuto Natal, Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire, e Rodrigo da Costa Pôssas)

“COBRANÇA DE ‘PEDÁGIO’ VIA BONIFICAÇÃO NA FORMA DE DESCONTO. COMISSÃO DE VENDAS. RECEITA TRIBUTÁVEL. A conhecida prática da cobrança de ‘pedágio’ pelas grandes redes varejistas para que passem a fazer pedidos a determinado fornecedor, acertada previamente em contrato, via bonificação na forma de desconto não constante da Notas Fiscais, tem natureza, lato sensu, de comissionamento de vendas, sendo, portanto, receita tributável. DESCONTOS COMERCIAIS PRÉ-ACORDADOS CONCEDIDOS PARA CUSTEIO INDIRETO DAS ATIVIDADES DO ADQUIRENTE. RECEITAS TRIBUTÁVEIS. Compõem a

base de cálculo da contribuição, por representarem receitas do adquirente, os descontos, não constantes das Notas Fiscais, pré-acordados em negociações com fornecedores, para custeio indireto da sua atividade operacional, o que se dá mesmo quando se pressupõe uma contraprestação, se não houver a correspondência econômica entre o valor pago e o serviço prestado.” (grifo nosso) (Acórdão 9303-008.247, Rel. Cons. Rodrigo da Costa Pôssas, maioria, vencidas as Cons. Tatiana Midori Migiyama, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello, sessão de 19/03/2019, presentes ainda os Cons. Andrada Márcio Canuto Natal, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Demes Brito e Jorge Olmiro Lock Freire)

O próprio paradigma da Câmara Superior invocado no recurso, Acórdão 9303-013.338, é absolutamente contingencial e diferente dos resultados anteriores e posteriores no âmbito do colegiado, sendo devido tão-somente à aplicação temporária do critério de desempate fixado pelo art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, onde restei vencido, a lado dos Cons. Jorge Olmiro Lock Freire, Valcir Gassen, Vinícius Guimarães e Liziane Angelotti Meira, tendo ainda participado daquele julgamento os Cons. Tatiana Midori Migiyama, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello, Ana Cecília Lustosa da Cruz e Carlos Henrique de Oliveira (presidente).

Mais recentemente, este colegiado, próximo de sua composição atual, apreciando a mesma matéria, chegou a resultado idêntico ao que sempre prevaleceu majoritariamente no seio da CSRF. Na ocasião, tendo sido relator do processo, destaquei no voto condutor:

“Conforme a legislação de regência, entende-se por faturamento, para fins de identificação da base de cálculo das contribuições aqui analisadas, o somatório das receitas oriundas da atividade operacional da pessoa jurídica, ou seja, aquelas decorrentes da prática das operações típicas previstas no seu objeto social, sendo passíveis de exclusão as receitas financeiras que não se incluam neste conceito.

Esse entendimento é fruto de julgados do STF, no sentido de que o conceito de faturamento abrange a receita bruta das vendas de mercadorias e da prestação de serviços das empresas, e todas as receitas oriundas do exercício das atividades empresariais. Esta é a interpretação dada pelo RE 371.258 AgR (Segunda Turma, Rel. Min. Cezar Peluzo, julgado em 03/10/2006), pelo RE 400.479-8/RJ (Segunda Turma, Rel. Min. Cezar Peluzo, julgado em 10/10/2006) e pelo RE 527.602/SP (Tribunal Pleno, Rel. Min. Eros Grau, Rel. p/ acórdão Min. Marco Aurélio, julgado em 05/08/2009), sendo que neste último ficou estabelecido que somente são excluídos do conceito de faturamento “(...) os aportes financeiros estranhos à atividade desenvolvida pela empresa”. Assim, o faturamento corresponde à totalidade das receitas da pessoa jurídica, fruto de todas suas atividades operacionais, principais ou não.

Portanto, temos que as exclusões possíveis da base de cálculo da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS são somente as expressas no § 2º do art. 3º da Lei nº 9.718/1998: (a) as vendas canceladas e os descontos incondicionais

concedidos; (b) as reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas; (c) o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido; (d) os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição; e (e) as receitas decorrentes da venda de bens do Ativo permanente.

Como é cediço, as bonificações recebidas de fornecedores em forma de mercadorias podem representar descontos incondicionais, desde que constem da Nota Fiscal e não dependam de evento posterior à emissão do documento. Portanto, **consideram-se “descontos incondicionais”, nos termos da Lei nº 10.637, de 2002, art. 12, §3º, “a”, os descontos que constarem da Nota Fiscal de venda dos bens ou da fatura de serviços e não dependerem de evento posterior à emissão desses documentos, (...)” (grifo nosso) (Acórdão 9303-015.653, Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, maioria, vencidos os Cons. Tatiana Josefovicz Belisario e Alexandre Freitas Costa, sessão de 14/08/2024. Presentes ainda os Cons. Semíramis de Oliveira Duro, Vinícius Guimarães, Tatiana Josefovicz Belisário, Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green e Régis Xavier Holanda).**

Em contraposição ao posicionamento apresentado em julgado do STJ (não vinculante) no voto do relator, podem ser apresentados julgamentos mais recentes daquela corte, igualmente não vinculantes, e com resultado diametralmente oposto:

“(…) III - A base de cálculo da contribuição do PIS e da Cofins, no regime não cumulativo, corresponde ao total das receitas, compreendidas a receita bruta decorrente do produto da venda dos bens e do preço da prestação de serviços em geral, nos termos do art. 12 do Decreto-Lei n. 1.598, de 1977, somadas a todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil, na forma dos arts. 1º, caput e §§ 1º e 2º, da Lei n. 10.637, de 2002, e da Lei n. 10.833, de 2003. O legislador, entretanto, excluiu, na alínea a do inciso V do § 3º do art. 1º da Lei n. 10.637, de 2002, e da Lei n. 10.833, de 2003, os descontos incondicionais na definição da base de cálculo da contribuição para o PIS e da Cofins. Isso porque **os descontos incondicionais são considerados parcelas redutoras do preço de vendas, desde que presentes na nota fiscal de venda dos bens ou da fatura de serviços e são concedidos independentemente de evento posterior à emissão desses documentos.** Os descontos condicionais, a seu tempo, são as parcelas redutoras do preço de vendas decorrentes da manifestação de vontade das partes (cf. art. 121 do Código Civil) não constantes da nota fiscal de venda das mercadorias. IV - **O destaque dos descontos incondicionais na nota fiscal, gize-se, não constitui mero formalismo**, cuidando-se de consequência do art. 12, § 1º, II, do Decreto-Lei n. 1.598, de 1977, na redação conferida pela Lei n. 12.973, de 2014. Nesse sentido: AgInt no REsp n. 1.711.603/SP, relator Ministro Og Fernandes, Segunda Turma, julgado em 23/8/2018, DJe de 30/8/2018. V - Destarte, sob a perspectiva do alienante dos bens (vendedor), os descontos incondicionais não serão considerados na base de cálculo dos tributos em comento (PIS/Cofins) por força da alínea a do inciso V do § 3º do art. 1º da Lei n. 10.637, de 2002, e da Lei n.

10.833, de 2003. Sob a perspectiva do adquirente (comprador), os descontos incondicionais afetarão o custo de aquisição das mercadorias (art. 13 do Decreto-Lei n. 1.598, de 1977), não constituindo receita. No caso em tela, embora possam representar redução do preço ao consumidor, os descontos e as bonificações condicionais consistem em exigências estabelecidas em acordos empresariais - e, por óbvio, derivadas da manifestação de vontade das partes -, não relacionadas diretamente ao produto da venda das mercadorias, não podendo ser considerados como "descontos incondicionais" nos termos da alínea a do inciso V do § 3º do art. 1º da Lei n. 10.637, de 2002, e da Lei n. 10.833, de 2003.(...)” (*grifo nosso*) (AgInt no REsp n. 2.178.685/RS, relator Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, julgado em 19/3/2025, DJEN de 24/3/2025.)

“III - Os descontos incondicionais são considerados parcelas redutoras do preço de vendas, desde que presentes na nota fiscal de venda dos bens ou da fatura de serviços e independentes de evento posterior à emissão desses documentos.

Os descontos condicionais, a seu tempo, são as parcelas decorrentes da manifestação de vontade das partes não constantes da nota fiscal de venda das mercadorias. IV - O destaque dos descontos incondicionais na nota fiscal não constitui mero formalismo, cuidando-se de exigência do art. 12, § 1º, II, do Decreto-Lei n. 1.598, de 1977, na redação conferida pela Lei n. 12.973, de 2014. Nesse sentido: AgInt no REsp n. 1.711.603/SP, relator Ministro Og Fernandes, Segunda Turma, julgado em 23/8/2018, DJe de 30/8/2018; e AgInt no REsp n. 1.688.431/SP, relatora Ministra Regina Helena Costa, Primeira Turma, julgado em 24/8/2020, DJe de 27/8/2020. V - Na hipótese, os "descontos" e as bonificações, embora possam repercutir no preço ao consumidor, são as retribuições devidas aos varejistas pelos fornecedores, em virtude das medidas destinadas à ampliação de vendas dos seus produtos (propaganda e promoções, por exemplo) e do posicionamento e tratamento privilegiado nas gôndolas e nos estabelecimentos (aluguel de espaço e verbas para promotores de vendas, por exemplo). VI - Os descontos e as bonificações representam a remuneração pela fruição da estrutura disponibilizada pelos varejistas; e, portanto, devem ser incluídos na base de cálculo da contribuição ao PIS e da Cofins, por constituírem receita bruta, na forma do inciso IV do art. 12 do Decreto-Lei n. 1.598, de 1977. Não por outro motivo tais valores deixaram de ser destacados nas notas fiscais das mercadorias. VII - Os valores eram "descontados" diretamente no pagamento devido ao fornecedor pela varejista, em razão da aplicação do instituto da compensação, nos termos do art. 369 do Código Civil, ou as obrigações eram adimplidas mediante dação em pagamento em mercadorias pelos fornecedores, nos termos dos arts. 356 e 357 do Código Civil. VIII - Não há razão para distinguir os descontos e as bonificações compensadas contabilmente e os descontos e as bonificações concedidos em mercadorias para fins de incidência da contribuição para o PIS e da Cofins, porquanto ambos constituem formas de adimplemento por parte do fornecedor.” (*grifo nosso*) (REsp n. 2.090.134/RS, relator Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, julgado em 5/12/2023, DJe de 18/12/2023.)

Pelo exposto, mantendo o posicionamento e as razões externadas nos julgados anteriores desta Câmara, inclusive em relação à mesma empresa, entendo que as rubricas analisadas no presente processo (que abrangem acordos promocionais relativos a concessões feitas ao comprador) não atendem aos requisitos para serem caracterizadas como descontos incondicionais, e nem se revestem de qualquer atributo que lhes possa excluir do conceito de receitas, pelo que devem ser tributadas pelas contribuições não cumulativas (PIS e COFINS).

Destarte, voto pela negativa de provimento ao recurso do contribuinte, nesse tema.

Assinado Digitalmente

Rosaldo Trevisan