



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11274.720309/2022-30
ACÓRDÃO	3202-002.876 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	17 de setembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	BOMPREÇO SUPERMERCADOS DO NORDESTE LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2018 a 31/12/2020

IPTU E TAXA CONDOMINIAIS. CLÁUSULA CONTRATUAL DE LOCAÇÃO. VALORES PAGOS PELO LOCATÁRIO. NATUREZA JURÍDICA DE DESPESA DE ALUGUEL. IMPOSSIBILIDADE.

Os valores recolhidos pelo locatário a título de IPTU e taxas condominiais que os locatários devem suportar em relação aos imóveis alugados não podem ser reconhecidas como despesas de aluguéis de prédios pagos à pessoa jurídica, como previsto no art. 3º, IV, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

CREDITAMENTO. ICMS-ST. IMPOSSIBILIDADE. Tema Repetitivo nº 1231, 1ª Seção do STJ: EREsp 1.959.571/RS, REsp 2.075.758/ES e REsp 2.072.621/SC.

Impossibilidade de creditamento, no âmbito do regime não-cumulativo das contribuições ao PIS e COFINS, dos valores que o contribuinte, na condição de substituído tributário, paga ao contribuinte substituto a título de reembolso pelo recolhimento do ICMS-substituição (ICMS-ST).

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em afastar as preliminares arguidas para, no mérito, por voto de qualidade, negar provimento ao recurso voluntário, em relação às glosas dos créditos sobre as despesas com: (1) IPTU e taxas condominiais e (2) manutenção e conserto de equipamentos e instalações. Vencidas as Conselheiras Juciléia de Souza Lima (Relatora), Onízia de Miranda Aguiar Pignataro e Aline Cardoso de Faria, que davam

provimento ao recurso na matéria. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe.

Assinado Digitalmente

Juciléia de Souza Lima – Relatora

Assinado Digitalmente

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente e 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 Lima (Relatora) e Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra lavratura de Autos de Infração lavrados contra a contribuinte relativos à falta/insuficiência de recolhimento da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins, no montante total de R\$ 333.493.957,43, e da Contribuição para o PIS/Pasep, no montante total de R\$ 71.217.771,31, referentes aos períodos de apuração janeiro/2018 a dezembro de 2020.

No Relatório de Auditoria Fiscal aponta as seguintes infrações:

- (i) Ausência de inclusão de descontos comerciais na base de cálculo do PIS/COFINS;*
- (ii) Tomada de crédito de PIS/COFINS sobre o ICMS-ST pago na aquisição de mercadorias;*
- (iii) apuração de créditos sobre “outras despesas”*
- (iv) glosa de despesas com fretes nas transferências de mercadorias entre estabelecimentos da empresa (fretes não vinculados às operações de vendas);*
- (v) despesas com imóveis alugados de pessoa jurídica (IPTU e condomínio);*
- (vi) despesas com gás e diesel de gerador;*
- (vii) despesas com cartões de créditos e cupons;*
- (viii) despesas aduaneiras;*
- (ix) manutenção com conserto de máquinas, equipamentos e instalações;*

- (x) manutenção de balança/informática;*
- (xi) manutenção de fotolab;*
- (xii) ar-condicionado frio alimentar;*
- (xiii) armazenagem própria;*
- (xiv) bobinas, uniformes e EPI;*
- (xv) máscaras EPI-covid;*
- (xvi) acrílico EPI-covid;*
- (xvii) Resíduos- lojas;*
- (xviii) água e esgoto;*
- (xix) limpeza de lojas;*
- (xx) dedetização de lojas;*
- (xxi) software- amortização;*
- (xxii) segurança e vigilância de lojas;*
- (xxiii) coleta e frete de numerários;*
- (xxiv) despesa bobina;*
- (xxv) despesas com EPI e uniformes;*
- (xxvi) despesas com encargos de depreciação/amortização;*

Cientificada, a Recorrente apresentou defesa administrativa, a qual foi julgada improcedente pela 34ª Turma da Delegacia Regional de Julgamento 08, formalizada através do acórdão nº 108-043.368, assim ementada:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2018 a 31/12/2020

NULIDADE. MOTIVAÇÃO CLARA. IMPROCEDÊNCIA.

Revela-se improcedente a alegação de nulidade por falta de motivação, quando o auditor-fiscal deixa claros os fundamentos que levaram à lavratura do auto de infração.

BONIFICAÇÕES. CONTRAPRESTAÇÃO. INCIDÊNCIA.

As bonificações de caráter contraprestacional recebidas dos fornecedores, ainda que descritas em contrato como descontos, sujeitam-se à incidência da Cofins, mormente não quando constem da nota fiscal de compra.

BENS E SERVIÇOS NÃO SUJEITOS À CONTRIBUIÇÃO. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE. ART. 17 DA LEI Nº 11.033, DE 2003.

A aquisição de bens e serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição não dá direito a crédito, inclusive no caso de isenção quando revendidos ou utilizados como insumos em produtos ou serviços sujeitos à alíquota zero, isentos ou não alcançados pela contribuição. O art. 17 da Lei nº 11.033, de 2003, apenas assegura que, no caso de vendas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência, podem ser mantidos os créditos vinculados a essas operações, desde que tenham sido apurados segundo a legislação vigente.

ATIVIDADE COMERCIAL. INSUMOS. INEXISTÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL.

Para as pessoas jurídicas que exerçam atividade comercial, não existe previsão legal para apuração de créditos sobre insumos na apuração da Cofins devida no regime da não cumulatividade.

FRETE ENTRE ESTABELECIMENTOS. CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

O transporte entre estabelecimentos da contribuinte não se enquadra no inciso IX do art. 3º da nº 10.833, de 2003, não podendo, pois, gerar direito a crédito na apuração da Cofins no regime não cumulativo.

ATIVIDADE COMERCIAL. BENS DO ATIVO INTANGÍVEL. CRÉDITO. INEXISTÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL.

Não há previsão legal que permita a apuração de créditos decorrentes da amortização de bens intangíveis para as pessoas que exerçam atividade comercial.

ICMS-SUBSTITUIÇÃO. CRÉDITO. INEXISTÊNCIA.

O ICMS-Substituição não integra o valor das aquisições de mercadorias para revenda, não podendo, por consequência, serem apropriados créditos dele decorrentes na apuração da Cofins segundo o regime não cumulativo.

IPTU. TAXA DE CONDOMÍNIO. CRÉDITO. INEXISTÊNCIA.

As despesas com o pagamento do IPTU e da taxa de condomínio não dão direito à apropriação de crédito na apuração da Cofins segundo o regime não cumulativo.

SERVIÇOS ACESSÓRIOS À ARMAZENAGEM. CRÉDITO. INEXISTÊNCIA.

Os serviços acessórios à armazenagem, tais como carga, descarga, etc., não dão direito à apropriação de crédito na apuração da Cofins segundo o regime não cumulativo.

CRÉDITO. INTERPRETAÇÃO LITERAL.

Para a análise das hipóteses de apropriação de crédito na apuração da Cofins segundo o regime não cumulativo, deve ser aplicado o disposto no art. 111 do CTN, interpretando-se literalmente a legislação vigente.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/2018 a 31/12/2020

NULIDADE. MOTIVAÇÃO CLARA. IMPROCEDÊNCIA.

Revela-se improcedente a alegação de nulidade por falta de motivação, quando o auditor-fiscal deixa claros os fundamentos que levaram à lavratura do auto de infração.

BONIFICAÇÕES. CONTRAPRESTAÇÃO. INCIDÊNCIA.

As bonificações de caráter contraprestacional recebidas dos fornecedores, ainda que descritas em contrato como descontos, sujeitam-se à incidência da Cofins, mormente não quando constem da nota fiscal de compra.

BENS E SERVIÇOS NÃO SUJEITOS À CONTRIBUIÇÃO. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE. ART. 17 DA LEI Nº 11.033, DE 2003.

A aquisição de bens e serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição não dá direito a crédito, inclusive no caso de isenção quando revendidos ou utilizados como insumos em produtos ou serviços sujeitos à alíquota zero, isentos ou não alcançados pela contribuição. O art. 17 da Lei nº 11.033, de 2003, apenas assegura que, no caso de vendas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência, podem ser mantidos os créditos vinculados a essas operações, desde que tenham sido apurados segundo a legislação vigente.

ATIVIDADE COMERCIAL. INSUMOS. INEXISTÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL.

Para as pessoas jurídicas que exerçam atividade comercial, não existe previsão legal para apuração de créditos sobre insumos na apuração da Cofins devida no regime da não cumulatividade.

FRETE ENTRE ESTABELECIMENTOS. CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

O transporte entre estabelecimentos da contribuinte não se enquadra no inciso IX do art. 3º da nº 10.833, de 2003, não podendo, pois, gerar direito a crédito na apuração da Cofins no regime não cumulativo.

ATIVIDADE COMERCIAL. BENS DO ATIVO INTANGÍVEL. CRÉDITO. INEXISTÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL.

Não há previsão legal que permita a apuração de créditos decorrentes da amortização de bens intangíveis para as pessoas que exerçam atividade comercial.

ICMS-SUBSTITUIÇÃO. CRÉDITO. INEXISTÊNCIA.

O ICMS-Substituição não integra o valor das aquisições de mercadorias para revenda, não podendo, por consequência, serem apropriados créditos dele decorrentes na apuração da Cofins segundo o regime não cumulativo.

IPTU. TAXA DE CONDOMÍNIO. CRÉDITO. INEXISTÊNCIA.

As despesas com o pagamento do IPTU e da taxa de condomínio não dão direito à apropriação de crédito na apuração da Cofins segundo o regime não cumulativo.

SERVIÇOS ACESSÓRIOS À ARMAZENAGEM. CRÉDITO. INEXISTÊNCIA.

Os serviços acessórios à armazenagem, tais como carga, descarga, etc., não dão direito à apropriação de crédito na apuração da Cofins segundo o regime não cumulativo.

CRÉDITO. INTERPRETAÇÃO LITERAL.

Para a análise das hipóteses de apropriação de crédito na apuração da Cofins segundo o regime não cumulativo, deve ser aplicado o disposto no art. 111 do CTN, interpretando-se literalmente a legislação vigente.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Inconformada, a Recorrente apresenta Recurso Voluntário ao CARF pugnando pelo cancelamento da autuação.

É o que havia a ser relatado.

VOTO VENCIDO

Conselheira **Juciléia de Souza Lima**, Relatora

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

Ante a existência da arguição de preliminares, passo a analisá-las.

I- DAS PRELIMINARES

1.1- 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 conterà 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.

E no que se refere a alegação de erro na quantificação do crédito tributário, entendendo tratar-se de mérito, a qual será apreciada, oportunamente, neste Recurso.

Desse modo, as conheço, porém, afasto as preliminares arguidas.

II- DO MÉRITO

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

A Recorrente é pessoa jurídica de direito privado que atua predominantemente no comércio varejista de mercadorias em geral.

Em sede de fiscalização, para fins da apuração da receita da contribuinte, identificou-se a exclusão indevida da base tributável do PIS e da COFINS valores que, no entendimento da fiscalização, teriam natureza jurídica de receita e que, portanto, deveriam compor a base de cálculo de tais contribuições, bem como a tomada de créditos de PIS/COFINS, consideradas pela recorrente, como despesas essenciais à realização de suas atividades.

Primeiro, 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.

Ilegalidade 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 sentido, 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.

2.2- DOS DESCONTOS COMERCIAIS E DAS GLOSAS

Após a constatação de divergências, a Fiscalização lavrou o Auto de Infração objeto deste PA para:

(i) dos Descontos Comerciais para composição da base de cálculo do PIS e da COFINS, para fins de apuração da receita da contribuinte; e

(ii) glosou a tomada de créditos de PIS e COFINS apropriados sobre dispêndios com bens e serviços que, segundo o entendimento da fiscalização, não poderiam ser considerados insumos por ausência de previsão legal.

2.2.1- Dos Descontos Comerciais

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

Este tema não é novo no CARF, nem mesmo perante esta Turma.

Outrossim, esta Relatora já teve a oportunidade de votar esta questão em processo da mesma contribuinte- Processo 10480.720065/2020-25, formalizado pelo acórdão 3301-013.842, o qual teve o Voto Vencedor proferido pelo Dr. Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe, também Redator Ad Hoc, ao qual peço vênica para reproduzir as suas razões de decidir sobre o tema:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

(...)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Ano-calendário: 2010, 2011

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

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

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

Tais verbas têm natureza de receita, posto que: a) é valor que lhe é pago pelo fornecedor; portanto ingresso, recebimento; e não de desconto; b) a base de cálculo, tal como estabelecido pelo legislador é universal: "a totalidade das receitas auferidas pela empresa"; e c) é elemento novo e positivo que aumenta o patrimônio da empresa. E tal natureza lhe cabe, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.” (Processo nº 18050.720506/201412, Acórdão nº

3301-003.874, Sessão de 28.06.2017, Conselheiro Antonio Carlos da Costa Cavalcanti Filho)

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

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

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

Compõem a base de cálculo da contribuição, por representarem receitas do adquirente, os descontos, não constantes das Notas Fiscais, pré-acordados em negociações com fornecedores, para custeio indireto (em explícita opção, prevista em contrato) da sua atividade operacional, o que se dá mesmo quando se pressupõe uma contraprestação, se não houver a necessária correspondência econômica entre o valor pago e o serviço prestado.” (Processo nº 19647.006222/2005-81, Acórdão nº 9303-012.198, Sessão de 21.10.2021, Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas)

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

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

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

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

respectiva contribuição.” (Processo nº 10480.723937/2018-92, Acórdão nº 3301-007.009, Sessão de 23.10.2019)

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

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

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

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

Os valores recebidos a título de reembolso por despesas com propaganda constituem receita, e não ressarcimento das despesas, se não restar comprovada a correspondência entre as despesas com propaganda e tais reembolsos.” (Processo nº 10480.722794/201559, Acórdão nº 3401004.011, Sessão de 28.09.2017, Conselheiro Rosaldo Trevisan – redator designado)

“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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

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

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

PIS E COFINS NÃO-CUMULATIVOS. DOAÇÕES.

Mercadorias entregues sem vinculação a operação de compra e venda configuram doação, e não bonificações em mercadorias, sendo regularmente tributadas pelas contribuições não-cumulativas.” (Processo nº 10480.720722/201062, Acórdão nº 9303003.515, Sessão de 15.03.2016, Conselheiro Júlio César Alves Ramos – redator designado)

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

Defende a Recorrente 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.

É sabido que tais descontos não constam nas notas fiscais, mas 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 integrariam 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 a premissa fática que 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, os descontos comerciais não carecem 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 os descontos comerciais são CONDICIONAIS.

Aqui, entendo assistir razão a fiscalização, ratificada pelo julgador “*a quo*”, que os lançamentos supramencionados não são descontos incondicionais, devendo, pelas razões já expostas neste voto, serem contabilizados como receita.

2.2.2- Das Glosas

Conforme já relatado, o TVF aponta as supostas irregularidades:

(i) Ausência de inclusão de descontos comerciais na base de cálculo do PIS/COFINS- já examinado no item anterior deste Voto;

(ii) Tomada de crédito de PIS/COFINS sobre o ICMS-ST pago na aquisição de mercadorias e serviços

O acórdão recorrido defende que o § 1º do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, prescreve que o crédito será determinado sobre o valor dos bens adquiridos para revenda, e não sobre o valor da mercadoria.

Por sua vez, alega a recorrente que todos os encargos (por exemplo, frete, armazenagem, seguro, impostos) considerados para a formação do seu preço de venda compreendem o valor do bem vendido, e não somente o valor da mercadoria líquido dos encargos e impostos.

Todavia, em sede de Recursos Repetitivos, o STJ decidiu que não há direito a CRÉDITO DE PIS/COFINS SOBRE ICMS-ST no EREsp 1959571/RS (Tema 1231 dos Repetitivos):

"Os tributos recolhidos em substituição tributária não integram o conceito de custo de aquisição previsto no art. 13, do Decreto-Lei n. 1.598/77; Os valores pagos pelo contribuinte substituto a título de ICMS-ST não geram, no regime não cumulativo, créditos para fins de incidência das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS devidas pelo contribuinte substituído".

A matéria foi objeto de julgamento pelo Superior Tribunal de Justiça. Trata-se do Recurso Especial nº 2.075.758/ES, julgado pela Primeira Seção em 20.06.2024, firmando a seguinte tese jurídica:

"1ª- Os tributos recolhidos em substituição tributária não integram o conceito de custo de aquisição previsto no art. 13, do Decreto-Lei n. 1.598/77;

2ª- Os valores pagos pelo contribuinte substituto a título de ICMS-ST não geram, no regime não cumulativo, créditos para fins de incidência das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS devidas pelo contribuinte substituído".

O Tema Repetitivo nº 1231, cadastrado pela 1ª Seção do STJ com os EREsp 1.959.571/RS, REsp 2.075.758/ES e REsp 2.072.621/SC, decidiu sobre a possibilidade de creditamento, no âmbito do regime não-cumulativo das contribuições ao PIS e COFINS, dos valores que o contribuinte, na condição de substituído tributário, paga ao contribuinte substituto a título de reembolso pelo recolhimento do ICMS-substituição (ICMS-ST).

O Ministro Relator Mauro Campbell Marques fez constar na própria ementa do REsp 2.075.758/ES que as contribuições ao PIS/PASEP e COFINS não incidem sobre o ICMS-ST na etapa anterior (substituto), portanto, na ausência de lei expressa criadora do crédito presumido, não podem gerar crédito para ser utilizado na etapa posterior (substituído).

Explicou o Ministro que o Tema do STJ nº 1125 ("O ICMS-ST não compõe a base de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS devidas pelo contribuinte substituído no regime de substituição tributária progressiva") equiparou a situação econômica dos contribuintes de direito do ICMS normal àquela dos contribuintes de fato do ICMS-ST, em razão do princípio da isonomia, tornando a escolha do Estado em tributar determinada mercadoria via ICMS ou ICMS-ST economicamente neutra para as contribuições ao PIS/PASEP e COFINS e, por consequência, para as empresas.

Acaso fosse concedido o creditamento pleiteado, além de excluir o ICMS-ST da base de cálculo das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS por si devidas, também ganharia o direito ao crédito dos valores correspondentes ao ICMS-ST, caracterizando odioso duplo benefício.

Diante de tais fatos, considerando o julgamento proferido pelo STJ no REsp 2.075.758/ES transitou em julgado em 16/08/2024, voto por negar provimento ao tópico recursal.

2.2.2- Dos Insumos

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 no que se refere às seguintes glosas:

(iii) apuração de créditos sobre “outras despesas”

(vi) despesas com gás e diesel de gerador;

(vii) despesas com cartões de créditos e cupons;

(viii) despesas aduaneiras;

(xi) manutenção de fotolab;

(xiv) bobinas, uniformes e EPI;

(xv) máscaras EPI-covid;

(xvi) acrílico EPI-covid;

(xvii) Resíduos- lojas;

(xviii) água e esgoto;

(xix) limpeza de lojas;

(xx) dedetização de lojas;

(xxi) software- amortização;

(xxii) segurança e vigilância de lojas;

(xxiii) coleta e frete de numerários;

(xxiv) despesa bobina;

(xxv) despesas com EPI e uniformes;

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.

A tomada de créditos de PIS/COFINS como insumos para atividade comercial não é novo no CARF, tendo sido, recentemente, sumulado:

Súmula 234

Na atividade de comércio não é possível a apuração de créditos da não-cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS com base no inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

Sendo assim, mantenho hígidas as glosas.

2.3. Dos fretes nas transferências de mercadorias entre estabelecimentos da empresa

Segundo o entendimento da fiscalização, por não se enquadrarem como fretes na operação de venda, houve a glosa relacionadas às despesas com fretes de mercadorias entre estabelecimentos da Recorrente- seja entre os Centros de Distribuição e as lojas, ou entre uma loja e outra.

O v. acórdão recorrido ao analisar a Impugnação do Recorrente, entendeu que os fretes não poderiam ser considerados como insumos, uma vez que o Recorrente exerce atividade comercial e em relação as atividades industriais, não comprovou que eram provenientes de transporte de produtos em elaboração, também entendeu que não foi comprovado que o transporte estava vinculado a operação de venda.

Por sua vez, a recorrente defende que em uma cadeia comercial, é evidente que as mercadorias devem ser transportadas tanto do local em que foram adquiridas quanto do Centro de Distribuição até as lojas, sendo todas essas etapas parte integrante do frete na operação de venda.

Demonstra ainda a Recorrente, que a disposição legal não é “frete de venda”, mas “frete na venda”, englobando todos os trajetos intermediários necessários para a efetivação da venda, dentre as quais os fretes ora em discussão.

No que pese a boa defesa da recorrente, no CARF, o assunto não merece maiores digressões ante a Súmula CARF nº 217, sob a qual se vincula esta Relatora, ao assim dispor:

“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”.

Portanto, mantenho as glosas.

2.4- Despesas com IPTU e taxas condominiais

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, merecendo ser revertida a glosa dos créditos relativos às despesas com IPTU e taxas condominiais.

2.5- Despesas com manutenção e conserto de equipamentos e instalações (manutenção balanças/informática, ar condicionado e frio alimentar)

No que tange aos créditos relativos às despesas com manutenção e conserto de equipamentos e instalações (manutenção ar condicionado e frio alimentar), o auditor-fiscal utiliza novamente o relatório de auditoria do processo administrativo nº 10480.720065/2020-25, que consigna de forma detalhada a natureza das despesas para concluir que a contribuinte não teria informado a fundamentação legal do direito ao crédito.

Também glosou créditos decorrentes de despesas com manutenção de balança, que, segundo a fiscalização, seriam contabilizadas em contas de manutenção de equipamento de informática. A razão dessa glosa foi o fato de a legislação somente prever a apropriação de crédito em relação aos dispêndios com partes e peças de reposição empregadas na manutenção de máquinas, equipamentos e veículos utilizados diretamente na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

Todavia, com base na previsão contida no inciso VI, do art. 3º da Lei 10.833/2003, revento as glosas com despesas com manutenção e conserto de equipamentos e instalações (manutenção balanças/informática, ar condicionado e frio alimentar).

2.6- Despesas com armazenagem própria

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

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

Logo, mantenho a glosa.

2.7- Despesas de amortização

A Fiscalização constituiu de ofício os créditos tributários do PIS/COFINS relativos aos encargos de depreciação/amortização por entender que foram utilizados indevidamente pela contribuinte.

Em relação às glosas de créditos que seriam decorrentes de depreciação/amortização, a recorrente alega que a conduta do auditor-fiscal careceria de motivação, já que ele teria se baseado em presunção, o que não poderia ser admitido.

Entretanto, não é o que se extrai da decisão recorrida, em ratificação ao julgador de piso, a motivação da glosa de créditos relativos à depreciação está devidamente detalhada.

A fiscalização intimou a recorrente para esclarecer a razão da contabilização para o ano de 2018 ter sido feita com um lançamento que parece ser um estorno. Transcreve-se o texto pertinente do relatório de auditoria:

223. A conta 126705 – BENF. EM IMÓVEIS DE TERCEIROS – DEPREC é utilizada para registrar a depreciação acumulada de bens, notadamente dos registrados na conta 126041 – BENFEITORIA EM IMÓVEL DE TERCEIROS CUSTO.

224. Conforme conta no nosso Termo de Intimação nº 05, no ano de 2018, os lançamentos envolvendo as contas 126705 – BENF. EM IMÓVEIS DE TERCEIROS – DEPREC e 410551 – DEPRECIACAO/AMORTIZACAO totalizaram:

a) 410551 – DEPRECIACAO/AMORTIZACAO a 126705 - BENF. EM IMÓVEIS DE TERCEIROS – DEPREC R\$ 17.706.267,89

b) 126705 - BENF. EM IMÓVEIS DE TERCEIROS – DEPREC a 410551 – DEPRECIACAO/AMORTIZACAO R\$ 1.591.476,86

225. Em sua resposta o Fiscalizado não se manifestou sobre o cerne do nosso Termo de Intimação nº 05, ou seja, os lançamentos a débito da conta 126705 – BENF. EM IMÓVEIS DE TERCEIROS – DEPREC e a crédito da conta 410551 – DEPRECIACAO/AMORTIZACAO, no valor total de R\$ 1.591.476,86 no ano de 2018, que indicam realização de estornos.

226. Em situação normal a conta de depreciação acumulada recebe os seguintes tipos de lançamentos:

a) A débito da conta de despesa de depreciação e a crédito da conta de depreciação acumulada para registrar os encargos de depreciação;

b) A débito da conta de depreciação acumulada e a crédito de conta representativa dos bens, por ocasião de baixa de bens.

227. Em 2018 observamos que na conta 126705 – BENF. EM IMÓVEIS DE TERCEIROS – DEPREC houve lançamentos com contrapartida na conta 410551 – DEPRECIAÇÃO/AMORTIZAÇÃO, R\$ 17.706.267,89 a débito e R\$ 1.591.476,86 a crédito. Assim, houve um lançamento líquido de R\$ 16.114.791,03 a débito.

228. Os lançamentos envolvendo as contas acima nos anos de 2018 a 2020 estão resumidos no quadro a seguir, em que a coluna D/C se refere ao efeito na conta 410551 – DEPRECIAÇÃO/AMORTIZAÇÃO:

D/C	2018	2019	2020
Débito	17.706.267,89	16.168.057,41	16.455.424,01
Crédito	1.591.476,86	2.333,33	
Planilha contribuinte	17.706.208,45	16.164.849,75	16.453.482,65

229. No quadro acima observamos que houve lançamentos atípicos a crédito da conta de despesa de depreciação. Assim, o valor que deve ser usado como base de cálculo, para cálculo dos créditos é o valor líquido efetivamente registrado na conta 410551 – DEPRECIAÇÃO/AMORTIZAÇÃO, ou seja, R\$ 16.114.791,03, devedor.

230. Ressaltamos que o valor de R\$ 16.114.791,03 está mais compatível com os valores utilizados pelo Fiscalizado em 2019 e 2020, de R\$ 16.164.849,75 e R\$ 16.453.482,65, respectivamente.

231. Assim, são constituídos de ofício os créditos tributários do PIS/Cofins relativos aos créditos sobre encargos de depreciação/amortização indevidamente utilizados pelo contribuinte, ao não considerar os lançamentos de estorno na conta 126705 – BENF. EM IMÓVEIS DE TERCEIROS – DEPREC, cujas bases de cálculos estão discriminadas no quadro a seguir:

Mês	Valor (R\$)	PIS (R\$) - 1,65%	Cofins (R\$) - 7,6%
jan/18	59,44	0,98	4,52
dez/18	1.591.417,42	26.258,39	120.947,72
Total:	1.591.476,86	26.259,37	120.952,24

Com relatado pelo autuante, a princípio a contribuinte debitou a conta 410551 de despesas de depreciação e creditou a conta 126705 de benfeitorias em imóveis de terceiros no montante de R\$ 17.706.267,89. A seguir ela fez o lançamento inverso no montante de R\$ 1.591.476,86, ou seja, debitou a conta de benfeitorias em imóveis de terceiros e creditou a

conta de despesas. Com isso o valor da despesa de depreciação resultou em R\$ 16.114.791,03.

Como a autuada havia considerado o valor de R\$ 17.706.267,89 como despesas de depreciação para o ano de 2018 na sua apuração de créditos, o auditor-fiscal glosou o crédito correspondente à parcela de R\$ 1.591.476,86, que teria sido estornada sem nenhum esclarecimento dado pela fiscalizada.

O autuante ainda observou que o valor de R\$ 16.114.791,03 estava compatível com os valores utilizados pela contribuinte para os anos de 2019 e 2020, o que também indicaria ter ocorrido um equívoco na contabilização original, posteriormente corrigido com o suposto estorno.

Ante todo exposto, não há reforma a fazer no presente tópico recursal.

2.8- Da incidência da SELIC sobre a multa de ofício

No que pese ao pleito pelo afastamento da incidência da SELIC sobre a multa de ofício, 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 no presente Recurso, para no mérito, dar-lhe parcial provimento para reverter as seguintes glosas:

- (i) reverter as glosas sobre as despesas com IPTU e taxas condominiais; e
- (ii) despesas com manutenção e conserto de equipamentos e instalações (manutenção balanças/informática, ar condicionado e frio alimentar).

É o voto.

Assinado Digitalmente

Juciléia de Souza Lima

VOTO VENCEDOR

Conselheiro **Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe**, Presidente e Redator designado

Em que pese o respeito que dedico à ilustre relatora, ousou divergir de seu posicionamento, do que fui incumbido de manifestar o entendimento do colegiado sobre impossibilidade de apropriação de crédito com despesas (1) de IPTU e taxa condominial e (2) de manutenção e conserto de equipamentos e instalações.

1. Dos créditos com IPTU e condomínio

Consoante a apuração realizada pela Fiscalização, observou-se que os créditos pretendidos pela recorrente foram calculados com base em valores de aluguel que incluem o Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) e despesas com condomínio.

A recorrente defende que os valores compõem o aluguel pago à pessoa jurídica, portanto, referem-se à despesa incorrida para desempenho das suas atividades.

Com base na Solução de Consulta da 8ª RF nº 266/2009 e na Solução de Consulta Cosit nº 248/2019, a autoridade fiscal entendeu que não havia amparo legal para apropriação dos créditos sobre as despesas condominiais. E com base na Solução de Consulta Cosit nº 647/2017, efetuou a glosa sobre as despesas com IPTU.

Solução de Consulta SRRF08 nº 266/2009

COFINS não cumulativa. Crédito. Atividade comercial: Taxas de condomínios de áreas (lojas) em centros comerciais ('shopping centers') pagos por pessoa jurídica no exercício de atividade comercial não se confundem com aluguéis, inexistindo a possibilidade de interpretação extensiva que permita o desconto de crédito correspondente.

(...)

Solução de Consulta nº 248/2019 ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS CRÉDITO. INSUMOS NA ATIVIDADE COMERCIAL. IMPOSSIBILIDADE.

Somente há insumos geradores de créditos da não cumulatividade da Cofins nas atividades de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviços a terceiros. Para fins de apuração de créditos 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.

CRÉDITO. ALUGUÉIS DE PRÉDIOS. INCLUSÃO DA COTA CONDOMINIAL. IMPOSSIBILIDADE.

No regime de apuração não cumulativa da Cofins, o crédito relativo a aluguéis de prédios não inclui os dispêndios suportados pelo locatário em decorrência da locação do imóvel, tal como a cota condominial.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 647, DE 27 DE DEZEMBRO DE 2017.

Dispositivos Legais: Art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003; Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP CRÉDITO. INSUMOS NA ATIVIDADE COMERCIAL. IMPOSSIBILIDADE.

Somente há insumos geradores de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep nas atividades de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviços a terceiros. Para fins de apuração de créditos 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.

CRÉDITO. ALUGUÉIS DE PRÉDIOS. INCLUSÃO DA COTA CONDOMINIAL. IMPOSSIBILIDADE.

No regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep, o crédito relativo a aluguéis de prédios não inclui os dispêndios suportados pelo locatário em decorrência da locação do imóvel, tal como a cota condominial.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 647, DE 27 DE DEZEMBRO DE 2017 Dispositivos Legais: Art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002; Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018.

Solução de Consulta Cosit nº 647/2017 ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. IPTU ASSUMIDO PELO LOCATÁRIO.

IMPOSSIBILIDADE.

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

Dispositivos Legais: Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, IV.

Pois bem.

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

Na locação de coisas, conforme definido pelo Código Civil, aprovado pela Lei nº 10.406, de 2002, uma das partes se obriga a ceder à outra, por tempo determinado ou não, o uso e gozo de coisa não fungível, mediante certa retribuição (art. 565). A Lei nº 8.245, de 1991, que dispõe sobre as locações dos imóveis urbanos, assim determina as obrigações dos locatários:

Art. 23. O locatário é obrigado a:

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

(...)

XII - pagar as despesas ordinárias de condomínio.

Veja-se que a lei faz clara distinção do aluguel e do condomínio. Nesse sentido, o primeiro parágrafo do referido artigo define que as despesas ordinárias de condomínio se entendem as necessárias à sua administração, que compreende salários dos empregados, encargos trabalhistas, consumo de água, esgoto, energia elétrica e gás das áreas comuns, limpeza, conservação, segurança, das instalações de uso e dependências comuns, manutenção de equipamentos comuns, como elevadores, rateios de saldos devedores e composição de fundos de reserva, entre outros.

Desta forma, a despesa condominial é uma contraprestação às utilidades compartilhadas entre os condôminos, e como tal, trata-se de encargo locatício, todavia, não se pode confundir com o aluguel e tampouco ser enquadrada como este para fins de creditamento das contribuições.

Em relação ao IPTU, por sua natureza de tributo, não se pode equiparar ao aluguel, porque o IPTU reverte-se em favor dos municípios e o aluguel em benefício da pessoa jurídica locadora. Assim, remetendo-se à permissão legal do art. 3º, IV, que se refere ao crédito sobre

aluguéis de prédios pagos a pessoa jurídica, por consequência, não há previsão para apropriação dos valores de IPTU.

Com efeito, nega-se provimento ao recurso neste capítulo.

2.Dos créditos com manutenção e conserto de equipamentos e instalações

A autoridade fiscal decidiu por glosar os créditos relativos a despesas com manutenção e conserto de equipamentos e instalações, em razão da ausência de detalhamento sobre as despesas e por ausência de amparo legal.

Já as glosas com a manutenção de balança deram-se pela contabilização das despesas em conta de manutenção de equipamentos de informática, nesse sentido, motivou as glosas por haver permissão legal apenas para máquinas e equipamentos utilizados na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

A recorrente, por sua vez, argumenta em relação à essencialidade e relevância das despesas para o desempenho das suas atividades. Ora, essencialidade e relevância referem-se ao conceito de insumo, constante no art. 3º, II, das leis de regência das contribuições, e como a recorrente desempenha atividade comercial/varejista, não há possibilidade para creditamento sobre tais despesas, nos termos da Súmula Carf nº 234:

Na atividade de comércio não é possível a apuração de créditos da não-cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS com base no inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

Não haveria, da mesma forma, possibilidade para crédito com base no art. 3º, VI, das citadas leis, visto que não houve sequer o necessário detalhamento e comprovação a quais equipamentos e instalações as despesas se referiam para permissão da tomada de crédito.

Nesses termos, as glosas devem ser mantidas.

Conclusão

Diante do exposto, negou-se provimento ao recurso voluntário, para manutenção das glosas relativas despesas com (1) IPTU e cota condominial e (2) manutenção e conserto de equipamentos e instalações.

Assinado Digitalmente

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe

ACÓRDÃO 3202-002.876 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 11274.720309/2022-30

DOCUMENTO VALIDADO