



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15746.720162/2023-16
ACÓRDÃO	3102-002.786 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	28 de novembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	WMB SUPERMERCADOS DO BRASIL LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

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

DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO. INOCORRÊNCIA.

O julgador não é obrigado a rebater, um a um, todos os argumentos da defesa, desde que a decisão esteja suficientemente fundamentada. Ademais, por constituir faculdade legal, o indeferimento de diligências consideradas prescindíveis ou impraticáveis pelo julgador não configura cerceamento de defesa, conforme entendimento consagrado na Súmula nº 163 do CARF. A adoção de entendimento contrário aos interesses do contribuinte não implica que houve desconsideração dos argumentos da defesa ou alteração do critério jurídico do lançamento. Destarte, a situação não se amolda a nenhuma das hipóteses previstas no artigo 59 do Decreto nº 70.235/1972.

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

Não é nulo, por cerceamento de defesa, o Auto de Infração que apresenta a descrição do fato ilícito, o enquadramento legal da infração e da respectiva penalidade, com respaldo em adequada instrução probatória, e o contribuinte é validamente intimado de todos os atos praticados no processo.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

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

NÃO-CUMULATIVIDADE. INSUMOS. ATIVIDADE COMERCIAL/VAREJISTA. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

Na atividade de comércio varejista, não é possível a apuração de créditos da não-cumulatividade da COFINS sobre insumos, pois a hipótese descrita

no inciso II do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003 é direcionada especificamente às pessoas jurídicas industriais ou prestadoras de serviços.

NÃO CUMULATIVIDADE. MATERIAL DE EMBALAGEM. INSUMO. PADARIA, DELI, CONFEITARIA, AÇOGUE E PEIXARIA. CRÉDITO. POSSIBILIDADE.

No caso de supermercado que mantém, além da atividade de revenda de bens, setores de padaria, delicatessen, confeitaria, açougue e peixaria, que pressupõem a produção de produtos alimentícios, é permitida a apuração de créditos de PIS e COFINS na modalidade aquisição de insumos, prevista no artigo 3º, inciso II, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, para estes setores específicos.

NÃO CUMULATIVIDADE. MÁSCARAS E OUTROS ITENS DE SEGURANÇA CONTRA A COVID. EXIGÊNCIA LEGAL. CRÉDITO. POSSIBILIDADE.

A Lei nº 13979/2020, ao estabelecer as medidas de proteção contra a Covid, inclusive o uso de máscaras, álcool em gel e outros itens de segurança, não fez qualquer distinção entre os setores produtivos, comerciais ou administrativos. Ademais, o Decreto nº 10.282/2020 estabeleceu as atividades dos supermercados como essenciais. Tratando-se de exigência legal para desempenho da atividade econômica, tais despesas geram direito ao abatimento de créditos da não cumulatividade, independentemente dos setores da empresa onde foram empregados.

NÃO CUMULATIVIDADE. EPIs E UNIFORMES. ATIVIDADE DE PRODUÇÃO DE ALIMENTOS. CRÉDITO. POSSIBILIDADE.

Considerando que o contribuinte comercializa produtos alimentícios, alguns de fabricação própria, atividade que exige padrões rígidos de higiene, é razoável entender que os EPIs e os uniformes dos colaboradores que atuam na padaria, delicatessen, confeitaria, açougue e peixaria constituem insumos aptos a gerar créditos na forma do artigo 3º, inciso II, da Lei nº 10.833/2003.

NÃO CUMULATIVIDADE. ATIVO IMOBILIZADO. ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO. SUPERMERCADO. PRODUÇÃO DE ALIMENTOS. CRÉDITO. POSSIBILIDADE.

No caso de supermercado que mantém, além da atividade de revenda de bens, setores de padaria, delicatessen, confeitaria, açougue e peixaria é permitida a apuração de crédito sobre os encargos de depreciação de máquinas e equipamentos do ativo imobilizado utilizados nesses setores, na forma do artigo 3º, inciso VI, c/c § 1º, inciso III, da Lei nº 10.833/2003.

NÃO CUMULATIVIDADE. FRETE DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DO CONTRIBUINTE. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA Nº 217 DO CARF.

Os gastos com fretes relativos ao transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa não geram créditos de PIS e COFINS não cumulativas. Entendimento consagrado na Súmula nº 217 do CARF.

NÃO-CUMULATIVIDADE. IPTU, TAXAS CONDOMINIAIS E OUTROS ENCARGOS PREVISTOS EM CONTRATO DE LOCAÇÃO. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. Os dispêndios de locação relacionados aos contratos de aluguel (IPTU, Taxas Condominiais e demais encargos) têm natureza distinta de “aluguel”, de forma que seu creditamento não encontra amparo no art. 3º, IV, das Leis nº 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003.

NÃO CUMULATIVIDADE. ARMAZENAGEM DE MERCADORIA E FRETE NA OPERAÇÃO DE VENDA. SERVIÇOS CORRELATOS. CARGA, DESCARGA E PALETIZAÇÃO. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

Geram direito a crédito das contribuições os dispêndios com frete e armazenagem em operações de venda, neles incluídos, além dos custos decorrentes da utilização de um determinado recinto, os gastos relativos a operações correlatas, como carga, descarga e paletização de mercadorias, na forma do artigo 3º, inciso IX, c/c artigo 15, inciso II, da Lei nº 10.833/2003.

NÃO CUMULATIVIDADE. ICMS-ST. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

O ICMS ST não dá direito a créditos de PIS e COFINS para o adquirente, por não constituir custo de aquisição, mas uma antecipação do imposto devido pelo substituído na saída.

NÃO CUMULATIVIDADE. PRODUTOS SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO OFERECIDOS À TRIBUTAÇÃO. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

Mesmo que, de fato, tenha havido indevida tributação de produtos sujeitos à alíquota zero, tal situação teria gerado direito à repetição do indébito, na forma dos artigos 165/168 do CTN, e não créditos da não cumulatividade, regidos pelo artigo 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

NÃO CUMULATIVIDADE. DESCONTOS DE FORNECEDORES. BONIFICAÇÕES. OMISSÃO DE RECEITAS.

Descontos concedidos por fornecedores ao sujeito passivo que não constem na nota fiscal de venda dos bens integram a base de cálculo das contribuições não cumulativas.

NÃO CUMULATIVIDADE. ADICIONAL DE 1% DA COFINS-IMPORTAÇÃO. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

O STF, no julgamento do RE 1.178.310 (Tema 1.047 da repercussão geral), reconheceu a validade do acional de 1% da Cofins-Importação, assim como a validade da vedação ao aproveitamento de créditos relacionados ao adicional. Entendimento de reprodução obrigatória por este Conselho, nos termos do artigo 99 do RICARF.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/2019 a 21/12/2020

PIS. LANÇAMENTO DECORRENTE DA MESMA MATÉRIA FÁTICA.

Aplica-se ao lançamento da Contribuição para o PIS/PASEP o decidido em relação à COFINS lançada a partir da mesma matéria fática.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/01/2019 a 21/12/2020

INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. POSSIBILIDADE. SÚMULA Nº 108 DO CARF.

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, através do verbete sumular nº 108, consagrou o entendimento de que é devida a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício. Entendimento de reprodução obrigatória pelos julgadores, nos termos do artigo 123, § 4º, do RICARF.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em julgar o recurso da seguinte forma: i) por unanimidade, para conhecer do recurso, rejeitar as preliminares de nulidade e no mérito dar parcial para reverter as glosas relacionadas aos serviços de manutenção dos equipamentos utilizados na revelação de fotografias (manutenção fotolab); ii) por maioria, para reverter as glosas dos seguintes itens: a) determinar a reversão da glosa dos créditos relacionados à aquisição dos materiais de embalagens utilizados na produção de alimentos nos setores de padaria, deli, confeitaria, açougue e peixaria; b) determinar a reversão da glosa dos créditos relacionados aos serviços correlatos à armazenagem de mercadorias na operação de venda, como carga, descarga e paletização; c) determinar a reversão da glosa dos créditos relacionados aos itens fornecidos aos trabalhadores como medidas de prevenção à Covid, como máscaras e álcool em gel,

independentemente do setor onde esses itens foram empregados; d) determinar a reversão da glosa dos créditos relacionados à aquisição de EPIs e uniformes utilizados pelos funcionários que atuam nos setores de padaria, deli, confeitaria, açougue e peixaria; e) determinar a reversão da glosa dos créditos relacionados ao serviço de remoção de entulho acobertado pela nota fiscal nº 40704, no valor de R\$ 45.295,98; e f) determinar a reversão da glosa dos créditos calculados sobre os encargos de depreciação de fornos, batedeiras, fatiadores de frios, moedores, embaladores, refrigerados e aquecidos, ilha central de congelados, vitrines refrigeradas, freezer e balcão expositor. Vencido o Conselheiro Pedro Sousa Bispo, por entender que tais operações estão inseridas na atividade de revenda que não dá direito a crédito sobre insumos; iii) por voto de qualidade, para manter a glosa dos créditos relacionados ao IPTU e às taxas condominiais dos imóveis alugados pela Recorrente, pagos por ela na condição de locatária, por força de cláusulas contratuais e manter a acusação fiscal de omissão de receitas em relação às contas contábeis relativas aos descontos dos fornecedores. Vencidos os conselheiros Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues, Keli Campos de Lima e Joana Maria de Oliveira Guimarães que davam provimento nesses itens por entenderem que essa rubrica não compõe a base de cálculo do PIS e da COFINS por ela devidos. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Fábio Kirzner Ejchel. Julgamento realizado após a vigência da Lei nº 14.689/2023, a qual deverá ser observada quando do cumprimento da decisão.

Assinado Digitalmente

Joana Maria de Oliveira Guimarães – Relatora

Assinado Digitalmente

Fábio Kirzner Ejchel – Redator designado

Assinado Digitalmente

Pedro Sousa Bispo – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Fábio Kirzner Ejchel, Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues, Joana Maria de Oliveira Guimarães, Luiz Carlos de Barros Pereira, Keli Campos de Lima, Pedro Sousa Bispo (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Karoline Marchiori de Assis, substituído(a) pelo conselheiro(a) Keli Campos de Lima.

RELATÓRIO

Os autos versam sobre Autos de Infração lavrados em 06/02/2023 para exigência das contribuições ao PIS e COFINS relativas a fatos ocorridos no período de janeiro de 2019 a dezembro de 2020, em razão da glosa de créditos considerados indevidos e da tributação de receitas supostamente omitidas pelo contribuinte, no valor de R\$ 335.812.352,01.

O crédito tributário relativo à exigência de PIS alcança o montante de R\$59.354.234,77, sendo R\$30.259.793,53 de principal, R\$6.399.596,30 de juros de mora e R\$22.694.844,94 de multa de ofício, no percentual de 75%.

Já o crédito tributário relativo à exigência de COFINS alcança o montante de R\$276.458.117,24, sendo R\$140.944.422,55 de principal, R\$29.805.377,97 de juros de mora e R\$105.708.316,72 de multa de ofício, no percentual de 75%.

O contribuinte exerce atividades de (a) fabricação de produtos de padaria e confeitaria; (b) açougue e peixaria; (c) comércio atacadista de mercadorias em geral, como produtos alimentícios; cereais e leguminosas, farinhas, amidos e féculas; produtos de higiene, limpeza e conservação domiciliar e artigos de escritório e de papelaria e (d) comércio varejista de mercadorias em gerais, com predominância de produtos alimentícios, dentre os quais destacam-se carnes, bebidas, combustíveis para veículos automotores, lubrificantes, artigos de papelaria, brinquedos e artigos recreativos e produtos farmacêuticos.

De acordo com os Autos de Infração (fls. 895/956), a fiscalização (1) promoveu a glosa de créditos da não cumulatividade porque apenas prestadores de serviços e industriais podem apurar créditos sobre insumos e (2) tributou receitas supostamente omitidas, que teriam sido indevidamente excluídas da base de cálculo das contribuições.

O contribuinte impugnou tempestivamente os autos de infração.

Sobreveio o Acórdão nº 109-019645 (fls. 1743/1806), proferido na sessão de 19 de setembro de 2023, através do qual a 9ª Turma da DRJ-09:

- 1) rejeitou a preliminar de nulidade do lançamento;
- 2) indeferiu o pedido de conversão do julgamento em diligência;
- 3) julgou parcialmente procedente a impugnação, reduzindo a glosa de PIS (R\$1.236.501,74) e a glosa de COFINS (R\$5.695.401,95) referentes às despesas de aluguel de máquinas e equipamentos - contas contábeis nº 410452, 410457, 410503, 41091423, sob o fundamento de que a legislação não exige a utilização dessas despesas na produção de bens ou na prestação de serviços.

Oportuno transcrever a ementa do acórdão recorrido:

“Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

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

NULIDADE. PRESSUPOSTOS.

Ensejam a nulidade apenas os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

ARGUIÇÃO DE DIREITO. PROVAS. INSUFICIÊNCIA.

A mera arguição de direito, desacompanhada de provas baseadas na escrituração contábil/fiscal do contribuinte, não é suficiente para demonstrar a ocorrência dos fatos alegados na impugnação.

DILIGÊNCIA. PERÍCIA. PRESCINDIBILIDADE.

Indefere-se o pedido de diligência ou perícia, cuja realização revela ser prescindível para o deslinde do contencioso.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

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

NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO.

Conforme estabelecido no Parecer Normativo Cosit RFB nº 5, de 2018, que produz efeitos vinculantes no âmbito da RFB, o conceito de insumos, para fins de apuração de créditos da não cumulatividade do PIS/Pasep e da Cofins, deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços realizados pela pessoa jurídica.

ESSENCIALIDADE. RELEVÂNCIA. CONCEITO.

O critério da essencialidade, nos termos do Parecer Normativo Cosit RFB nº 5, de 2018, requer que o bem ou serviço creditado constitua elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço realizado pela contribuinte; já o critério da relevância é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção do sujeito passivo.

ALUGUEL DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. ATIVIDADE DA EMPRESA. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

É possível o desconto de crédito de PIS/Pasep e de Cofins em relação aos dispêndios com aluguéis de máquinas e equipamentos, pagos à pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa, não havendo o requisito de vinculação ao processo produtivo do inciso II do art. 3º das Leis nº 10.833, de 2003, e nº 10.637, de 2002.

CRÉDITO. ALUGUÉIS DE PRÉDIOS. ENCARGOS DE LOCAÇÃO. 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, tais como taxas de condomínio, IPTU, fundos de promoção e cessões de direito de uso (“luvas”) dos imóveis.

NÃO CUMULATIVIDADE CRÉDITO. FRETES. PRODUTOS ACABADOS OU MERCADORIAS. IMPOSSIBILIDADE.

As despesas de frete relativas a transporte de produtos acabados/mercadorias realizadas entre estabelecimentos da pessoa jurídica não concedem direito ao crédito das contribuições não cumulativas.

CRÉDITOS. FRETE. ARMAZENAGEM. CARREGAMENTO. DESCARREGAMENTO. PALETIZAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Os serviços de carregamento, descarregamento ou paletização não estão incluídos no conceito de frete ou de armazenagem, e os dispêndios com esses serviços não permitem apuração de créditos da Cofins com base no inciso IX do art. 3º das Leis nº 10.833, de 2003, e nº 10.637, de 2002.

CRÉDITOS. REVENDA. ICMS-ST. IMPOSSIBILIDADE.

O ICMS substituição tributária (ICMS-ST), pago pelo adquirente na condição de substituto, não integra o valor das aquisições de mercadorias para revenda, por não constituir custo de aquisição, mas uma antecipação do imposto devido pelo contribuinte substituído na operação de saída da mercadoria. Sobre a parcela do ICMS-ST, não poderá a pessoa jurídica descontar créditos de Cofins.

DESCONTOS INCONDICIONAIS. EXCLUSÃO. BASE DE CÁLCULO.

Os descontos incondicionais são aqueles que constam da nota fiscal de venda dos bens ou da fatura de serviços e não dependem de evento posterior à emissão desses documentos. Somente os descontos considerados incondicionais podem ser excluídos da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep apurada no regime não cumulativo.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

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

NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO.

Conforme estabelecido no Parecer Normativo Cosit RFB n.º 5, de 2018, que produz efeitos vinculantes no âmbito da RFB, o conceito de insumos, para fins de apuração de créditos da não cumulatividade do PIS/Pasep e da Cofins, deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços realizados pela pessoa jurídica.

ESSENCIALIDADE. RELEVÂNCIA. CONCEITO.

O critério da essencialidade, nos termos do Parecer Normativo Cosit RFB n.º 5, de 2018, requer que o bem ou serviço creditado constitua elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço realizado pela

contribuinte; já o critério da relevância é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção do sujeito passivo.

ALUGUEL DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. ATIVIDADE DA EMPRESA. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

É possível o desconto de crédito de PIS/Pasep e de Cofins em relação aos dispêndios com aluguéis de máquinas e equipamentos, pagos à pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa, não havendo o requisito de vinculação ao processo produtivo do inciso II do art. 3º das Leis nº 10.833, de 2003, e nº 10.637, de 2002.

CRÉDITO. ALUGUÉIS DE PRÉDIOS. ENCARGOS DE LOCAÇÃO. 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, tais como taxas de condomínio, IPTU, fundos de promoção e cessões de direito de uso (“luvas”) dos imóveis.

NÃO CUMULATIVIDADE CRÉDITO. FRETES. PRODUTOS ACABADOS OU MERCADORIAS. IMPOSSIBILIDADE.

As despesas de frete relativas a transporte de produtos acabados/mercadorias realizadas entre estabelecimentos da pessoa jurídica não concedem direito ao crédito das contribuições não cumulativas.

CRÉDITOS. FRETE. ARMAZENAGEM. CARREGAMENTO. DESCARREGAMENTO. PALETIZAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Os serviços de carregamento, descarregamento ou paletização não estão incluídos no conceito de frete ou de armazenagem, e os dispêndios com esses serviços não permitem apuração de créditos da Cofins com base no inciso IX do art. 3º das Leis nº 10.833, de 2003, e nº 10.637, de 2002.

CRÉDITOS. REVENDA. ICMS-ST. IMPOSSIBILIDADE.

O ICMS substituição tributária (ICMS-ST), pago pelo adquirente na condição de substituto, não integra o valor das aquisições de mercadorias para revenda, por não constituir custo de aquisição, mas uma antecipação do imposto devido pelo contribuinte substituído na operação de saída da mercadoria. Sobre a parcela do ICMS-ST, não poderá a pessoa jurídica descontar créditos de Cofins.

CRÉDITO. ADICIONAL DE 1%. IMPOSSIBILIDADE O pagamento do adicional da Cofins-Importação de que trata o § 21 do art. 8º da Lei nº 10.865, de 2004, não gera para seu sujeito passivo, em qualquer hipótese, direito de apuração de crédito da Cofins.

DESCONTOS INCONDICIONAIS. EXCLUSÃO. BASE DE CÁLCULO.

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

desses documentos. Somente os descontos considerados incondicionais podem ser excluídos da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep apurada no regime não cumulativo.

Impugnação Procedente em Parte.

Crédito Tributário Mantido em Parte.”

O contribuinte interpôs Recurso Voluntário (fls. 1829/1950), instruído com documentos (fls. 1951/2183), no qual alega, em síntese:

NULIDADE DO ACÓRDÃO

- Nulidade da decisão de primeira instância por cerceamento de defesa, em razão da ausência de apreciação de todos os argumentos da defesa, especialmente os relacionados às nulidades suscitadas, e da impossibilidade de identificação dos itens cujos créditos foram glosados;

- Nulidade da decisão por não ter determinado a conversão do julgamento em diligência para reconhecimento do crédito relacionado às atividades de produção e/ou serviço;

- Nulidade da decisão por mudança de critério jurídico do lançamento em relação (i) à glosa dos créditos relativos à prestação de serviços de manutenção nos equipamentos utilizados para a prestação de serviços de revelação de fotografias – manutenção fotolab – conta contábil 410162; (ii) à glosa sobre armazenamento de mercadorias e fretes nas operações de venda; e (iii) à glosa de remoção de entulho;

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO

- Nulidade do auto de infração em razão da ausência de fundamentação jurídica e por erro na quantificação da base de cálculo;

- Os documentos que instruíram o auto de infração não esclarecem quais itens foram efetivamente glosados, porque não fazem referência aos valores de tais itens de maneira segregada, implicando em ofensa ao artigo 9º do Decreto nº 70.235/72;

- A DRJ, na tentativa de corrigir a autuação, alega que há o detalhamento de todas as notas que foram glosadas em arquivos não pagináveis;

- Embora o acórdão recorrido traga exemplos de que as glosas foram individualizadas (fls. 1.775/1.776), não há individualização para todas as glosas e nem mesmo uma planilha com essas glosas consolidadas;

- Quanto às despesas cujo creditamento estava fundamentado no artigo 3º, inciso II, das Leis 10.637/02 e 10.833/03, a fiscalização, de forma genérica, fundamenta a impossibilidade de creditamento de tais itens por se tratar de empresa comercial;

- O mesmo se diga em relação às despesas com aluguéis de prédios, cujo creditamento foi feito com base no artigo 3º, inciso IV, da Lei nº 10.637/02;

- A deficiência na fundamentação também se faz presente nos itens relacionados à omissão de receitas, pois diversas das contas do tema “contas a tributar” foram autuadas sem nenhuma fundamentação;

- Ao glosar as despesas incorridas com remoção de entulho, a fiscalização indeferiu o direito creditório por mera (e suposta) questão documental, sem indicar os fundamentos legais supostamente violados;

- Além disso, a Autoridade Fiscal lavrou o Auto de Infração com equívoco na quantificação da base, em violação ao artigo 142 do CTN e aos artigos 10 e 11 do Decreto nº 70.235/72;

- A fiscalização reconhece que os itens submetidos à alíquota zero foram tributados na venda (ou seja, que a Recorrente fez um pagamento a maior), mas nega o direito de crédito com relação aos mesmos itens na entrada;

CRÉDITOS DE PIS/COFINS

- A fiscalização negou o direito de crédito sobre insumos por entender inaplicável o disposto no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833/03 e art. 3º, II da Lei nº 10.637/02 para a atividade comercial;

- No julgamento do Resp nº 1.221.170/PR, a Ministra Regina Helena Costa faz referência a acórdãos proferidos pelo TRF3, que permitiram a empresas comerciais apropriarem créditos das contribuições ao PIS e da COFINS, sob pena de afronta ao princípio da isonomia;

- E mesmo o julgamento do STF, quando tratou do Tema 75624, vinculado ao Recurso Extraordinário RE 841.979, sinalizou, no mesmo sentido que vem defendendo a Recorrente quanto à necessidade de interpretação do conceito de insumos que preserve o critério da não-cumulatividade e os demais princípios tributários;

- Ao julgar a matéria o STF fixou a tese que o conceito de insumo teria natureza infraconstitucional, tendo o legislador ordinário autonomia para disciplinar a não-cumulatividade “respeitados os demais preceitos constitucionais, como a matriz constitucional das contribuições ao PIS e à COFINS e os princípios da razoabilidade, da isonomia, da livre concorrência e da proteção à confiança”;

- A redação dada ao artigo 195 da Constituição Federal pela Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003, visa apenas atribuir ao legislador ordinário a definição dos setores em que a tributação partirá desse regime, sem possibilidade de mitigá-lo;

- Estando a não-cumulatividade do PIS e da COFINS assegurada constitucionalmente, é certo que qualquer restrição a esse direito não só acarreta indevida majoração da carga tributária, como implica manifesta ofensa aos princípios da capacidade contributiva e do não confisco, previstos nos artigos 145, §1º, e 150, IV, da Constituição Federal;

CRÉDITO SOBRE ALUGUÉIS DE PRÉDIOS

- Conforme se verifica do Item 7.2 do TVF (fls. 915/919), a fiscalização glosou os créditos da contribuição ao PIS e a COFINS apropriadas pela Recorrente referentes às despesas incorridas com condomínio de estabelecimentos alugados, IPTU e valores a título de luvas, sob o argumento de ausência de previsão legal para seu aproveitamento;

- As despesas incorridas pela Recorrente com taxas condominiais, luvas e IPTU estão intrinsecamente ligadas e integram os contratos de aluguel mencionados no art. 3º, IV, das Leis 10.637/02 e 10.833/03;

- Tratando-se de um negócio jurídico bilateral e oneroso, todos os valores pagos pelo locatário em benefício do proprietário do imóvel (locador), para o seu uso e gozo, são integrantes do preço do negócio jurídico, independentemente de serem pagas a outras pessoas;

- A Lei nº 8.245/91, que dispõe sobre as locações dos imóveis urbanos, prevê que o pagamento das despesas ordinárias e extraordinárias de condomínio, bem como os encargos de locação, impostos e taxas, devem ser pagas pelo locatário, quando assim estipuladas em contrato;

- A obrigação que o locatário possui em relação ao pagamento do IPTU decorre de uma obrigação de natureza contratual, de forma que o IPTU pago pelo locatário do imóvel acaba por compor o preço do aluguel, mesmo em hipóteses em que sua quitação ocorre de forma apartada;

- A Recorrente, figurando como sujeito passivo, possuiu recentes decisões favoráveis proferidas pelo CARF que reverteram as glosas dos valores recolhidos a título de IPTU pelo locatário, conforme acórdãos 3201-009.805 e 3201-009.84831;

MATERIAL DE EMBALAGEM

- O item 3.3 do TVF questionou os créditos relacionados aos materiais de embalagem utilizados pela Recorrente em suas atividades operacionais;

- Essas despesas referem-se à embalagem, como sacolas plásticas, fita adesiva, papel A4 e bobinas de plástico filme, utilizadas para o acondicionamento de produtos que são comercializados e, na maioria dos casos, até produzidos pelo Recorrente;

- A Recorrente vende alguns produtos de marca própria, como pizzas, kits de churrasco, lanches, etc., sendo tais produtos postos à disposição dos consumidores prontos e acabados, os quais destinam-se tanto ao consumo no seu próprio estabelecimento (nas lanchonetes e departamento Deli) quanto ao consumo em momento posterior. Todavia, antes de serem dispostos nas gôndolas, sofrem um processo de acondicionamento em que o produto é embalado e, em alguns casos, postos em bandejas;

- A essencialidade e a relevância de tais itens concretizam-se na impossibilidade de desempenho da atividade de produção e comercialização sem os referidos materiais de embalagem - embalar os alimentos e dispô-los em bandejas é necessário para conservá-los e mantê-los higienizados em suas gôndolas;

- Há, inclusive, regulamentação específica que exige a limpeza e conservação segundo normas específicas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária (“ANVISA”), cujo descumprimento acarreta multas e, em última análise, a interdição do estabelecimento;

BOBINA CSF, BOBINA SAP, EPI CFS, EPI SAP

- Dentre as despesas essenciais para o desempenho da atividade econômica que foram objeto de glosa pela Autoridade Fiscal no item 3.3, encontram-se as despesas incorridas com uniformes, materiais de proteção e bobinas plásticas;

- A Autoridade Fiscal sustenta a ausência de previsão legal para a apropriação dos créditos de PIS e COFINS sobre essas despesas e alega que não foram localizadas nos autos (i) as notas fiscais de aquisição de tais bens, e (ii) as informações aptas a confirmar à qual setor da empresa tais bens seriam destinados;

- Para o setor de delicatessen e confeitaria, é necessária a utilização de uniformes, materiais de proteção e bobinas plásticas, já que se relacionam diretamente com o manuseio de alimentos;

- São despesas necessárias para as atividades operacionais da empresa, para que haja o devido cumprimento dos padrões sanitários de segurança e higiene alimentar, de acordo com as recomendações emitidas pela ANVISA e legislação correlata;

- As notas fiscais juntadas por amostragem são suficientes para demonstrar que tais bens foram adquiridos e pagos pelo Recorrente;

REMOÇÃO DE ENTULHO

- A fiscalização glosou a despesa com remoção de entulhos, ocorrida nas lojas da Recorrente, sob o fundamento de que não foram localizadas notas fiscais relacionadas à tais despesas;

- Quando do desempenho de suas atividades, a Recorrente deve obedecer às exigências legais e sanitárias, que incluem a boa conservação dos produtos a serem comercializados, incluindo a manutenção dos padrões de higiene e limpeza para fins de emissão de certificados e licenças pelas autoridades administrativas;

- A Recorrente juntou notas fiscais por amostragem (doc. 08 da Impugnação), a fim de comprovar que teve gastos com tais despesas – e que, portanto, merece o direito ao creditamento de PIS e COFINS – bem como para afastar quaisquer alegações de ausência documental

- Os “grandes geradores de entulho” devem elaborar seus planos de gerenciamento de resíduos sólidos e são responsáveis pelos custos e destinação ambiental, sob pena de advertência ou multas que ainda poderá ser convertida em prestação de serviço, nos termos do artigo 84 do Decreto 7.404/2010;

MÁSCARA SAP – EPI COVID-19, ÁLCOOL SAP – EPI COVID-19 E ACRÍLICO SAP –

COVID-19

- A fiscalização glosou créditos de PIS e COFINS relacionados a compra de bens para proteção dos colaboradores da empresa contra o vírus da COVID 19, quais sejam: máscaras, álcool em gel e equipamentos de proteção;
- A DRJ manteve a glosa por entender que não é possível o aproveitamento de insumos por parte de empresa comercial/varejista e porque a Recorrente não teria identificado o setor em que tais produtos seriam destinados;
- O momento histórico vivenciado pelo país, inclusive com a Declaração de Emergência em Saúde Pública de Importância Internacional pela Organização Mundial de Saúde (OMS), em decorrência da COVID-19, exigia a implantação de medidas de segurança;
- Trata-se de bens destinados à preservação da vida (direito assegurado no art. 5º da Constituição Federal) dos colaboradores, ou seja, não importando se eles foram destinados ao setor de padaria ou açougue;
- A própria Receita Federal publicou a Solução de Consulta Cosit nº 164/2021, reconhecendo a possibilidade de tomada de créditos de PIS e COFINS sobre as despesas incorridas com álcool em gel, máscaras e luvas utilizados na proteção contra a COVID-19, por considerar que esses itens se enquadram no conceito de insumo;

SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS

- A Fiscalização glosou créditos relacionados aos serviços utilizados pela Recorrente como insumos a título de “atendimento e cadastro – marketplace”, “manutenção avulsa de software”, “manutenção contratual em equipamentos de informática”, “manutenção e construção de equipamentos e instalações”, “manutenção com equipamentos de informática”, “manutenção avulsa de hardware”, “serviços de informática”, e “serviços de assistência técnica”;
- A Recorrente defende estes itens de forma conjunta por entender que tais despesas estão intrinsecamente ligadas e relacionadas à manutenção das suas atividades de tecnologia;

MANUTENÇÃO E CONSERVAÇÃO DE EDIFÍCIOS E REFORMAS

- A fiscalização glosou créditos relacionados a serviços essenciais e relevantes para a operacionalização das lojas, centros de distribuição, como a manutenção do sistema de refrigeração, nobreaks, geradores, manutenção de hardware;
- A DRJ manteve a glosa sob o fundamento de que não há nenhuma relação direta entre essas rubricas com o único setor comprovadamente que exerce atividade industrial da Recorrente, qual seja, o setor de padaria;
- Com base no entendimento do STJ, para que haja a possibilidade de tomada de crédito de PIS e COFINS sobre despesas incorridas, basta que essa despesa esteja vinculada a

atividade exercida, que ela seja relevante ou necessária, independente da natureza ser industrial ou comercial;

MANUTENÇÃO FOTOLAB

- A fiscalização glosou créditos relativos à prestação de serviços de manutenção nos equipamentos utilizados pela Recorrente, em suas lojas, para a prestação de serviços de revelação de fotografias;

- A DRJ manteve a glosa sob o fundamento de que a Recorrente não trouxe nota fiscal de serviço de “revelação fotográfica”;

- A nota fiscal apresentada é categórica ao comprovar a prestação do serviço, pois o prestador da manutenção da máquina é a empresa FUJIFILM DO BRASIL LTDA., referência na área de fotografias;

- Trata-se de manutenção de um equipamento de fotocenter, o que já comprovaria a prestação do serviço ou, pelo menos, a real possibilidade de prestação de serviço, já que a máquina está com a manutenção em dia;

- No próprio site da Recorrente há demonstração clara e expressa de que a empresa presta serviços de revelação de fotos (seja em álbum de fotos, canecas, chaveiros, porta-lápis ou minibanners;

COMISSÕES DE CARTÃO DE CRÉDITO

- Tais despesas referem-se às taxas de intermediação de pagamento por meio de cartões (“tarifas-resumo” e “tarifas-ajuste”) cobradas pelas administradoras e operadoras de cartões de crédito e débito;

- Os serviços prestados pelas administradoras de cartões de crédito e débito são serviços essenciais e relevantes à atividade-fim da Recorrente, quando se tem em vista que considerável parcela do faturamento está centrada nas vendas com cartões - o que se confirma pelos dados divulgados pela Associação Brasileira das Empresas de Cartões de Crédito e Serviços (“ABECS”);

- No julgamento do RE 1.049.811, tema 1.024 da RG, o STF entendeu que os valores das taxas de cartões de crédito e débito são parte do preço de venda das mercadorias e, portanto, compõem a base de cálculo do PIS e da COFINS das empresas;

- Esse julgamento reforça a tese dos contribuintes, uma vez que a incidência das contribuições sobre tais receitas decorrentes das tarifas pagas pela empresa sem o correspondente direito de crédito resulta em verdadeira ofensa ao princípio da não cumulatividade no caso da negativa do crédito (art. 195, § 12, da CF/88);

ÁGUA, ESGOTO, CARRO PIPA, LIMPEZA E DEDETIZAÇÃO DE LOJAS

- Quando do desempenho de suas atividades, a Recorrente deve obedecer a exigências legais e sanitárias, inclusive para fins de emissão de certificados e licenças pelas autoridades administrativas;

- Considerando as regras de fiscalização sanitária para a comercialização de alimentos em geral, tem-se que os gastos com limpeza são indispensáveis à execução da sua atividade;

- Não há como desmembrar essas despesas apenas para o setor de padaria. Se a Recorrente não realizar a limpeza do estoque, por exemplo, pode impactar na produção da padaria;

EQUIPAMENTOS DE PADARIA, DELI, AÇOGUE E PEIXARIA

- O maquinário pode ser utilizado em mais de uma atividade: um fatiador de frios, por exemplo, pode ser usado tanto na padaria na produção de pães recheados, quanto no açougue como venda independente; já o forno pode ser utilizado tanto na padaria quanto no setor de confeitaria para produção de bolos;

FRETE ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA

- A fiscalização, citando a Solução de Divergência nº 11/2007 e algumas decisões administrativas sobre o tema, alegou que os gastos com fretes para transferência de mercadoria entre estabelecimentos da pessoa jurídica não geram direito ao crédito, seja por não serem apropriáveis como insumo (em razão da natureza da atividade desempenhada pela Recorrente), seja por não se qualificarem como frete na operação de venda;

- A Recorrente detalhou a logística dos seus centros de distribuição e a relevância dessas despesas relacionadas ao transporte de mercadorias entre os centros de distribuição e suas filiais;

- A logística dos Centros de Distribuição são imprescindíveis porque (i) reduzem as distâncias entre os fornecedores e suas lojas; (ii) diminuem a área de armazenagem das lojas; (iii) reduzem os custos de manutenção de estoques; (iv) aumentam o volume de entregas; (v) garantem a disponibilidade dos produtos em todas as lojas da região; (vi) evitam o perecimento das mercadorias nas lojas e (vii) combatem o excesso de produtos nas lojas e erros na previsão de vendas;

- Todos os trajetos são etapas para levar, ao final, a mercadoria ao consumidor final, de modo que a hipótese de creditamento tem como base a inteligência do artigo 3º, inciso IX, da Lei 10.833/03, que se refere e a armazenagem e frete para a venda;

- O aproveitamento de crédito desses fretes, por sua relevância e essencialidade, também está amparado pelo artigo 3º, inciso II, das nº 10.637/02 e 10.833/03, ser devendo, também por essa razão, ser considerado para fins de aproveitamento do crédito de PIS e COFINS;

COLETA DE NUMERÁRIOS, SEGURANÇA E VIGILÂNCIA, AVARIAS INDENIZADAS

- Todas essas despesas estão intrinsicamente relacionadas aos Centros de Distribuição da Recorrente e são incorridas, justamente, para viabilizar a armazenagem de seus produtos e, posteriormente, sua revenda;

- A interpretação da DRJ afronta o princípio da não-cumulatividade, transformando aquela etapa da cadeia em uma etapa cumulativa;

- O entendimento da DRJ também afronta o princípio da isonomia, por prejudicar o contribuinte que possui o seu próprio local de armazenagem, que investe na manutenção e na segurança desse espaço, em relação àquele que contrata terceiro para a prestação de um serviço que englobe todas as atividades faz jus ao crédito integral;

DESPESAS ADUANEIRAS NAS IMPORTAÇÕES

- Como a fiscalização não especificou do que se tratava a glosa denominada por ela de “gastos aduaneiros”, essa parte foi objeto de alegação de nulidade do Auto de Infração;

- A jurisprudência administrativa reconhece tais despesas como integrantes do custo e, assim, permite o crédito para fins de PIS e COFINS;

- As despesas aduaneiras são inerentes à atividade da Recorrente, atendendo aos critérios citados pelo STJ para reconhecimento como insumos (relevância e essencialidade);

CRÉDITO SOBRE ICMS-ST

- A DRJ manteve a glosa dos créditos sobre o ICMS-ST com base na IN RFB nº 2.121/2022, na IN RFB 1.911/19 e na Solução de Consulta Cosit nº 106/2014;

- O crédito previsto no artigo 3º, inciso I, das leis 10.637/2002 e 10.833/2003 é calculado sobre o valor dos bens adquiridos para revenda;

- Todos os encargos (frete, armazenagem, seguro e impostos) considerados para a formação do preço de venda compreendem o valor do bem vendido, e não somente o valor da mercadoria, líquido dos encargos e impostos;

- O custo de aquisição de uma mercadoria deve considerar o preço pago pelo adquirente, descontando-se o valor referente aos tributos recuperáveis. Logo, os valores referentes aos tributos irrecuperáveis devem ser considerados no cálculo de créditos da contribuição ao PIS e da COFINS, uma vez que compõem o custo da mercadoria;

- Sendo o ICMS-ST tributo não recuperável, e partindo da premissa de que a base de cálculo dos créditos de PIS e COFINS é o custo de aquisição - considerando o conceito de custo de aquisição previsto no Regulamento do Imposto de Renda e nas normas contábeis, o ICMS-ST integra a base de cálculo dos créditos das contribuições;

PRODUTOS SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO

- A fiscalização promoveu a cobrança das contribuições em duplicidade porque, quando analisou os itens sujeitos a alíquota zero, reconheceu que itens em tese submetidos à

alíquota zero foram tributados na venda (ou seja, que a Recorrente fez um pagamento a maior). Não obstante, negou o direito de crédito com relação aos mesmos itens na entrada;

ADICIONAL DE 1% DE COFINS-IMPORTAÇÃO

- A fiscalização glosou os valores do adicional de Cofins-Importação devidamente ajustados pela Recorrente com base na Solução de Consulta Cosit nº 190/2017;

- Pelo não discriminação tributária, o bem importado não pode sofrer tributação superior ao do produto nacional, conforme previsão do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio (Gatt) que visa evitar a discriminação entre os produtos importados e os nacionais;

DESCONTOS RECEBIDOS DE FORNECEDORES

- A DRJ entendeu que os descontos não eram incondicionais apenas por não constarem das notas fiscais de venda;

- Independentemente de esses descontos não constarem da Nota Fiscal, porque essa exigência se aplica somente ao fornecedor (e não à Recorrente), desconto não é receita: um desconto concedido na compra de mercadoria representa redução de custo de aquisição;

- Quem realiza o fato gerador do PIS e COFINS é o vendedor (fornecedor da mercadoria), a Recorrente auferir receita somente na etapa seguinte, na posterior revenda dessa mercadoria adquirida a consumidor;

- Nas negociações entre a Recorrente e seus fornecedores, os termos do contrato são previamente acordados e não estão sujeitos a condições futuras;

- Esses abatimentos previamente previstos definem o preço do produto, isto é, o valor da operação de compra e venda praticada entre vendedor/fornecedor e adquirente/Recorrente. O valor efetivo da operação, preço ou custo de aquisição, é, portanto, fixado previamente;

- No julgamento do RE nº 574.706/PR, o STF decidiu que a receita é uma expressão que quantifica o resultado das atividades econômicas dos contribuintes, abrangendo aquilo que se agrega definitivamente ao seu patrimônio (acréscimo patrimonial);

- Se uma redução de custo é registrada equivocadamente como receita, a incorreta classificação contábil é irrelevante para sua qualificação, na medida em que não poderá transformar em receita aquilo que não é;

- Os descontos, para o adquirente, sob qualquer perspectiva (condicionais ou incondicionais), são redução de preço e não receitas;

CRÉDITOS PRESUMIDOS DE ICMS

- A LC 160/2017 incluiu os parágrafos 4º e 5º no artigo 30 da Lei 12.973/14, os quais fixaram que qualquer benefício de ICMS deve ser equiparado a uma subvenção para investimento;

- Uma vez qualificados como “subvenção para investimento”, os incentivos fiscais devem ser expressamente excluídos da base de cálculo de tais contribuições, nos termos do art. 3, IX da Lei 10.833/0397, haja vista que o PIS e a COFINS também são beneficiadas pela edição da LC nº 160/17;

RECUPERAÇÃO DE TRIBUTOS PAGOS INDEVIDAMENTE

- O Ato Declaratório Interpretativo nº 25/2003 diz que não há incidência da Cofins e do PIS/Pasep sobre os valores recuperados a título de tributo pago indevidamente;

NÃO INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO

- O artigo 61 da Lei nº 9.430/1996 dispõe que somente são admitidos os acréscimos moratórios referentes aos débitos decorrentes de tributos e contribuições, mas não sobre as penalidades pecuniárias;

- Assim, não haveria como se admitir a incidência de juros sobre a multa, na medida em que, por definição, se os juros remuneram o credor pela privação do uso de seu capital, eles devem incidir apenas sobre o que deveria ter sido recolhido no prazo legal, e não foi.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheira **Joana Maria de Oliveira Guimarães**, Relatora

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, devendo ser conhecido.

Preliminar de nulidade da decisão de primeira instância

Como asseverado no relatório, a Recorrente sustenta a nulidade do acórdão recorrido (1) por cerceamento de defesa, em razão da não apreciação de todos os argumentos da defesa e da não conversão do julgamento em diligência; e (2) por alteração no critério jurídico do lançamento em relação a determinadas glosas de créditos.

Não assiste razão ao contribuinte.

O julgador não é obrigado a rebater, um a um, os argumentos da defesa, se apresentou fundamentação suficiente para indeferir o pleito do contribuinte, consoante jurisprudência firmada neste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2012

NULIDADE DA DECISÃO DE 1ª INSTÂNCIA. INEXISTÊNCIA.

O julgador não está obrigado a rebater todos os argumentos trazidos no recurso, nem a esmiuçar exaustivamente seu raciocínio, bastando apenas decidir fundamentadamente, entendimento já pacificado neste Conselho. Hipótese em que o acórdão recorrido apreciou de forma suficiente os argumentos da impugnação e as provas carreadas aos autos, ausente vício de motivação ou omissão quanto à matéria suscitada pelo contribuinte, não há que se falar em nulidade do acórdão recorrido.”

(CARF, Processo nº 13971.723075/2013-50, Recurso Voluntário, Acórdão nº 2401-004.927 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Sessão de 5 de julho de 2017) (g.n.)

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

Período de apuração: 31/01/1998 a 30/04/2004

NULIDADE.

A autoridade julgadora não é obrigada a rebater todos os argumentos da impugnação, não configurando nulidade uma vez que todos os pontos foram fundamentados pela autoridade julgadora.”

(CARF, Processo nº 13629.000525/2005-22, Recurso Voluntário, Acórdão nº 3401-001.160, Sessão de 10 de dezembro de 2010, Relator Fernando Marques Cleto Duarte) (g.n.)

Da mesma forma, também, não é obrigado a determinar a realização de perícias ou diligências, por se tratar de mera faculdade.

Com efeito, segundo o disposto nos artigos 18 e 29 do Decreto nº 70.235/1972, a autoridade julgadora formará livremente seu convencimento, podendo dispensar as diligências e perícias que reputar prescindíveis ou impraticáveis:

“Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, **indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis**, observando o disposto no art. 28, in fine.” (g.n.)

“Art. 29. Na apreciação da prova, **a autoridade julgadora formará livremente sua convicção**, podendo determinar as diligências que entender necessárias.” (g.n.)

Sendo uma faculdade do julgador, o indeferimento motivado da realização de perícia/diligência não caracteriza cerceamento do direito de defesa, conforme entendimento consagrado no verbete sumular nº 163 do CARF:

“Súmula CARF nº 163: O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo

facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis.”

Também não há que se falar em alteração do critério jurídico do lançamento pela Delegacia de Julgamento.

A fiscalização glosou os créditos relacionados aos serviços de manutenção de equipamentos sob o fundamento de que equipamentos utilizados em atividades meramente comerciais não davam direito ao creditamento pretendido. O contribuinte alegou que se tratava de equipamentos utilizados na prestação de serviços de revelação de fotografia, atividade, inclusive, sujeita à incidência do ISS. A DRJ, por sua vez, manteve a glosa sob o fundamento de que o contribuinte não comprovou a prestação desses serviços.

Não se pode considerar, portanto, tenha havido alteração do critério jurídico.

No que diz respeito às demais glosas, sequer ficou claro no recurso o motivo pelo qual o contribuinte entendeu ter havido alteração do critério jurídico.

O fato é que a adoção de entendimento contrário aos interesses do contribuinte não implica que houve descon sideração das alegações da defesa ou alteração do critério jurídico do lançamento, como pretende fazer crer a Recorrente.

Como não houve cerceamento de defesa e todos os atos foram praticados por autoridade competente, não há qualquer circunstância que se amolde às disposições do artigo 59 do Decreto nº 70.235/1972.

Pelo exposto, voto pela rejeição da preliminar de nulidade do acórdão recorrido.

Preliminar de nulidade do lançamento

Segundo a Recorrente, os documentos que instruíram o auto de infração não esclarecem quais itens foram efetivamente glosados, porque não fazem referência aos valores de tais itens de maneira segregada, resultando em cerceamento do seu direito de defesa.

Quanto às despesas cujo creditamento estava fundamentado no artigo 3º, inciso II, das Leis 10.637/02 e 10.833/03, a fiscalização, de forma genérica, fundamenta a impossibilidade de creditamento por se tratar de empresa comercial. O mesmo ocorreu com relação às despesas com aluguéis de prédios, creditadas com base no artigo 3º, inciso IV, das Leis 10.637/02 e 10.833/03.

Não assiste razão ao contribuinte.

Em primeiro lugar, os itens que foram objeto da glosa e sua justificativa constam do item 7 do TVF, como esclarecido no acórdão recorrido:

Tópico 7 do TVF – Créditos relativos ao registro F100 da EFD-C

Com relação ao registro F100 da EFD (item 3 do TIF de 17/08/2021), a autoridade fiscal esclarece que se trata dos seguintes créditos:

Item 3 (Levantamento de dados e docs. das contas de despesas nas quais tomamos crédito 2019 e 2020):

- 3.1 Aluguel de Máquinas e equipamentos
- 3.2 Aluguéis de prédios
- 3.3 Aquisição de Bens utilizados como insumos
- 3.4 Aquisição de Serviços Utilizados como insumos
- 3.5 Armazenagem de mercadorias e fretes nas operações de venda
- 3.6 Outras operações com direito a créditos

A autoridade fiscal afirma, de início, que a atividade de comércio/varejista não possibilita a apuração de créditos da não cumulatividade do PIS/COFINS, com base no inciso II do art. 3º das Leis nº 10.833/2003 e nº 10.637/2002, porquanto a hipótese normativa dos dispositivos citados seja especificamente voltada para pessoas jurídicas industriais ou prestadoras de serviços. Por não produzir bens, tampouco prestar serviços, afirma que serão glosadas todos os dispêndios sobre os quais a empresa fiscalizada comercial/varejista tenha tomada créditos do regime da não cumulatividade.

Tópico 7.1 do TVF – Item 3.1 do TIF 17/08/2021 – ALUGUEIS DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS

A autoridade fiscal apresenta os seguintes quadros, para os anos de 2019 e 2020 respectivamente, referente à rubrica do título. Esclarece que a coluna “check” se refere a divergências entre o valor declarado na EFD-C e os que constam nas planilhas apresentadas pelo contribuinte.

Rótulos de Linha	Soma de Valor da Operação SOMA	Check
Aluguéis de Bens Móveis - Aluguéis de máq e equip	23.931.681,06	734.363,87
ALUGUEL DE EQUIPAMENTOS DE SEGURANÇA	231.567,78	- 10.708,50
REFORMA/CONST TRANSI	13.121.007,02	-530.248,42
Total Geral	37.284.255,86	193.406,95

Rótulos de Linha	Soma de Valor da Operação SOMA	Check
410452	20.578.415,91	457.037,83
Aluguéis de Bens Móveis - Aluguéis de máq e equip	20.578.415,91	
410457	211.654,00	21.137,00
ALUGUEL DE EQUIPAMENTOS DE SEGURANÇA	211.654,00	
410503	43.664,57	32.924,08
Aluguéis de Equipamentos de Informática	43.664,57	
410914	17.373.422,68	-
REFORMA/CONST TRANSI	15.098.018,38	
TRANSITÓRIA DE DESPESAS - EQUIPAMENTOS DE PADARIA, DELI, AÇOLGUE E PEIXARIA	2.275.404,30	
Total Geral	38.207.157,16	511.098,91

Quanto à análise deste tópico, a autoridade fiscal conclui:

Dessa forma, haverá a exclusão da base de cálculo a tributar, dos valores dos itens onde claramente consta o departamento ou setor de utilização do bem, mais propriamente “padaria”, cuja informação demonstra os montantes destinados a esse setor, e depois de efetuar essa exclusão, os saldos remanescentes deverão ser glosados.

Essas exclusões, demonstradas e assinaladas nos quadros abaixo, constam na planilha “DEMONSTRATIVO DOS CRÉDITOS TOMADOS INDEVIDAMENTE”, que totalizou as bases de cálculo a serem utilizadas para lançamento.

Tópico 7.2 do TVF – Item 3.3 do TIF 17/08/2021 – ALUGUÉIS DE PRÉDIOS

Seguindo o mesmo padrão anteriormente apresentado, a autoridade fiscal mostra quadros com detalhamentos da rubrica para os anos 2019 e 2020:

2019

Rótulos de Linha	Soma de Valor da Operação SOMA
ALUGUÉIS DE IMÓVEIS - DESP. OPER. - INSUMOS	60.827.338,22
DESPESA COM CONDOMÍNIO	8.692.225,81
Imposto Predial e Territorial	12.426.911,58
Total Geral	81.946.475,61

2020

Rótulos de Linha	Soma de Valor da Operação SOMA
ALUGUÉIS DE IMÓVEIS - DESP. OPER. - INSUMOS	54.663.999,63
DESPESA COM CONDOMÍNIO	6.617.376,16
Imposto Predial e Territorial	10.105.260,73
Total Geral	71.386.636,52

Esclarece que serão glosadas as despesas de IPTU, condomínio e “luvas”, conforme trechos extraídos do TVF abaixo:

As despesas de IPTU e Condomínio não se confundem com a despesa de aluguel, e dessa forma não possuem base legal para fins de tomada de créditos do PIS e da COFINS, devendo ser glosadas.

Nas planilhas “EFD F100 - ALUGUEIS DE PREDIOS 2019” e EFD F100 - ALUGUEIS DE PREDIOS 2020” reapresentadas pelo sujeito passivo em 04/11/2021, constam na aba “Alugueis Imóveis”, na coluna “Texto”, dentre as despesas de aluguel, vários valores a título de pagamento de **luvas**, que serão objeto de glosa pois, segundo a legislação a possibilidade de tomada de créditos é em relação a despesas de alugueis, o que não envolve outras despesas correlatas.

Luvas, na locação comercial, é o nome dado a quantia cobrada pelo locador do locatário, além do valor do aluguel e das taxas locatícias, a título de reserva do imóvel ou preferência dele em relação a outros locadores.

Dessa forma, o pagamento de luvas não se confunde com o pagamento de aluguel, sendo que somente este último tem previsão legal para tomada de créditos do PIS e da COFINS.

Tópico 7.3 do TVF – Item 3.3 do TIF 17/08/2021 – AQUISIÇÃO DE BENS UTILIZADOS COMO INSUMOS

Abaixo quadros com detalhamentos para os anos 2019 e 2020 respectivamente:

2019

Rótulos de Linha	Soma de Valor da Operação SOMA	Check
Material de Embalagem - INSUMOS	4.416.659,02	0,01
REFORMA/CONST TRANSI	13.121.007,02	9.480,09
Total Geral	17.537.666,04	

2020

Rótulos de Linha	Soma de Valor da Operação SOMA	
DESPESA BOBINA CFS	684.705,93	0,00
DESPESA BOBINA SAP	2.616.061,65	
DESPESA EPI CFS	746.578,44	0,00
DESPESA EPI SAP	5.347.215,47	4.490.200,95
DESPESA REMOÇ ENTULHO	9.732.796,48	-
INDUMENT E MATL DE TRABALHO - DESPESA MASCARA SAP - EPI COVID-19	4.242.564,89	-
MANDATORIOS - SERVIÇOS DESPESA ACRÍLICO SAP COVID 19	444.386,47	0,01
Material de Embalagem - INSUMOS	2.664.940,57	1.523.480,88
MATERIAL DE LIMPEZA - DESPESA ÁLCOOL SAP - EPI COVID-19	344.930,00	-
Total Geral	26.824.179,90	6.013.681,84

Esclarece que a os itens inclusos neste tópico foram glosados por falta de apresentação de NFs, falta de comprovação do setor da empresa em que é utilizado o alegado insumo, bem como pelo fato de a atividade geral da empresa ser de comercial/varejista, conforme já

Tópico 7.4 do TVF – Item 3.4 do TIF 17/08/2021 – AQUISIÇÃO DE SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS

Quadros com detalhamento para os anos de 2019 e 2020, respectivamente:

Rótulos de Linha	Soma de Valor da Operação SOMA	Check
ATENDIMENTO E CADASTRO - MARKETPLACE	2.645.267,74	-
COMISSÃO DE CARTÕES DE CRÉDITO E CUPONS	23.543.797,50	-
DESPESAS COM REFORMAS	14.450,00	-
MANDATORIOS - SERVIÇOS	94.212,05	-
MANUT AVULSA DE HARDWARE	22.996,48	-
MANUT AVULSA EM EQUIP DE INFORMÁTICA - INSUMOS	1.307.974,90	-
MANUT CONTRATUAL EM EQUIP DE INFO - INSUMOS	6.294.235,19	- 0,00
MANUT E CONS DE EQUIPS E INST - ARMAZENAGEM	644.038,34	-
MANUT E CONS DE EQUIPS E INST - INSUMOS	5.617.712,47	4.782,75
MANUT E CONSERV DE EDIFÍCIOS - INSUMOS	5.785.210,81	- 6.971,28
MANUT. DE AR COND./FRIG. - INSUMOS	17.669,60	-
Manutenção Fotolab	1.130.200,24	-
MATERIAL MANUT. E CONS DE EQUIPS INST - INSUMOS	5.145,13	-
REMUNER P/SERVIÇOS PRESTADOS-DESP. INFOR. - INSUMOS	38.410.325,77	-
SERVIÇOS ASSISTÊNCIA TÉCNICA - INSUMOS	19.861,55	-
Total Geral	85.553.097,77	- 2.188,53

exposto. Informa que das glosas listadas, apenas alguns valores foram deduzidos pois eram relativos ao setor de padaria, conforme trecho do TVF abaixo:

A seguir demonstramos o montante a ser glosado e os valores a deduzir relativos ao setor “padaria”, assinalados na planilha, com base na resposta de 18/11/2021, onde houve a clara identificação do setor de utilização do bem pelo sujeito passivo.

justificativa geral, apresentada ao início deste tópico 7, onde a autoridade fiscal esclarece que não há crédito de insumos, de forma geral, para empresa comercial/varejista.

Rótulos de Linha	Soma de Valor da Operação SOMA	Check
DESPESA ÁGUA - Lojas ÁGUA CARRO PIPA	227.730,65	-
DESPESA ÁGUA - Lojas ÁGUA E ESGOTO	10.989.181,86	-
DESPESA DE DEDETIZAÇÃO LOJAS	378.896,15	-
DESPESA DE SERVIÇOS DE LIMPEZA LOJAS	13.385.874,47	- 0,00
DESPESAS COM REFORMAS	340.108,87	-
MANDATORIOS - SERVIÇOS	216.298,95	-
MANUT AVULSA EM EQUIP DE INFORMÁTICA - INSUMOS	2.318.893,65	-
MANUT CONTRATUAL EM EQUIP DE INFO - INSUMOS	6.934.311,33	-
MANUT E CONS DE EQUIPS E INST - ARMAZENAGEM	1.047.454,20	-
MANUT E CONS DE EQUIPS E INST - INSUMOS	4.358.193,11	-
MANUT E CONSERV DE EDIFÍCIOS - INSUMOS	6.947.305,48	-
MANUT. DE AR COND./FRIG. - INSUMOS	10.968,54	-
MATERIAL MANUT. E CONS DE EQUIPS INST - INSUMOS	158.272,66	-
REMUNER P/SERVIÇOS PRESTADOS-DESP. INFOR. - INSUMOS	40.218.923,70	0,00
TRANSITÓRIA DE DESPESAS - EQUIPAMENTOS DE PADARIA, DELI, AÇOUGUE E PEIXARIA	2.357.325,67	-
Total Geral	89.889.739,29	0,00

Neste tópico, a autoridade fiscal apresenta quadro final onde deixa claro as glosas efetuadas. Não há indicação de motivação específica para as glosas, com exceção da aba “comissões cartão de crédito”, onde informa que nenhuma nota fiscal foi apresentada, de modo que vale a

Como exaustivamente demonstrado no corpo da decisão recorrida, o termo de verificação fiscal segregou as glosas em grupos com as respectivas explicações e valores, deixando claro o motivo pelo qual o agente fiscal não reconheceu o direito aos créditos pretendidos.

Ademais, a Recorrente apresentou impugnação e recurso, nos quais rebateu as acusações fiscais com veementes argumentos, demonstrando ter plena compreensão das infrações que lhe foram imputadas.

Ora, a jurisprudência do CARF é pacífica no sentido de que não se declara a nulidade do Auto de Infração quando a autoridade fiscal apresenta clara descrição do fato ilícito, o correto enquadramento legal da infração e da penalidade, bem como adequada instrução probatória e o contribuinte é validamente intimado para responder a todos os atos praticados no processo:

“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 20/06/2007

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. FALTA DE FUNDAMENTO LEGAL. INOCORRÊNCIA. IMPOSSIBILIDADE.

Não é passível de nulidade, por cerceamento de direito defesa e falta de fundação legal, o Auto de Infração que apresenta perfeita descrição do fato ilícito, o correto enquadramento legal da infração e penalidade, bem como adequada instrução probatória.”

(CARF, Processo nº11131.000697/2007-24, Recurso Voluntário, Acórdão nº 3102-00.805 – 3ª Seção de Julgamento / 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, Sessão de 28 de outubro de 2010) (g.n.)

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Não há que se falar em cerceamento de defesa quando o contribuinte toma ciência de todo o conteúdo do auto lavrado, inclusive da diligência requerida, tendo assim todo o necessário a produzir sua defesa.”

(CARF, Processo nº 10120.721835/201236, Recurso Voluntário, Acórdão nº 2803003.944 – 3ª Turma Especial / 2ª Seção de Julgamento, Sessão de 04 de dezembro de 2014) (g.n.)

Ainda segundo a Recorrente, a Autoridade Fiscal teria lavrado o Auto de Infração com equívoco na quantificação da base, com violação ao artigo 142 do CTN e aos artigos 10 e 11 do Decreto nº 70.235/72.

Isso porque, embora a fiscalização tenha reconhecido que os itens cujo NCM sugere a sujeição à alíquota zero foram tributados na venda, negou o direito de crédito com relação aos mesmos itens na entrada. Além disso, não reconheceu os créditos referentes às atividades de prestação de serviços e de produção.

Nem mesmo sob este aspecto a preliminar de nulidade do lançamento prospera.

Quanto aos créditos decorrentes da tributação (indevida) de mercadorias sujeitas à alíquota zero, fosse este o caso, a Recorrente teria direito, no máximo, à repetição do indébito, na

forma dos artigos 165/168 do CTN, mas não direito a créditos da não cumulatividade, regidos pelo artigo 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

Tal matéria, ademais, confunde-se com o mérito.

O mesmo se diga com relação aos supostos créditos decorrentes das atividades de produção e de prestação de serviço – trata-se de questão de mérito.

Com efeito, como já reconhecido pelo CARF em situações análogas, eventual erro na base de cálculo constitui-se em matéria de mérito que não tem o condão de inquinar de nulidade o auto de infração:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2008

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. IMPROCEDÊNCIA. ERRO NA BASE DE CÁLCULO. INEXISTÊNCIA DE NULIDADE. PRELIMINAR AFASTADA.

Os casos de nulidade no PAF estão arrolados no art. 59 do Decreto 70.235, de 1972. **Constatado erro na base de cálculo, mas sem alteração do critério jurídico adotado para a atuação, não há se falar em nulidade. Assim, a matéria deve ser analisada como mérito**, uma vez que não houve elementos que possam dar causa à nulidade alegada.”

(CARF, Processo nº 16327.001606/2010-08, Recurso Voluntário, Acórdão nº 2301-005.437 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Sessão de 05 de julho de 2018) (g.n.)

“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2009

NULIDADE POR ERRO NA APURAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

O erro de apuração de base de cálculo dos tributos lançados, e corrigidos durante a fase processual, não inviabilizam o processo administrativo fiscal a ponto de causar sua nulidade ou improcedência, por se tratar de mero erro material.”

(CARF, Processo nº 16561.720119/2013-18, Recurso De Ofício e Voluntário, Acórdão nº 1401-002.286 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Sessão de 22 de fevereiro de 2018) (g.n.)

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2013, 2014, 2015, 2016

PRELIMINAR DE NULIDADE. ERRO DE CÁLCULO. NÃO CABIMENTO.

Eventual erro de cálculo na determinação do crédito tributário não autoriza a nulidade do lançamento, mas tão somente a sua improcedência parcial, para ser retificado no contencioso.

RECURSO DE OFÍCIO. ERRO DE CÁLCULO.

Eventual erro de cálculo claramente identificável importa na retificação do crédito tributário com a consequência redução da exigência.”

(CARF, Processo nº 16561.720047/2018-13, Recurso De Ofício e Voluntário, Acórdão nº 1302-004.330 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, Sessão de 11 de fevereiro de 2020) (g.n.)

Pelo exposto, voto pela rejeição da preliminar de nulidade do lançamento.

Créditos sobre insumos na atividade comercial

A fiscalização glosou créditos aproveitados pela Recorrente com fundamento no artigo 3º, inciso II, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, asseverando que atividade meramente comercial não autoriza o abatimento de créditos sobre insumos, admitidos apenas em relação às atividades de produção de bens e de prestação de serviços – o que foi mantido pela DRJ.

A Recorrente pede a reforma da decisão aduzindo que a atividade por ela exercida não se resume à mera compra e venda de mercadorias.

Segundo o contribuinte, trata-se de atividade complexa, que abrange a venda de produtos de própria marca, produzidos por terceiros (industrialização por encomenda).

Pois bem.

De acordo com o seu contrato social, o contribuinte exerce atividades de:

- a) fabricação de produtos de padaria e confeitaria;
- b) açougue e peixaria;
- c) comércio atacadista de mercadorias em geral, com destaque para produtos alimentícios; cereais e leguminosas, farinhas, amidos e féculas; produtos de higiene, limpeza e conservação domiciliar e artigos de escritório e de papelaria;
- d) comércio varejista de mercadorias em gerais, com predominância de produtos alimentícios, com destaque para carnes, bebidas, combustíveis para veículos automotores, lubrificantes, artigos de papelaria, brinquedos, artigos recreativos e produtos farmacêuticos.

Embora o objeto social da Recorrente, de fato, não se resuma à simples compra e venda de mercadorias, assumindo certa complexidade com relação a determinados produtos, é inegável o exercício da atividade comercial de revenda.

No meu entender, para garantir a coerência e dar efetividade ao princípio da não cumulatividade, o legislador ordinário não poderia ter se valido de restrições e deveria ter

assegurado o creditamento de todas as despesas incorridas na atividade empresarial para auferir a receita (fato tributado pelas contribuições).

Contudo, inegável que a lei em vigor trouxe limites, com um rol taxativo de despesas passíveis de creditamento e exigindo que, para o creditamento com fulcro no artigo 3º, inciso II, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, o insumo seja utilizado "*na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda*".

Assim, considerando a seara administrativa na qual se insere essa discussão, não se pode desvincular dos termos da lei, na forma exigida pelo Regimento Interno deste Conselho.

Ao contrário do que pretende a Recorrente, o Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do RESP 1.221.170, submetido ao rito dos recursos repetitivos, não reconheceu que o rol trazido pelas leis referenciadas não seria taxativo, não ampliando o rol de hipóteses passíveis de creditamento.

A referida decisão não estendeu às pessoas jurídicas comerciais a possibilidade de abatimento de créditos sobre insumos, restringindo sua análise, naquele contexto, a empresas produtoras/fabricantes e prestadoras de serviço.

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

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

São inúmeros os precedentes do CARF nesse sentido, inclusive da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

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

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

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

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

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

(CARF, Processo nº 19311.720371/2017-82, Recurso Especial do Contribuinte, Acórdão nº 9303-014.666 – CSRF / 3ª Turma, Sessão de 21 de fevereiro de 2024, Relator Rosaldo Trevisan) (g.n.)

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/03/2013

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

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

(CARF, Processo nº 10120.905194/2013-51, Recurso Voluntário, Acórdão nº 3401-010.737 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Sessão de 28 de setembro de 2022, Arnaldo Diefenthaler Dornelles – Presidente Redator)(g.n.)

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

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

COFINS NÃO-CUMULATIVA. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS. CONCEITO DE INSUMO.

Os critérios de essencialidade ou de relevância (REsp nº 1.221.170/PR) devem ser avaliados em relação ao processo produtivo em si, do qual origina o produto final ou atinente à execução do serviço prestado a terceiros. **Os incisos II dos arts. 3º das Leis nos 10.833/2003 e 10.637/2002 não contemplam o creditamento sobre bens ou de serviços utilizados na atividade de comercialização de mercadorias, mas tão somente sobre os insumos utilizados na prestação de serviços ou na produção ou fabricação de bens.** Nesse passo, excetuados os gastos com disposição legal específica, apenas os bens e serviços empregados no processo produtivo ou na prestação de serviços e que não se incluam no ativo permanente dão direito ao crédito sobre o valor de suas aquisições. Assim, em razão de nada produzirem e de nada fabricarem, empresas dedicadas à atividade comercial não podem tomar créditos do regime não cumulativo sobre gastos com: i) gás liquefeito de petróleo; ii) óleo diesel; iii) gás para refrigeração; iv) equipamentos de proteção individual e de segurança; v) tarifas de cartão de crédito e débito; e vi) serviços de logística efetuados por mão de obra temporária.”

(CARF, Processo nº 19311.720307/2015-30, Recurso Voluntário, Acórdão nº 3402-008.772 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, Sessão de 27 de julho de 2021) (g.n.)

Cumprе destacar que a atividade de revenda de mercadorias possui creditamento próprio assegurado pelo inciso I do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, não sendo aplicável, a esta atividade, a previsão do inciso II deste dispositivo.

Sob esta perspectiva, entende-se descabido analisar a essencialidade e relevância dos itens glosados pela fiscalização por terem sido aproveitados pela Recorrente como insumos para a atividade comercial por ela desempenhada.

Encargos suportados pelo locatário em virtude de contrato de locação

A DRJ manteve a glosa aduzindo que, 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, tais como taxas de condomínio, IPTU, fundos de promoção e cessões de direito de uso (“luvas”).

A Recorrente alega que tais despesas decorrem de contratos de aluguel de bens necessários às suas operações e, por serem despesas incorridas para satisfazer obrigações contratuais assumidas junto ao locador, devem ser consideradas para fins de creditamento das contribuições para o PIS e da COFINS.

Defende que o direito de crédito relativo aos aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos utilizados na operação da empresa, previsto no artigo 3º, inciso IV, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, compreende os demais valores decorrentes do contrato de locação, tais como IPTU e taxas condominiais.

Assiste razão à Recorrente.

De acordo com vários precedentes do CARF, o IPTU, as taxas condominiais e outras despesas pagas pelo locatário em função de cláusula contratual integram o custo da locação, devendo ser consideradas como despesas de “aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica”:

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

Ano-calendário: 2009

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

Os valores recolhidos pelo locatário a título de IPTU e taxas condominiais dos imóveis alugados com supedâneo em cláusula do contrato de locação não têm natureza jurídica de tributo, mas compõem, neste caso, as despesas de aluguéis

de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, podendo, nessa rubrica ser realizado o desconto do crédito correspondente.”

(CARF, Processo nº 11020.721228/2014-29, Recurso Voluntário, Acórdão nº 3302-013.751, Sessão de 28 de setembro de 2023, Relatora Denise Madalena Green) (g.n.)

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

Ano-calendário: 2010, 2011

NÃO-CUMULATIVIDADE. IPTU. FUNDAMENTO DO PAGAMENTO PELO LOCATÁRIO. CLÁUSULA CONTRATUAL DE LOCAÇÃO. VALORES PAGOS PELO LOCATÁRIO. NATUREZA JURÍDICA DE DESPESA DE ALUGUEL.

Os valores recolhidos pelo locatário a título de “IPTU das lojas alugadas” com supedâneo em cláusula do contrato de locação não têm natureza jurídica de tributo, mas compõem, neste caso, as despesas de “aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica”, podendo, nessa rubrica ser realizado o desconto do crédito correspondente.”

(CARF, Processo nº Processo nº 18050.720506/2014-12, Recurso Voluntário, Acórdão nº 3301-003.874 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Sessão de 28 de junho de 2017, Liziane Angelotti Meira - Redatora designada) (g.n.)

A própria Recorrente possui decisões favoráveis no CARF a esse respeito - Acórdãos 3201-009.805 e 3201-009.848:

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

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

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.”

(CARF, Processo nº 11065.721493/2018-14, Recurso De Ofício e Voluntário, Acórdão nº 3201-009.805 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Sessão de 27 de setembro de 2022, Recorrente **WMS Supermercados do Brasil Ltda**)

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

PERÍODO DE APURAÇÃO: 01/01/2014 a 31/12/2014

APROVEITAMENTO SOBRE DISPÊNDIO COM ALUGUEL DE IMÓVEL. VALOR DO IPTU INCLUSO. POSSIBILIDADE.

Se cobrado juntamente com as despesas de aluguel, definidas em contrato, o valor

correspondente ao IPTU integra o valor total do aluguel, sobre o qual o crédito poderá ser aproveitado de forma integral.”

(CARF, Processo nº 13896.721928/2018-73, Recurso Voluntário, Acórdão nº 3201-009.848 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Sessão de 29 de setembro de 2022, Recorrente **WMB Supermercados do Brasil Ltda**, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima – Relator) (g.n.)

Isso posto, voto pela reversão da glosa dos créditos vinculados às despesas com IPTU e taxa condominiais arcadas pelo locatário em cumprimento ao contrato firmado, com fundamento no artigo 3º, inciso IV, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

Materiais de embalagem utilizados na produção de alimentos

Conforme já apontado, a fiscalização glosou – e a DRJ manteve – os créditos sobre insumos, sob o fundamento de que os créditos previstos no artigo 3º, inciso II, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 são destinados apenas às empresas fabricantes e prestadoras de serviço.

A Recorrente alega, dentre outros argumentos, que especificamente em relação aos materiais de embalagem, as glosas devem ser revertidas, porque tais insumos são utilizados em atividades produtivas.

Trata-se de sacolas plásticas, fitas adesivas, papel A4 e bobinas de plástico filme, utilizadas para o acondicionamento de produtos alimentícios, inclusive de marca própria, como pizzas, kits de churrasco, lanches, etc, postos à disposição dos consumidores prontos e acabados, os quais destinam-se tanto ao consumo no seu próprio estabelecimento quanto ao consumo em momento posterior.

Antes de serem dispostos nas gôndolas, naturalmente sofrem um processo de acondicionamento em que os produtos alimentícios são embalados e postos em bandejas, o que é necessário para conservá-los e mantê-los higienizados.

Sustenta que seria impossível a produção e comercialização de produtos alimentícios, principalmente daqueles mais perecíveis, sem a correta e adequada embalagem e que, inclusive, há regulamentação específica que exige a limpeza e conservação segundo normas específicas da Agência Nacional de Vigilância Sanitária (“ANVISA”), cujo descumprimento acarreta multas e, em última análise, a interdição do estabelecimento.

Assiste razão à Recorrente neste aspecto.

A revenda de bens não é a única atividade empresarial da Recorrente, que também produz produtos alimentícios por meio dos seus setores de padaria, deli, confeitaria, açougue e peixaria.

Os setores de padaria, deli e confeitaria produzem alimentos como pães, briosches, bolos, doces, tortas etc. Quanto ao açougue e peixaria, a atividade não se limita a um mero corte.

Cumpramos observar que o texto legal que rege o aproveitamento de créditos de PIS e COFINS utiliza a expressão “produção de bens”, e não “industrialização de bens”.

A própria Receita Federal do Brasil já se manifestou sobre a possibilidade de creditamento de PIS/COFINS por supermercados (nas atividades de padaria), do que se tem exemplo a Solução de Consulta nº 183 – Cosit, de 17/03/2017:

“SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 183 – COSIT, DE 17 DE MARÇO DE 2017

EMENTA: NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. SUPERMERCADO QUE MANTÉM PADARIA E AÇOUGUE. COMBUSTÍVEIS. BENS DO ATIVO IMOBILIZADO ENCARGOS DE DEPRECIÇÃO. ENERGIA ELÉTRICA.

No caso de supermercado que mantém, entre outras atividades, padaria e açougue, quanto aos créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep:

a) é permitida a apuração de créditos na modalidade aquisição de insumos (inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002) em relação ao gás utilizado nos fornos da padaria para produção de bens a serem vendidos na panificadora do supermercado;

b) é vedada a apuração de créditos na modalidade aquisição de insumos (inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002) em relação a combustíveis e lubrificantes utilizados nos geradores de energia elétrica da pessoa jurídica, bem como sobre os encargos de depreciação de tais geradores, pois não se trata de máquina ou equipamento utilizado diretamente na produção dos bens destinados à venda;

c) é permitida a apuração do crédito de que trata o inciso VI do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, sobre os encargos de depreciação de máquinas e equipamentos do ativo imobilizado da pessoa jurídica utilizados na padaria diretamente na produção de bens destinados à venda;

d) é vedada a apuração do crédito de que trata o inciso VI do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, sobre os encargos de depreciação das máquinas e equipamentos do setor de açougue, uma vez que este não produz bens destinados à venda.

FUNDAMENTOS

(...) (iv) o gás consumido nos fornos da padaria;

19. Como não há previsão específica de creditamento em relação a tal dispêndio, deve-se averiguar se é possível o creditamento na modalidade aquisição de insumos.

20. A atividade de padaria não é considerada industrialização por expressa vedação do art. 5º, I, a, do Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010. Entretanto, não há que se negar que apesar de não realizar industrialização, a padaria do supermercado, em regra, produz bens destinados à venda, como, por exemplo, alimentos que serão comercializados: pães, bolos, dentre outros. Por conseguinte, os bens utilizados como insumos na produção desenvolvida por essa atividade satisfazem a exigência da legislação ora citada para creditamento na modalidade aquisição de insumos.

21. Dessa forma, o gás utilizado nos fornos da padaria para produção de bens a serem vendidos na panificadora do supermercado gera direito ao crédito na modalidade aquisição de insumos para fins de apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, no regime de incidência não cumulativo.

(i) os encargos de depreciação de máquinas e equipamentos utilizados na padaria;

22. Quanto à apuração de créditos sobre os encargos de depreciação incidentes sobre bens do ativo imobilizado é admissível no caso de máquinas, equipamentos e outros bens utilizados para a produção de bens destinados à venda ou utilizados na prestação de serviços;

23. Como dito anteriormente, a atividade de padaria pode ser considerada de produção de bens destinados à venda, permitindo a assim a apuração do crédito em voga em relação aos bens do ativo imobilizado da pessoa jurídica diretamente utilizada nessa produção, e somente em relação a eles.

24. Cabe à própria consultante verificar quais bens incorporados ao seu ativo imobilizado se enquadrariam nas hipóteses acima, podendo-se supor que, dentre os elencados na consulta, atendam a tais condições, por exemplo, o forno da padaria (produção de pães a serem vendidos na panificadora do mercado). (...)” (g.n.)

Também há pronunciamento deste Egrégio Conselho nesse sentido:

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

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

NÃO CUMULATIVIDADE. ATIVO IMOBILIZADO. ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO. SUPERMERCADO. COMÉRCIO VAREJISTA DE MERCADORIAS. ATIVIDADES DIVERSIFICADAS. POSSIBILIDADE.

No caso de supermercado que mantém, além da atividade de revenda de bens, setores de padaria, rotisseria, confeitaria, cafeteria, lanchonete e restaurante, é permitida a apuração de créditos na modalidade de aquisição de insumos (art. 3º, caput, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003) para estes setores

específicos, nos termos da Solução de Consulta nº 183 - Cosit, de 17/03/2017, e da Solução de Consulta nº 34 - Cosit, de 18/03/2021.”

(CARF, Processo nº 19311.720307/2015-30, Recurso Voluntário, Acórdão nº 3402-008.772 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, Sessão de 27 de julho de 2021, Lázaro Antônio Souza Soares - Redator designado) (g.n.)

Ante o exposto, voto pela reversão da glosa dos créditos relacionados ao material de embalagem utilizado nos setores de padaria, deli, confeitaria, açougue e peixaria.

Máscaras de proteção contra a Covid, álcool em gel e acrílico

A fiscalização glosou créditos de PIS e COFINS relacionados a despesas com a proteção dos colaboradores da empresa contra o vírus da COVID 19, quais sejam: máscaras, álcool em gel e equipamentos de proteção.

A DRJ manteve a glosa por entender que não é possível o aproveitamento de créditos sobre insumos por parte de empresa comercial/varejista, e porque a Recorrente não teria identificado a qual setor tais produtos seriam destinados.

Entendo que a decisão de piso merece reforma nesse aspecto.

Os tópicos 49 e 50 do Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05/18 esclareceu que estão incluídos no conceito de insumos geradores de créditos de PIS/COFINS os itens “cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção (...) por imposição legal”.

Posteriormente, o artigo 172, §1º, inciso X, da Instrução Normativa RFB 1911/19, esclareceu que também são considerados insumos “bens ou serviços especificamente exigidos pela legislação para viabilizar a atividade de produção de bens ou de prestação de serviços por parte da mão de obra empregada nessas atividades, como no caso dos equipamentos de proteção individual (EPI)”.

Na Solução de Consulta Cosit nº 164/2021, a RFB manifestou seu entendimento no sentido de que álcool em gel, luvas e máscaras de proteção contra Covid-19, fornecidos pelas empresas aos funcionários alocados em atividades de produção de bens, podem ser considerados insumos, gerando créditos de PIS e Cofins. No entanto, os mesmos itens, quando fornecidos a trabalhadores alocados em atividades administrativas, não podem ser considerados insumos, não gerando créditos das contribuições:

Solução de Consulta Cosit nº 164, de 27 de setembro de 2021

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. EQUIPAMENTO DE PROTEÇÃO INDIVIDUAL. ÁLCOOL EM GEL. LUVAS. MÁSCARAS DE PROTEÇÃO CONTRA A COVID-19.

Os Equipamentos de Proteção Individual (EPI) que tiverem sido fornecidos pela pessoa jurídica a trabalhadores por ela alocados nas suas atividades de produção

de bens podem ser considerados insumos para fins da apropriação de créditos na apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep.

Embora não sejam consideradas EPIs, as máscaras de proteção contra a Covid-19 que, em cumprimento de norma de caráter excepcional e temporário prevista na legislação de combate à referida doença, tiverem sido fornecidas pela pessoa jurídica a trabalhadores por ela alocados nas suas atividades de produção de bens podem ser considerados insumos para fins da apropriação de créditos na apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep durante o período em que a referida legislação for aplicável.

Os EPIs e as máscaras destinadas à proteção contra a Covid-19 que tiverem sido fornecidos pela pessoa jurídica a trabalhadores por ela alocados nas atividades administrativas não podem ser considerados insumos para fins da apropriação de créditos na apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 183, DE 31 DE MAIO DE 2019, E À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 318, DE 23 DE DEZEMBRO DE 2019.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, II; Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018; Norma Regulamentadora nº 6, com redação da Portaria SIT nº 25, de 15 de outubro de 2001; Portaria Conjunta nº 20, de 18 de junho de 2020, editada pela Secretaria Especial de Previdência e Trabalho do Ministério da Economia e pelo Ministério da Saúde.” (g.n.)

No entanto, a legislação que estabeleceu o uso de máscara e outros utensílios de proteção não traçou qualquer distinção neste sentido.

Com efeito, da leitura da Lei nº 13.979/2020, especialmente de seu artigo 3º, e a implementação das medidas de segurança, inclusive uso de máscaras e álcool em gel, não foi limitada conforme o tipo de atividade exercido. Ao contrário, foram medidas impostas a todos indistintamente.

Não há dúvidas, portanto, de que os "insumos pandêmicos" foram imprescindíveis e relevantes para o desenvolvimento de quaisquer atividades econômicas durante a pandemia, fossem elas de indústria/fabricação, prestação de serviços, ou mesmo comercial, varejista ou atacadista.

Não se pode olvidar, ademais, que o artigo 3º, parágrafo 1º, inciso XI, do Decreto Federal nº 10282/20, definiu como atividades essenciais “*produção, distribuição, comercialização e entrega, realizadas presencialmente ou por meio do comércio eletrônico, de produtos de saúde, higiene, alimentos e bebidas*”.

Isso posto, voto pela reversão da glosa dos créditos relacionados aos itens fornecidos aos trabalhadores como medidas de combate e prevenção à Covid, como máscaras e álcool em gel.

Uniformes e equipamentos de proteção individual utilizados na produção de alimentos

A Recorrente aduz que, dentre as despesas essenciais para o desempenho da atividade econômica cujos créditos foram objeto de glosa no item 3.3, encontram-se as despesas incorridas com uniformes e equipamentos de proteção individual.

A Autoridade Fiscal glosou os créditos referentes a tais despesas alegando que não há previsão legal que autorize o creditamento e não havia como identificar o setor em que tais itens foram utilizados.

A DRJ manteve a glosa sob os seguintes fundamentos:

“Se existe algum EPI exigido pela legislação, que é considerado insumo de acordo com o entendimento legal, bastaria à impugnante provar que este insumo específico foi direcionado ao setor industrial da empresa, como por ex. o setor de padaria.”

A Recorrente alega que as despesas com bobinas e equipamento de proteção individual são essenciais ao desenvolvimento de sua atividade, inclusive de produção (deli, padaria, peixaria etc.).

Exemplifica a Recorrente que, para o setor de deli e confeitaria, é extremamente necessária a utilização de uniformes, materiais de proteção e bobinas plásticas, já que se relacionam diretamente com o manuseio de alimentos, inclusive para o devido cumprimento dos padrões sanitários de segurança e higiene alimentar, de acordo com as recomendações emitidas pela ANVISA e legislação correlata.

Entendo que assiste razão ao contribuinte.

De fato, a atividade de produção de alimentos exige rígidos protocolos quanto à higiene e à limpeza, inclusive por força de exigências regulatórias, do que se tem exemplo a Resolução da Diretoria Colegiada-RDC nº 216/2004 da Agência Nacional de Vigilância Sanitária – ANVISA:

“RESOLUÇÃO Nº 216, DE 15 DE SETEMBRO DE 2004

Dispõe sobre Regulamento Técnico de Boas Práticas para Serviços de Alimentação.

4.6.3 Os manipuladores devem ter asseio pessoal, apresentando-se com uniformes compatíveis à atividade, conservados e limpos. Os uniformes devem ser trocados, no mínimo, diariamente e usados exclusivamente nas dependências internas do estabelecimento. As roupas e os objetos pessoais devem ser guardados em local específico e reservado para esse fim.”

Sendo assim, é inegável que a conservação de ambientes limpos também alcança as vestimentas dos colaboradores que atuam na produção.

Com efeito, para garantir a assepsia dos produtos destinados à alimentação humana, além dos produtos de limpeza e higiene, é indispensável a segurança e o asseio pessoal do funcionário que atua na produção e na manipulação dos alimentos, que deve, para tanto, utilizar EPIs para prevenir a contaminação e uniformes higienizados.

Em relação ao uniforme, é necessário para que o empregado não utilize, dentro do ambiente de produção de alimentos, roupas que tiveram contato com poluição e sujeira trazidos de fora.

Admitida sua essencialidade na atividade específica, imperioso reconhecer sua condição de insumo, apta a autorizar o creditamento pretendido.

O entendimento adotado encontra respaldo na jurisprudência do CARF:

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

Ano-calendário: 2009, 2010

DESPESAS. UNIFORMES/EPIs. PRODUÇÃO DE ALIMENTOS. ESSENCIALIDADE. CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.

As despesas incorridas com indumentárias, uniformes e equipamentos de proteção individual - tais como luvas, botas, aventais, máscaras, toucas, etc., - utilizados na produção de alimentos, se enquadram na definição de insumos dada pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, em sede de recurso repetitivo, gerando créditos da não cumulatividade do PIS/COFINS.”

(CARF, Processo nº 10680.723742/2013-81, Recurso Voluntário, Acórdão nº 3302-012.660 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, Sessão de 14 de dezembro de 2021)

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

Período de apuração: 01/04/2006 a 30/06/2006

COFINS. CONCEITO DE INSUMO. NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. SERVIÇOS DE CATERING E HANDLING. DESPESAS COM UNIFORMES, LAVANDERIAS E ANÁLISE LABORATORIAL DE COMIDAS. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA.

Materiais de higienização e limpeza, despesas com uniformes, lavanderia e análise laboratorial de comidas, por serem essenciais para o bom desempenho das atividades da recorrente, são bens utilizados como insumos na atividade de fornecimento de refeições coletivas porquanto são empregados e consumidos na

atividade, logo, os dispêndios correspondentes, desde que devidamente comprovados, são geradores de crédito no regime não cumulativo.”

(CARF, Processo nº 10875.720450/2010-67, Recurso Voluntário, Acórdão nº 3001-001.090 – 3ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária, Sessão de 21 de janeiro de 2020)

Pelo exposto, voto pela reversão da glosa dos créditos relacionados à aquisição de EPIs e uniformes utilizados pelos funcionários que atuam nos setores de padaria, deli, confeitaria, açougue e peixaria.

Remoção de entulho

A fiscalização glosou os créditos relacionados à remoção de entulhos, sob o fundamento de que não foram localizadas notas fiscais relacionadas à tais despesas.

A Recorrente aduz que (1) no desempenho de suas atividades, deve obedecer às exigências legais e sanitárias para fins de emissão de certificados e licenças pelas autoridades administrativas; (2) juntou notas fiscais por amostragem (doc. 08 da Impugnação); e (3) os “grandes geradores de entulho” devem elaborar seus planos de gerenciamento de resíduos sólidos sob pena de advertência ou multas, nos termos do artigo 84 do Decreto 7.404/2010.

O documento 8 da impugnação contém apenas 3 (três) notas fiscais:

- a primeira delas se refere a serviço de transporte mecanizado de resíduos classe II orgânicos e rejeitos transporte realizado no município de São Paulo;

- a segunda nota se refere a serviço de gerenciamento de resíduos compreendendo consultorias, análises, pesquisa de oportunidades e riscos, coleta e compilação de documentos e fornecimento de dados financeiros e logísticos para o cliente; serviço realizado por equipe técnica na sede da prestadora do serviço, no município de Curitiba (assessoria ou consultoria de qualquer natureza);

- a terceira nota se refere a outros serviços de transporte de natureza municipal.

 PREFEITURA MUNICIPAL DE CURITIBA SECRETARIA MUNICIPAL DE FINANÇAS NOTA FISCAL DE SERVIÇOS ELETRÔNICA - NFS-e RPS nº. 41118, Série: A, emitido em 17/01/2020, conversão em 17/01/2020		Número da Nota 40704 Data e Hora de Emissão 17/01/2020 11:28:47 Código de Verificação 2TSQCE0Y
PRESTADOR DE SERVIÇOS  Razão Social: AMBIENSYS GESTÃO AMBIENTAL LTDA CPF / CNPJ: 01.679.569/0001-98 Inscrição Municipal: 07 09 0500274-9 Endereço: COSTA RICA, 000843 - BAIRRO: BACACHERI - CEP: 82510180 Tel.: 41 - 30140778 Município: CURITIBA UF: PR Email: ambiensys@ambiensys.com.br		
TOMADOR DE SERVIÇOS Nome/Razão Social: WMB SUPERMERCADOS DO BRASIL LTDA - SUPERCENTER INDIANAPOLIS CPF / CNPJ: 00.063.960/0035-40 IMU: Outro Doc.: Endereço: AV JABAQUARA -, 2979 - BAIRRO: MIRANDOPOLIS - CEP: 04045004 Município: São Paulo UF: SP Email: Thalita.Kulczar@big.com.br		
DISCRIMINAÇÃO DOS SERVIÇOS PERÍODO 01/12/2019 a 25/12/2019 SERVIÇO DE TRANSPORTE MECANIZADO DE RESÍDUOS CLASSE II ORGÂNICOS E REJEITOS TRANSPORTE REALIZADO NO MUNICÍPIO DE SÃO PAULO, SP. PO 4201597968 OUTROS SERVIÇOS DE TRANSPORTE DE NATUREZA MUNICIPAL Valor Líquido da Nota Fiscal = R\$ 45.295,98		

ACÓRDÃO 3102-002.786 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 15746.720162/2023-16

 PREFEITURA MUNICIPAL DE CURITIBA SECRETARIA MUNICIPAL DE FINANÇAS NOTA FISCAL DE SERVIÇOS ELETRÔNICA - NFS-e RPS nº. 38608, Série: A, emitido em 18/09/2019, conversão em 18/09/2019		Número da Nota 38264 Data e Hora de Emissão 18/09/2019 16:52:03 Código de Verificação R3AEI30S
PRESTADOR DE SERVIÇOS  Razão Social: AMBIENSYS GESTÃO AMBIENTAL LTDA CPF / CNPJ: 01.679.569/0001-98 Inscrição Municipal: 07 09 0500274-9 Endereço: COSTA RICA, 000843 - BAIRRO: BACACHERI - CEP: 82510180 Tel.: 41 - 30140778 Município: CURITIBA UF: PR Email: ambiensys@ambiensys.com.br		
TOMADOR DE SERVIÇOS Nome/Razão Social: WMB SUPERMERCADOS DO BRASIL LTDA - CD BETIM CPF / CNPJ: 00.063.960/0082-66 IMU: Outro Doc.: Endereço: VIA EXPRESSA., 16111 - BAIRRO: VILA CRISTINA - CEP: 32675005 Município: Betim UF: MG Email: Aldeneide.Silva@walmart.com		
DISCRIMINAÇÃO DOS SERVIÇOS PERÍODO 18/08/2019 à 15/09/2019 SERVIÇO DE GERENCIAMENTO DE RESÍDUOS COMPREENDENDO CONSULTORIAS, ANÁLISES, PESQUISA DE OPORTUNIDADES E RISCOS, COLETA E COMPILAÇÃO DE DOCUMENTOS E FORNECIMENTO DE DADOS FINANCEIROS E LOGÍSTICOS PARA O CLIENTE SERVIÇO REALIZADO POR EQUIPE TÉCNICA NA SEDE DA EMPRESA NO MUNICÍPIO DE CURITIBA, PR. PO 4201509567 ASSESSORIA OU CONSULTORIA DE QUALQUER NATUREZA		
Valor Líquido da Nota Fiscal = R\$ 22.701,09		

 PREFEITURA MUNICIPAL DE CURITIBA SECRETARIA MUNICIPAL DE FINANÇAS NOTA FISCAL DE SERVIÇOS ELETRÔNICA - NFS-e RPS nº. 39974, Série: A, emitido em 02/12/2019, conversão em 02/12/2019		Número da Nota 39560 Data e Hora de Emissão 02/12/2019 10:40:29 Código de Verificação AVG69E0Y
PRESTADOR DE SERVIÇOS  Razão Social: AMBIENSYS GESTÃO AMBIENTAL LTDA CPF / CNPJ: 01.679.569/0001-98 Inscrição Municipal: 07 09 0500274-9 Endereço: COSTA RICA, 000843 - BAIRRO: BACACHERI - CEP: 82510180 Tel.: 41 - 30140778 Município: CURITIBA UF: PR Email: ambiensys@ambiensys.com.br		
TOMADOR DE SERVIÇOS Nome/Razão Social: WMB SUPERMERCADOS DO BRASIL LTDA - CD BETIM CPF / CNPJ: 00.063.960/0082-66 IMU: Outro Doc.: Endereço: VIA EXPRESSA., 16111 - BAIRRO: VILA CRISTINA - CEP: 32675005 Município: Betim UF: MG Email: Aldeneide.Silva@walmart.com		
DISCRIMINAÇÃO DOS SERVIÇOS PERÍODO: 16/10/2019 à 15/11/2019 TRANSPORTE DE RESÍDUOS DIVERSOS SERVIÇO REALIZADO NO MUNICÍPIO DE BETIM, MG. PO 4201556938 OUTROS SERVIÇOS DE TRANSPORTE DE NATUREZA MUNICIPAL		
Valor Líquido da Nota Fiscal = R\$ 11.159,77		

Primeiro fato que causou estranheza: além de terem sido apresentadas apenas três notas fiscais, sob a justificativa de que os documentos foram juntados por amostragem, não foi juntado o contrato de prestação de serviço que possibilitaria, com maior grau de detalhe, a identificação do objeto do serviço.

O segundo fato que causou estranheza: apenas a primeira nota se refere expressamente a remoção de entulhos orgânicos. As outras duas se referem a consultoria e outros transportes.

Desse modo, salvo em relação ao serviço acobertado pela nota fiscal nº 40704, no valor de R\$45.295,98, entendo que o contribuinte não se desincumbiu do ônus da prova do direito creditório, como vem sendo exigido pelo CARF:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007

AUTO DE INFRAÇÃO. CRÉDITOS. COFINS. DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA.

A distribuição do ônus da prova possui certas características quando se trata de lançamentos tributários decorrentes de glosa de créditos de COFINS no regime da não cumulatividade. Verifica-se que eles se encontram na esfera do dever probatório dos contribuintes. Tal afirmação decorre da simples aplicação da regra geral, de que àquele que pleiteia um direito tem o dever de provar os fatos que geram este direito. Sendo os créditos um benefício que permite ao contribuinte diminuir o valor do tributo a ser recolhido, cumpre a ele que quer usufruir deste benefício o ônus de provar que possui este direito.”

(CARF, Processo nº 19515.001366/2010-12, Recurso Voluntário, Acórdão nº 3402005.223 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, Sessão de 19 de abril de 2018)

“ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/07/2011 a 30/09/2011

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. LIQUIDEZ E CERTEZA. ÔNUS PROBATÓRIO.

Certeza e liquidez do crédito são requisitos obrigatórios para o reconhecimento do valor a ressarcir ou compensar. Nos pedidos de repetição de indébitos ou de ressarcimento de créditos, bem como na utilização de créditos em declaração de compensação, é ônus da contribuinte a demonstração de forma cabal e específica, mediante comprovação minudente, da existência do direito creditório pleiteado, o qual deve ser indeferido se não comprovada sua liquidez e certeza.”

(CARF, Processo nº 10665.900837/2014-02, Recurso Voluntário, Acórdão nº 3302-013.457 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, Sessão de 25 de julho de 2023)

Isso posto, voto pela manutenção da glosa dos créditos relacionados ao serviço de remoção de entulho, salvo em relação ao serviço acobertado pela nota fiscal nº 40704, no valor de RS45.295.98.

Serviços utilizados como insumos

A Fiscalização glosou créditos relacionados aos serviços utilizados pela Recorrente como insumos a título de “atendimento e cadastro – marketplace”, “manutenção avulsa de software”, “manutenção contratual em equipamentos de informática”, “manutenção e construção de equipamentos e instalações”, “manutenção com equipamentos de informática”, “manutenção avulsa de hardware”, “serviços de informática”, e “serviços de assistência técnica”.

A Recorrente defende estes itens de forma conjunta por entender que tais despesas estão intrinsecamente ligadas e relacionadas à manutenção das suas atividades de tecnologia.

Como apontado inicialmente, as empresas comerciais não podem aproveitar créditos de PIS e COFINS sobre insumos, na forma do artigo 3º, inciso II, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

Isso posto, voto pela manutenção das glosas dos créditos vinculados aos serviços utilizados como insumos.

Manutenção fotolab

A fiscalização glosou créditos relativos à prestação de serviços de manutenção nos equipamentos utilizados pela Recorrente, em suas lojas, para a prestação de serviços de revelação de fotografias.

A DRJ manteve a glosa sob o fundamento de que a Recorrente não trouxe nota fiscal de serviço de “revelação fotográfica”:

“Neste ponto, concordo com a argumentação do Recorrente, de que a despesa de serviços de manutenção de equipamentos de revelação fotográfica é essencial e relevante para a efetiva prestação do serviço de revelação fotográfica. Ocorre que, apesar de apresentar ex. de uma NF de serviço de manutenção, nota esta que seria o insumo que se solicita o crédito, o Recorrente não apresentou nenhuma comprovação da prestação do serviço de revelação fotográfica. Não há, na impugnação, comprovação de NFs de serviço emitidas pelo Recorrente desta atividade de “revelação fotográfica”, de modo que este é o ponto primordial utilizado para a manutenção das glosas dessa rubrica. Uma vez que O Recorrente comprove a efetiva realização deste serviço, entendo que os créditos aqui solicitados poderiam ser considerados insumos.”

Ao contrário do entendimento do v. acórdão recorrido, a nota fiscal apresentada é categórica ao comprovar a prestação do serviço, pois o prestador da manutenção da máquina é a empresa FUJIFILM DO BRASIL LTDA., referência na área de fotografias, revelações, máquinas.

Além disso, trata-se de manutenção de um equipamento de fotocenter, o que já comprovaria a prestação do serviço ou, pelo menos, a real possibilidade de prestação de serviço, já que a máquina está com a manutenção em dia.

Isso posto, voto pela reversão da glosa relacionada aos serviços de manutenção dos equipamentos utilizados na revelação de fotografias.

Comissões de cartão de crédito

Tais despesas referem-se às taxas de intermediação de pagamento por meio de cartões (“tarifas-resumo” e “tarifas-ajuste”) cobradas pelas administradoras e operadoras de cartões de crédito e débito, que a Recorrente afirma serem essenciais/relevantes para o desempenho da atividade.

A DRJ manteve a glosa levada a efeito pela Autoridade Fiscal sob os seguintes fundamentos:

“Quanto às despesas com comissões de cartões de crédito, entendo que não possam ser consideradas essenciais/relevantes mesmo para aqueles setores comprovadamente produtivos.

Por óbvio que os meios de pagamento atuais incluem, em sua grande maioria, os recebimentos por bandeiras de cartão de crédito. Mas isso é apenas um meio para o recebimento do pagamento e não um item essencial/relevante para a produção em si.”

A decisão de primeira instância não merece qualquer reparo nesse aspecto.

Como já pontuado, trata-se de empresa comercial, impedida de tomar créditos na modalidade insumos (artigo 3º, inciso II, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003) por força da natureza das atividades que exerce, o que exclui a possibilidade de aproveitamento de créditos sobre as taxas/comissões das administradoras de cartão de crédito.

Neste sentido, é firma a jurisprudência do CARF, conforme pronunciamento da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

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

Data do fato gerador: 31/01/2013, 28/02/2013, 31/03/2013, 30/04/2013, 31/05/2013, 30/06/2013, 31/07/2013, 31/08/2013, 30/09/2013, 31/10/2013, 30/11/2013, 31/12/2013

CRÉDITO. INSUMOS NA ATIVIDADE COMERCIAL. TAXA DE COMISSÃO DE CARTÕES DE CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

Para as empresas dedicadas exclusivamente ao comércio de bens, como é o caso do Contribuinte, previu o legislador no art. 3º, inciso I, a possibilidade de desconto de créditos dos bens adquiridos para a revenda, não as incluindo na disposição contida no inciso II. Assim, por mais ampla que seja a interpretação e necessidade de aplicação do princípio da não-cumulatividade, vê-se que somente haverá a possibilidade de creditamento dos bens e serviços empregados como “insumos” para as empresas que exerçam as atividades de prestação de serviços e/ou produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda. Dessa forma, embora muitas despesas sejam necessárias à atividade comercial, como as taxas de comissão de cartão de crédito, as mesmas não estão contempladas na possibilidade de aproveitamento de créditos decorrentes de insumos prevista no art. 3º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.”

(CARF, Processo nº 13855.720542/2017-40, Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte, Acórdão nº 9303-012.455 – CSRF / 3ª Turma, Sessão de 18 de novembro de 2021)

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

Período de apuração: 01/06/2006 a 31/12/2009

COFINS NÃO-CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMO. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS.

Excetuados os gastos com disposição legal específica, apenas os bens e serviços empregados no processo produtivo e que não se incluam no ativo permanente dão direito ao crédito sobre o valor de suas aquisições. Em razão de nada produzirem e de nada fabricarem, empresas dedicadas à atividade comercial não podem tomar créditos do regime não cumulativo sobre gastos com: i) embalagens (fitas adesivas incluídas nas vendas feitas pela internet); ii) combustível e manutenção de empilhadeiras utilizadas na revenda de mercadorias; iii) encargos de amortização de despesas pré-operacionais, caracterizadas pela ativação de juros pagos em contrato de financiamento firmado com o BNDES para a construção de edificação; iv) taxas pagas às administradoras de cartões de crédito.

(CARF, Processo nº 13855.721049/2011-51, Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte, Acórdão nº 9303-006.689 – 3ª Turma da CSRF, Sessão de 12 de abril de 2018)

Isso posto, voto pela manutenção da glosa dos créditos neste tópico.

Água, esgoto, carro pipa, limpeza e dedetização das lojas

A DRJ manteve as glosas de créditos referentes às despesas água e esgoto, carro pipa, limpeza das lojas e dedetização, sob os seguintes fundamentos:

“O próximo grupo de glosas versa sobre despesas de serviços relacionadas à manutenção e higiene das atividades da empresa (“água e esgoto”, “dedetização de lojas”, etc).

Novamente, para o contribuinte de forma geral, por se tratar de uma comercial varejista, nenhuma destas despesas poderia gerar crédito pelo simples fato de não poderem ser consideradas insumos. Especificamente quanto ao setor de padaria, como este trata de setor de produção de alimentos, entendo que as eventuais despesas com serviços de limpeza poderiam ser consideradas insumos, dado que são essenciais para a garantia da qualidade e segurança do produto final.

Entretanto não há nenhuma comprovação da impugnante de que algumas destas despesas teriam sido direcionadas ao setor de padaria, motivo pelo qual voto pela manutenção das glosas realizadas.”

A Recorrente sustenta que, quando do desempenho de suas atividades, deve obedecer a exigências legais e sanitárias, inclusive para fins de emissão de certificados e licenças pelas autoridades administrativas.

Prossegue argumentando que, considerando as regras de fiscalização sanitária para a comercialização de alimentos em geral, tem-se que os gastos com limpeza são indispensáveis à execução da sua atividade.

Por fim, quanto à suposta necessidade de vinculação das referidas despesas ao setor de padaria, o contribuinte aduz que não há como desmembrar essas despesas apenas para o setor de padaria. Se a Recorrente não realizar a limpeza do estoque, por exemplo, pode impactar na produção da padaria. Por isso, não há que se falar em desmembramento dessas despesas especificamente.

Considerando que a Recorrente também realiza atividade de produção de alimentos (padaria, delicatessen, confeitaria e açougue), é razoável supor que despesas com limpeza, detetização, água e esgoto são essenciais/relevantes.

Com efeito, a 3ª Turma da CSRF, no Acórdão nº 9303-009.861, chegou à conclusão de que *“despesas de manutenção e conservação, tratamento de efluentes, higienização de linha, material de laboratório e dedetização, caracterizam insumo na fabricação de produtos alimentícios, por serem itens necessários à produção, inclusive por determinação normativa legal”*.

No entanto, é incontroverso nos autos que a maior parte da atividade desenvolvida é meramente comercial (varejista) e o contribuinte não forneceu elementos que permitissem o rateio proporcional de tais gastos.

Diante da impossibilidade de rateio, não há como reverter a decisão de piso.

Este posicionamento vem sendo adotado pelo CARF em casos similares:

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

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/03/2009

CRÉDITO REGIME NÃO CUMULATIVO. SERVIÇOS DE ÁGUA E TRATAMENTO DE ESGOTO.

Impossibilidade de utilização de créditos decorrente de gastos com serviços de água e esgoto por ausência da comprovação de liquidez do crédito pretendido em razão de não se ter realizado o devido rateio dos valores destas despesas atribuíveis ao processo produtivo do contribuinte e pela segregação da participação destes dispêndios em relação a outras atividades estranhas à produção.”

(CARF, Processo nº 11065.904194/2013-17, Recurso Voluntário, Acórdão nº 3402-011.268 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, Sessão de 19 de dezembro de 2023) (g.n.)

Equipamentos de padaria, deli, confeitaria, açougue e peixaria

A DRJ manteve a glosa dos créditos relacionadas a encargos de depreciação de alguns itens do ativo imobilizado aduzindo que, embora a RFB admita o aproveitamento de

créditos em relação a atividade de padaria, confeitaria e similares, o excluí expressamente em relação a açougue, peixaria e correlatos:

“Por fim, quanto à conta contábil 410914 – “EQUIPAMENTOS DE PADARIA, DELI, AÇOUGUE E PEIXARIA”, o Recorrente afirma que “diversas máquinas e equipamentos que são incorporados ao ativo imobilizado e utilizados em sua atividade operacional, dentre os quais destaca-se equipamentos de Padaria, Deli, Açougue e Peixaria (fornos, batedeiras, fatiadores de frios, moedores, embaladores, refrigerados e aquecidos, ilha central de congelados, vitrines refrigeradas, freezer e balcões expositor e correlatos)”. Enuncia, ainda, que solução de consulta nº 183/2017 possibilita o creditamento de PIS e COFINS por supermercados.

Quanto a glosa desta rubrica, reforço os argumentos já anteriormente expostos. A SC nº 183/2017 justamente reforça que o setor específico de padaria permite a apuração de créditos na modalidade de insumos. A SC citada, de forma taxativa, não inclui o setor de açougue entre os setores passíveis de apuração de créditos de insumos.”

A esse respeito, a Recorrente alega que o referido maquinário pode ser utilizado em mais de uma atividade: um fatiador de frios, por exemplo, pode ser usado tanto na padaria na produção de pães recheados, quanto no açougue como venda independente; já o forno pode ser utilizado tanto na padaria quanto no setor de confeitaria para produção de bolos.

Entendo que, nesse aspecto, assiste razão ao contribuinte.

O CARF já se manifestou sobre a possibilidade de apropriação de créditos sobre encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado de supermercados, utilizados em setores produtivos, como padaria, rotisseria, confeitaria, cafeteria, lanchonete e restaurante:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

NÃO CUMULATIVIDADE. ATIVO IMOBILIZADO. ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO. SUPERMERCADO. COMÉRCIO VAREJISTA DE MERCADORIAS. ATIVIDADES DIVERSIFICADAS. POSSIBILIDADE.

No caso de supermercado que mantém, além da atividade de revenda de bens, setores de padaria, rotisseria, confeitaria, cafeteria, lanchonete e restaurante, é permitida a apuração de créditos na modalidade de aquisição de insumos (art. 3º, caput, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003) para estes setores específicos, nos termos da Solução de Consulta nº 183 - Cosit, de 17/03/2017, e da Solução de Consulta nº 34 - Cosit, de 18/03/2021.”

(CARF, Processo nº 19311.720307/2015-3

0, Recurso Voluntário, Acórdão nº 3402-008.772 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, Sessão de 27 de julho de 2021) (g.n.)

Reputo que tal entendimento é perfeitamente extensível aos setores de açougue e de peixaria, em que ocorre o corte, o fatiamento e a desossa das carnes.

Portanto, voto pela reversão da glosa de créditos calculados sobre os encargos de depreciação dos seguintes itens do ativo imobilizado: fornos, batedeiras, fatiadores de frios, moedores, embaladores, refrigerados e aquecidos, ilha central de congelados, vitrines refrigeradas, freezer e balcão expositor.

Frete de produtos acabados entre estabelecimentos do contribuinte

A Recorrente detalhou a logística dos seus centros de distribuição apontando a relevância das despesas com o transporte de mercadorias entre os centros de distribuição e suas filiais.

Segundo ela, a logística dos Centros de Distribuição são imprescindíveis para o desenvolvimento de suas atividades porque (i) reduzem as distâncias entre os fornecedores e suas lojas; (ii) diminuem a área de armazenagem das lojas; (iii) reduzem os custos de manutenção de estoques; (iv) aumentam o volume de entregas; (v) garantem a disponibilidade dos produtos em todas as lojas da região; (vi) evitam o perecimento das mercadorias nas lojas e (vii) combatem o excesso de produtos nas lojas e erros na previsão de vendas.

De acordo com o contribuinte, como todos os trajetos percorridos são etapas para levar, ao final, a mercadoria ao consumidor final, a hipótese de creditamento tem como base a inteligência do artigo 3º, inciso IX, da Lei 10.833/03, que se refere a armazenagem e frete para a venda.

Por fim, a Recorrente sustenta que o aproveitamento de crédito desses fretes, por sua relevância e essencialidade, também está amparado pelo artigo 3º, inciso II, das nº 10.637/02 e 10.833/03.

Pois bem.

Até recentemente, esta Relatora se posicionava no sentido de admitir o aproveitamento de créditos sobre frete de produtos acabados entre estabelecimentos do contribuinte.

No entanto, em 26 de setembro de 2024, a 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais aprovou a Súmula nº 217 do CARF, segundo a qual *“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.”*

De acordo com o disposto no artigo 123, § 4º, do RICARF, as Súmula do CARF deverão ser observadas nas decisões dos órgãos julgadores.

Portanto, voto pela manutenção da glosa dos créditos sobre o frete de produtos acabados entre estabelecimentos do contribuinte.

Serviços de coleta de numerários, segurança e vigilância das lojas, avarias indenizadas

A fiscalização promoveu a glosa de créditos relacionados a coleta de numerários, segurança e vigilância das lojas sob o fundamento de que se trata de despesas de natureza geral ou administrativas.

A DRJ manteve a glosa afirmando que tais despesas, caso vinculadas a armazenagem, o seriam apenas de forma indireta, não autorizando o creditamento pretendido.

A Recorrente alega que todas essas despesas estão intrinsicamente relacionadas aos Centros de Distribuição do Recorrente e são incorridas justamente para viabilizar a armazenagem de seus produtos e, posteriormente, sua revenda.

Afirma que a interpretação levada a efeito pelo acórdão da DRJ, afeta o próprio princípio da não-cumulatividade, transformando aquela etapa da cadeia em uma etapa cumulativa (valores de PIS e COFINS não creditáveis).

Acrescenta que tal entendimento afronta diretamente o princípio da isonomia, uma vez que não há como suportar que o contribuinte que incorre nos gastos para possuir o seu próprio local de armazenagem de e que incorra nos gastos para a manutenção e segurança desse espaço, não possa ter seu direito ao crédito garantido, enquanto aquele que contrata terceiro para a prestação de um serviço que englobe todas as atividades faz jus ao crédito integral.

A decisão de piso não merece reparo.

Como as despesas com coleta de numerários, segurança e vigilância das lojas e avarias indenizadas não têm relação direta com as atividades que o contribuinte desenvolve, inviável o creditamento pretendido.

Nesse sentido, segue a orientação contida na Solução de Consulta Cosit nº 67/2017:

“Solução de Consulta Cosit nº 67, de 20 de janeiro de 2017

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP CONCESSIONÁRIA DE SERVIÇO PÚBLICO. FORMAS DE APURAÇÃO DE CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE.

Nos casos em que aplicáveis, as regras especiais de apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep pelas concessionárias de serviço público estabelecidas no § 21 do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, são excludentes de outras formas de creditamento, inclusive da modalidade aquisição de insumos prevista no inciso II do art. 3º da mesma Lei nº 10.637, de 2002.

Tratando-se de pessoa jurídica que presta serviço de saneamento básico, com tratamento e distribuição de água e captação e tratamento de esgoto, desde que não sejam aplicáveis as regras especiais de creditamento mencionadas anteriormente, na sistemática de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep:

a) há possibilidade de creditamento, na modalidade aquisição de insumos, em relação aos dispêndios com os serviços de manutenção das redes pluviais, compreendendo abertura de valas e reparo de tubulações, tendo em vista que são diretamente aplicados na execução do serviço oferecido pela consulente;

b) há possibilidade de creditamento, na modalidade aquisição de insumos, em relação aos dispêndios com os serviços de ligação, religação e leitura de hidrômetros, tendo em vista que são diretamente aplicados na execução do serviço oferecido pela consulente;

c) não há possibilidade de creditamento, na modalidade aquisição de insumos, em relação aos dispêndios com os serviços de vigilância e segurança, tendo em vista que constituem atividades intermediárias da pessoa jurídica.

Dispositivos Legais: art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002; art. 15 da Lei nº 10.865, de 2004; Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964; art. 66 da Instrução Normativa SRF no 247, de 2002.” (g.n.)

Este entendimento também encontra respaldo na jurisprudência do CARF, segundo a qual tais gastos estão associados à atividade empresarial como um todo:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

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

NÃO CUMULATIVIDADE. SERVIÇOS GERAIS E DE VIGILÂNCIA. AUSÊNCIA DE VINCULAÇÃO COM OS BENS E SERVIÇOS PRODUZIDOS. IMPOSSIBILIDADE DE APURAÇÃO DOS CRÉDITOS.

Os dispêndios com serviços gerais e de vigilância não geram créditos na não cumulatividade do PIS e Cofins porque não podem ser vinculados, direta ou indiretamente, aos bens e serviços produzidos, já que estão associados à atividade empresarial como um todo.

(CARF, Processo nº 19311.720364/2011-95, Recurso De Ofício e Voluntário, Acórdão nº 3401002.084 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Sessão de 29 de novembro de 2012)

Pelo exposto, voto pela manutenção das glosas dos créditos relacionados a despesas com serviços de segurança e vigilância.

Despesas aduaneiras na importação

A Recorrente alega a nulidade do lançamento porque a fiscalização não especificou do que se tratava a glosa denominada “gastos aduaneiros”.

Acrescenta que as despesas aduaneiras são relevantes e essenciais às suas atividades, devendo gerar direito ao abatimento de créditos.

No entanto, a Recorrente não comprovou ter contratado qualquer serviço ou pago qualquer despesa relacionada ao comércio exterior. Na verdade, a Recorrente sequer informa o que teria importado, a fim de possibilitar a vinculação do produto importado com a atividade por ela desenvolvida.

Assim, a Recorrente desincumbiu-se do ônus que lhe cabia, o que impede o reconhecimento do direito creditório, como já decidido pelo CARF:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/08/2004 a 30/09/2004

PEDIDO DE COMPENSAÇÃO. BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMO. CERTEZA E LIQUIDEZ DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. ÔNUS DA PROVA.

É do Contribuinte o ônus de comprovar a certeza e liquidez do crédito pretendido compensar. **Não comprovada sua aquisição ou fornecimento, é cabível a glosa de valores que serviram de base de cálculo dos créditos a descontar, a título de bens e serviços utilizados como insumos.”**

(CARF, Processo nº 10940.001144/2005-30, Embargos, Acórdão nº 3001-000.879 – 3ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária, Sessão de 18 de julho de 2019) (g.n.)

Em razão disso, nego provimento ao recurso voluntário na parte relacionada às despesas aduaneiras supostamente incorridas na importação.

Serviços de carregamento, descarregamento ou paletização

A DRJ manteve a glosa levada a efeito pela fiscalização asseverando que os serviços de carregamento, descarregamento ou paletização não estão incluídos no conceito de frete ou de armazenagem, de modo que as respectivas despesas não permitem apuração de créditos de PIS e COFINS com base no artigo 3º, inciso IX, das Leis 10.833/2003 e 10.637/2002.

Entendo que, nesse aspecto, a decisão de piso não merece prosperar.

O crédito da COFINS previsto no inciso IX do artigo 3º da Lei 10.833/2003, que se estende ao PIS por força do disposto no artigo 15, inciso II, do mesmo diploma, não restringe o direito à despesa com aluguel de depósito ou armazém, pois a lei não faz essa redução no dispositivo.

Não se pode perder de vista, ademais, que a operação de armazenagem pressupõe, além da guarda física das mercadorias, a entrada e saída dos bens no recinto (transbordo), controles logísticos, limpeza, conservação, segurança, consolidação, etc.

Nesse sentido, constata-se que a armazenagem só se realiza com as operações de entrada e saída dos produtos em um determinado recinto, não se restringindo, portanto, ao período em que tais bens se encontrem depositados, razão pela qual o direito ao crédito se estende às operações de organização, acondicionamento, conservação etc.

O CARF vem entendendo que estão englobados nos custos da armazenagem as despesas correlatas, como carregamento, descarregamento e paletização, dentre outros, como se colhe dos precedentes reproduzidos abaixo:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/10/2009 a 30/11/2009

NÃO CUMULATIVIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES. CRÉDITO. ARMAZENAGEM. POSSIBILIDADE.

Geram direito a crédito da contribuição os dispêndios com armazenagem em operações de venda, abarcando, além dos custos decorrentes da utilização de um determinado recinto, os gastos relativos a operações correlatas, como (i) recepção e expedição, (ii) movimentação de carga e descarga, (iii) braçagem, (iv) taxas administrativas, (v) paletização, (vi) monitoramento, (vii) unitização, (viii) vestir ou despir estoniquetes, (ix) recuperação de frio, (x) transbordo, (xi) serviços de crossdocking e (xii) vistoria, observados os demais requisitos da lei.”(CARF, Processo nº 11080.724341/2010-28, Recurso Voluntário, Acórdão nº 3201-010.511 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Sessão de 27 de abril de 2023, Hécio Lafetá Reis – Presidente e Relator)

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

Período de apuração: 01/07/2012 a 30/09/2012

NÃO CUMULATIVIDADE. REVENDA. EXPORTAÇÃO. SERVIÇOS DE CARGA, DESCARGA E ARMAZENAGEM DE GRÃOS EM ARMAZÉM. CRÉDITO. POSSIBILIDADE.

Geram desconto de crédito das contribuições não cumulativas os dispêndios com serviços de carga, descarga e armazenagem de grãos em armazéns situados no porto de embarque dos produtos destinados à exportação.”

(CARF, Processo nº 11070.900279/2014-20, Recurso Voluntário, Acórdão nº 3201-008.521 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Sessão de 27 de maio de 2021, Paulo Roberto Duarte Moreira – Presidente Redator)

Dessa forma, voto por reverter a glosa dos créditos vinculados às despesas com os serviços correlatos ao frete e à armazenagem nas operações de venda, como carga, descarga e paletização de mercadorias.

Créditos de PIS e COFINS apurados sobre o valor do ICMS-ST pago na aquisição da mercadoria revendida

A autoridade fiscal informa que o contribuinte se aproveitou de créditos de PIS e COFINS que incluíram o ICMS-ST na base de cálculo, medida que seria vedada, conforme orientação da Solução de Consulta COSIT nº 106/2014.

Vejamos o respectivo trecho do Termo de Verificação Fiscal:

Em 14/03/2022 foram disponibilizadas as informações solicitadas nas próprias planilhas anexadas ao Termo de Intimação acima mencionado, e com base nelas concluímos que houve o aproveitamento do ICMS-ST em vários itens nos anos calendário ora fiscalizados, o que é vedado pela legislação.

Nesses casos, a base de cálculo para fins de crédito utilizada pelo sujeito passivo, é sempre maior do que o total dos produtos, uma vez que, essa base de cálculo inclui o montante do ICMS-ST.

O ICMS-Substituição Tributária que consta na nota fiscal emitida pelo vendedor-substituto da mercadoria, não compõe a base de cálculo das contribuições devidas pelo vendedor, ou seja, não há incidência de PIS/Cofins sobre o valor do ICMS-ST na etapa anterior.

A administração tributária já possui manifestação expressa, contida na Solução de Consulta COSIT nº 106, de 2014, que nos termos do art. 9º da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, tem efeito vinculante no âmbito da RFB:

Efetuamos então, com base nas informações prestadas pelo sujeito passivo, a totalização dos montantes de ICMS-ST utilizados para fins de tomada de créditos, e que deverão ser glosados. Os valores foram totalizados na planilha “DEMONSTRATIVO DO ICMS-ST UTILIZADO COMO BC do CRÉDITO A GLOSAR”,

A DRJ manteve a glosa desses créditos asseverando que o ICMS-ST pago pelo adquirente na condição de substituto não integra o valor das aquisições de mercadorias para revenda, por não constituir custo de aquisição, mas mera antecipação do imposto devido pelo contribuinte substituído. Em razão disso, não poderia a pessoa jurídica descontar créditos de PIS e Cofins sobre a parcela do ICMS-ST.

A Recorrente, por sua vez, pleiteia a reversão da glosa dos créditos sobre o ICMS substituição tributária pago na aquisição de mercadorias por entender que esse ICMS compõe o custo de aquisição, devendo, por isso, ser incluído na base de cálculo do crédito do PIS e da COFINS a ser descontado.

A decisão de piso não merece reparo.

O valor do ICMS-ST destacado na nota fiscal e recolhido antecipadamente pelo contribuinte substituto não pode compor o custo de aquisição da mercadoria adquirida, posto que esse valor, embutido no montante do preço pago pelo adquirente (contribuinte substituído), corresponde exatamente ao valor do imposto que o contribuinte substituído deixará de recolher aos cofres estaduais no instante em que efetuar a operação de venda.

Não se pode olvidar que o ICMS-ST não constitui tributo devido na aquisição da mercadoria para revenda, mas imposto devido pelo adquirente, que deveria recolher o referido imposto quando da saída da mercadoria, mas não o faz, porque o valor já fora recolhido pelo contribuinte substituto na operação anterior.

Assim, o contribuinte não pode se creditar de uma parcela que integra o seu faturamento, já que sobre o faturamento, há pagamento de contribuição e não desconto de crédito, os quais incidem sobre custos, despesas ou encargos, conforme estabelecido no art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

Logo, o ICMS-ST não dá direito a créditos de PIS e COFINS para o adquirente, por não constituir custo de aquisição, mas uma antecipação do imposto devido pelo substituído na saída.

Referido entendimento encontra respaldo na jurisprudência do CARF:

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

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

NÃO CUMULATIVIDADE. ICMS ST. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

O ICMS ST não dá direito a crédito para o adquirente por não constituir custo de aquisição, mas uma antecipação do imposto devido pelo substituído na saída.”

(CARF, Processo nº 19311.720307/2015-30, Recurso Voluntário, Acórdão nº 3402-008.772 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, Sessão de 27 de julho de 2021) (g.n.)

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

Período de apuração: 01/04/2017 a 30/06/2017

REGIME NÃO CUMULATIVO. ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.

O ICMS substituição tributária (ICMS-ST), pago pelo adquirente na condição de contribuinte substituto, não integra o valor das aquisições de mercadorias para revenda, por não constituir custo de aquisição, mas uma antecipação do imposto devido pelo contribuinte substituído na operação de saída da mercadoria.”

(CARF, Processo nº 19679.721379/2019-69, Recurso Voluntário, Acórdão nº 3302-012.935 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, Sessão de 24 de outubro de 2022, Walker Araújo – Relator) (g.n.)

Não se perca de vista, ademais, que a Primeira Seção do STJ, no julgamento conjunto dos EREsp 1959571/RS, REsp 2075758/ES e REsp 2072621/SC, sob o rito dos recursos repetitivos (Tema Repetitivo nº 1231), com trânsito em julgado em 16/08/2024, fixou as seguintes teses:

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.” Considerando que as decisões proferidas pelo STJ sob o rito dos repetitivos transitadas em julgado são de reprodução obrigatória por este Conselho, nos

termos do artigo 99 do RICARF, voto no sentido de manter a glosa dos créditos apropriados sobre o valor do ICMS-ST.

Produtos sujeitos à alíquota zero que foram objeto de tributação

A Recorrente alega que a fiscalização promoveu a cobrança das contribuições em duplicidade.

Isso porque, quando analisou os itens sujeitos a alíquota zero, a fiscalização reconheceu expressamente que itens em tese submetidos à alíquota zero foram tributados na venda (ou seja, que a Recorrente fez um pagamento a maior). Não obstante, negou o direito de crédito com relação aos mesmos itens na entrada.

A decisão de piso não merece reparo.

Mesmo que, de fato, tenha havido indevida tributação de produtos sujeitos à alíquota zero, tal situação teria gerado, no máximo, direito à repetição do indébito, na forma dos artigos 165/168 do CTN, mas nunca direito a créditos da não cumulatividade, regidos pelo artigo 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03.

Desse modo, voto pela manutenção da glosa dos créditos relacionados aos produtos sujeitos à alíquota zero que teriam sido, em tese, indevidamente tributados.

Créditos sobre o Adicional de 1% da COFINS-Importação

O STF, no julgamento do RE 1.178.310 (Tema 1.047 da repercussão geral), encerrado em 14/09/2020, reconheceu a validade do adicional de 1% da Cofins-Importação, assim como a vedação ao aproveitamento de créditos.

Há diversos precedentes do CARF neste sentido:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO (II)

Ano-calendário: 2014, 2015, 2016, 2017, 2018

COFINS-IMPORTAÇÃO. ALÍQUOTA ADICIONAL DE 1%.

A questão sobre a majoração em 1% da alíquota da Cofins-Importação foi apreciada pelo STF no Recurso Especial nº 1.178.310/PR, com julgamento na sistemática de Repercussão Geral. Foram fixadas as seguintes teses de repercussão geral: I - É constitucional o adicional de alíquota da Cofins-Importação previsto no § 21 do artigo 8º da Lei nº 10.865/2004; e II - A vedação ao aproveitamento do crédito oriundo do adicional de alíquota, prevista no artigo 15, § 1º-A, da Lei nº 10.865/2004, com a redação dada pela Lei 13.137/2015, respeita o princípio constitucional da não cumulatividade.”

(CARF, Processo nº 10314.720672/2018-92, Recurso Voluntário, Acórdão nº 3402-010.285 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, Sessão de 21 de março de 2023)

Considerando que as decisões com trânsito em julgado, proferidas pelo STF sob o rito da repercussão geral, são de reprodução obrigatória por este Conselho, nos termos do artigo 99 do RICARF, voto pela manutenção da glosa.

Valores excluídos da base de cálculo do PIS e da COFINS

A autoridade fiscal enumerou as seguintes contas contábeis que foram lançadas como “omissão de receitas”:

[illegible][illegible]

Nesse aspecto, os lançamentos se deram em função de:

i)divergências entre os valores apresentados no balancete contábil e aqueles declarados na EFD-C;

ii) não declaração de receitas/sem informações declaradas na EFD-C;

iii) conta indicada como redutora de custos que, pela ótica do contribuinte, não caracterizaria receita.

Descontos obtidos junto aos fornecedores

Embora a Recorrente tivesse apresentado alguns acordos comerciais firmados com seus fornecedores e respectivas notas fiscais, a fim de comprovar os descontos obtidos, a Autoridade Fiscal não os reconheceu como descontos incondicionais porque estes não estavam indicados no documento fiscal, como se colhe do trecho abaixo reproduzido, extraído do TVF:

Essa documentação apresentada, demonstra o equívoco de entendimento do sujeito passivo, de que os descontos acordados seriam descontos incondicionais, e dessa forma, só nos resta tributar os valores envolvidos, como receitas da atividade da empresa.

Em todos os acordos comerciais apresentados e que encontram-se na planilha “BPSE_II”, disponibilizada em 22/02/2022, há menção a diversos percentuais de “descontos”, dentre eles “descontos comerciais”, “desconto aniversário,” “desconto abertura de loja” e “descontos logística”, todos eles calculados em relação ao total da nota fiscal, o que evidencia que não se enquadram em descontos incondicionais conforme argumento o sujeito passivo.

Como o crédito de PIS e da COFINS foi sempre tomado pelo valor total das notas fiscais, fica implícito que o sujeito passivo considera como custo de aquisição esses valores totais, e as bonificações recebidas mediante descontos **quando do pagamento**, não são considerados nesse custo, estando unicamente sendo utilizadas para acerto de contas.

Isso demonstra que tais bonificações e descontos, que não foram considerados como custos quando da tomada de créditos, nada mais são do que receitas da atividade da empresa. Caso fossem elas consideradas como custos, o crédito dos tributos deveria ter sido tomado pelo valor líquido (valor total das notas fiscais-valor das bonificações/descontos)

O fato dessas bonificações ou descontos condicionais obtidos junto a seus fornecedores, baseados em contratos de fornecimento, serem abatidos do total a pagar quando da liquidação das notas fiscais respectivas, não as transforma em descontos incondicionais, e dessa forma os torna uma receita da atividade.

A DRF manteve a exigência de PIS e COFINS sobre os descontos pactuados com os fornecedores da Recorrente aduzindo que somente os descontos considerados incondicionais podem ser excluídos da base de cálculo das contribuições, assim entendidos aqueles que constam da nota fiscal de venda e não dependem de evento posterior à emissão desses documentos.

Em seu recurso, a Recorrente alega que, independentemente do fato de os descontos não constarem da Nota Fiscal, porque essa exigência se aplica somente ao fornecedor, não se trata de receita, mas, sim, redução de custo de aquisição da mercadoria.

Para o contribuinte, quem realiza o fato gerador do PIS e COFINS é o vendedor (fornecedor). A Recorrente auferir receita somente na etapa seguinte, na posterior revenda da mercadoria adquirida a consumidor final.

Além disso, trata-se de descontos incondicionais, posto que os termos do contrato são previamente acordados e não estão sujeitos a condições futuras.

Assiste razão à Recorrente.

Primeiramente, importa destacar que os acordos comerciais firmados com fornecedores, no ramo de atividade da Recorrente, é prática corriqueira, com o objetivo de potencializar o resultado das vendas para os consumidores finais, momento no qual efetivamente haverá ingresso financeiro, e, portanto, receita tributável.

Desta forma, não se pode considerar vantagens econômicas decorrentes de acordos comerciais como receita para fins de incidência de PIS e COFINS.

Como pontuado por José Antônio Minatel, no recebimento de mercadorias recebidas em bonificação não há receita, sendo pertinente a aferição de conteúdo de outra realidade - a mensuração dos custos:

“Nesse sentido, não é incomum encontrar registro das mercadorias recebidas em bonificação apontando a conta de receita como contrapartida para a escrituração das mercadorias que, nessa condição, adentram o estoque da empresa, sistemática que conduz à indevida apuração de “receita” no momento da entrada das mercadorias. Esse procedimento não condiz com a realidade, nem com os preceitos norteadores da elaboração das demonstrações financeiras, além de distorcer a apuração do resultado da entidade empresarial. Não há receita no

momento da aquisição de mercadorias bonificadas, pois anda não há atividade inerente à sua obtenção, tampouco ingresso financeiro; pelo contrário, no recebimento de mercadorias é pertinente a aferição de conteúdo de outra realidade: a mensuração dos custos dos bens adquiridos, levando em consideração os desembolsos já efetuados e outros líquidos e certos já compromissados.” (“Conteúdo do Conceito de Receita”, Editora MP, pag. 227/228)

Como reconhecido pelo Plenário do STF no julgamento do RE 606.107, de relatoria da Ministra Rosa Weber, *“O conceito de receita, acolhido pelo art. 195, I, “b”, da Constituição Federal, não se confunde com o conceito contábil”*:

“O conceito de receita, acolhido pelo art. 195, I, “b”, da Constituição Federal, não se confunde com o conceito contábil. Entendimento, aliás, expresso nas Leis 10.637/02 (art. 1º) e Lei 10.833/03 (art. 1º), que determinam a incidência da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS não cumulativas sobre o total das receitas, “independentemente de sua denominação ou classificação contábil”. Ainda que a contabilidade elaborada para fins de informação ao mercado, gestão e planejamento das empresas possa ser tomada pela lei como ponto de partida para a determinação das bases de cálculo de diversos tributos, de modo algum subordina a tributação. A contabilidade constitui ferramenta utilizada também para fins tributários, mas moldada nesta seara pelos princípios e regras próprios do Direito Tributário. Sob o específico prisma constitucional, receita bruta pode ser definida como o ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições.”

Assim, ainda que o valor do desconto obtido pelo adquirente junto ao seu fornecedor possa ser registrado como receita, por força das normas contábeis, por não ostentar a condição de elemento novo e positivo que se integra de modo definitivo ao patrimônio do contribuinte, não atende ao conceito constitucional de receita, não podendo, por esta razão, sofrer a incidência de PIS/COFINS.

Esta foi a linha de entendimento adotada pelo STJ para afastar a exigência do PIS e da COFINS sobre o valor dos descontos obtidos pelo contribuinte junto a seus fornecedores, no julgamento do RESP 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 10.833/2003. 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.

[...] 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.

(STJ, REsp 1.836.082/SE, Relatora Ministra Regina Helena Costa, Primeira Turma, DJe de 12/05/2023)

Veja-se que, nesta oportunidade, a Corte entendeu que o desconto comercial, independentemente da forma como é concedido, não se amolda ao conceito de receita, mas, sim, de redutora do custo de aquisição. Consequentemente, é despiciendo perquirir se se trata de desconto condicionado ou incondicionado.

Com efeito, a identificação da natureza do desconto – se condicionado ou não – só importa do ponto de vista do vendedor/fornecedor, considerando o disposto no artigo 1º, § 3º, inciso V, alínea “a”, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, já que é este quem auferir receita nessa etapa da cadeia de produção/circulação:

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

(...) V - referentes a:

a) vendas canceladas e aos **descontos incondicionais concedidos**; (...).”

Partindo da premissa de que o desconto concedido pelo fornecedor não se amolda ao conceito constitucional de receita, da mesma forma, também é irrelevante que este esteja ou não indicado na nota fiscal, como já decidido pela Câmara Superior de Recursos Fiscais:

“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.

(CARF, Processo nº 10480.722794/2015-59, Acórdão nº 9303-013.338 - 3ª Turma da CSRF, sessão de 20/09/2022, Relator Conselheiro Valcir Gassen)

Referido entendimento não é novo, já tendo sido adotado pelo então Segundo Conselho de Contribuintes:

“BONIFICAÇÃO DE MERCADORIAS. NÃO INCIDÊNCIA.

Não se subsume ao conceito de faturamento, nem no conceito de receita, a obtenção de descontos mediante a bonificação de mercadorias, eis que tais vantagens não se originam da venda de mercadorias nem da prestação de serviços, mas estão ligadas essencialmente a operações que ensejam custos e não receitas.”

(2º Conselho de Contribuintes, 3ª Câmara, Recurso Voluntário nº 223.405, Relator Conselheiro José Henrique Longo, julgado em 18/05/2005)

Desse modo, não se tratando de receita do adquirente, mas, sim, redução de custo de aquisição, não há que incidir PIS e COFINS sobre o valor dos descontos concedidos pelos fornecedores da Recorrente.

Pelo exposto, voto pelo afastamento da acusação fiscal de omissão de receitas em relação às contas contábeis relativas aos descontos concedidos pelos fornecedores da Recorrente, por entender que estes não compõem a base de cálculo do PIS e da COFINS por ela devidos.

Reversão de provisões de valores que não foram pagos a título de frete

Com relação à conta 400068 REC DESPESAS FRETES, a Recorrente afirma que se trata de reversão de provisão de valores que não foram pagos a título de frete, que devem ser excluídos da base de cálculo do PIS e da Cofins.

A DRJ manteve a exigência das contribuições sobre esses valores aduzindo que o contribuinte não logrou fazer prova a seu favor.

A decisão de piso não merece reforma.

O artigo 1º, § 3º, inciso V, alínea “b”, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, dispõe o seguinte sobre as reversões de provisões:

“(…) § 3º: Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo, as receitas:

(…) V - referentes a:

(…) b) **reversões de provisões** e recuperações de créditos baixados como perda, **que não representem ingresso de novas receitas**, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de participações societárias, **que tenham sido computados como receita**; (Redação dada pela Lei nº 12.973/2014)”

A reversão da provisão, lançada em uma conta de receita (Pronunciamento CPC 00 – “diminuição de passivo”), não é considerada como uma receita tributável para fins de PIS e COFINS por força das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

Este tratamento é dispensado porque não promove um efetivo acréscimo de riqueza no patrimônio líquido; tão somente recompõe o patrimônio líquido, anteriormente afetado negativamente pela constituição da provisão.

Para que seja conferido tal tratamento, pela letra da lei, é necessário que estas provisões tenham sido computadas como receita anteriormente.

A jurisprudência do CARF também faz esta leitura dos dispositivos legais citados:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007

REVERSÃO DE PROVISÕES.

A apresentação dos lançamentos contábeis relativos a reversões de provisão, **com a prova de sua veracidade e de que o montante escriturado foi agregado ao valor das receitas de prestação de serviços declaradas em DIPJ**, autoriza a sua exclusão para efeito de apuração da contribuição.”

(CARF, Processo nº 19515.001366/2010-12, Recurso Voluntário, Acórdão nº 3402005.223 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, Sessão de 19 de abril de 2018)

No caso concreto, como apontado pela fiscalização e pela DRJ, o contribuinte não logrou fazer prova a seu favor, razão pela qual voto no sentido de manter a exigência das contribuições.

Crédito presumido de ICMS e recuperação de tributos pagos a maior

A Recorrente alega que a LC 160/2017 incluiu os parágrafos 4º e 5º no artigo 30 da Lei 12.973/14, os quais fixaram que qualquer benefício de ICMS deve ser equiparado a uma subvenção para investimento.

Uma vez qualificados como “subvenção para investimento”, os incentivos fiscais devem ser expressamente excluídos da base de cálculo de tais contribuições, nos termos do art. 3, IX da Lei 10.833/0397, haja vista que o PIS e a COFINS também são beneficiadas pela edição da LC nº 160/17;

Quanto à conta 430413 RECUPERACAO DE DESPESAS - OUTRAS DESP OPER, a Recorrente afirma que estão registrados diversos valores não tributados pelo PIS e COFINS.

Cita, como exemplo, valores de recuperação de tributos pagos a maior, aduzindo que tais valores, de acordo com entendimento da própria RFB (Ato Declaratório SRF nº 25/2003 e Solução de Consulta DISIT nº 10/2013), não devem ser incluídos na base de cálculo do PIS e da Cofins.

A DRJ manteve a cobrança das contribuições sobre esses valores novamente asseverando que não há prova do alegado.

Novamente, tem-se que a Recorrente não trouxe argumentos ou elementos de prova capazes de alterar as conclusões do acórdão recorrido.

Nesse passo, voto pela manutenção da exigência do PIS e da COFINS sobre os valores excluídos da base de cálculo do PIS e da COFINS a título de subvenções para investimento e tributos recuperados.

Incidência de juros de mora sobre a multa de ofício

Por fim, a Recorrente alega ser indevida a imposição de juros de mora sobre a multa de ofício lançada e não paga no vencimento.

Não assiste razão ao contribuinte.

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, através do verbete sumular nº 108, consagrou o entendimento de que é devida a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício aplicada:

“Súmula CARF nº 108: Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.”

Nos termos do artigo 123, § 4º, do RICARF, o enunciado de súmula do CARF é de observância obrigatória pelos julgadores.

Portanto, voto pela manutenção da incidência de juros de mora sobre a multa de ofício aplicada.

Conclusão

Por todo o exposto, voto no sentido de rejeitar as preliminares de nulidade do acórdão recorrido e do lançamento, e, no mérito, dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para:

- a) determinar a reversão da glosa dos créditos relacionados ao IPTU e às taxas condominiais dos imóveis alugados pela Recorrente, pagos por ela na condição de locatária, por força de cláusulas contratuais;
- b) determinar a reversão da glosa dos créditos relacionados à aquisição dos materiais de embalagens utilizados na produção de alimentos nos setores de padaria, deli, confeitaria, açougue e peixaria;
- c) determinar a reversão da glosa dos créditos relacionados aos serviços correlatos à armazenagem de mercadorias na operação de venda, como carga, descarga e paletização;
- d) determinar a reversão da glosa dos créditos relacionados aos itens fornecidos aos trabalhadores como medidas de prevenção à Covid, como máscaras e álcool em gel, independentemente do setor onde esses itens foram empregados;
- e) determinar a reversão da glosa dos créditos relacionados à aquisição de EPIs e uniformes utilizados pelos funcionários que atuam nos setores de padaria, deli, confeitaria, açougue e peixaria;
- f) determinar a reversão da glosa dos créditos relacionados ao serviço de remoção de entulho acobertado pela nota fiscal nº 40704, no valor de RS45.295.98;
- g) determinar a reversão da glosa de créditos calculados sobre os encargos de depreciação de fornos, batedeiras, fatiadores de frios, moedores, embaladores, refrigerados e aquecidos, ilha central de congelados, vitrines refrigeradas, freezer e balcão expositor.
- h) determinar a reversão da glosa relacionada aos serviços de manutenção dos equipamentos utilizados na revelação de fotografias (manutenção fotolab).
- i) afastar a acusação fiscal de omissão de receitas em relação às contas contábeis relativas aos descontos dos fornecedores, por reconhecer que os descontos concedidos pelos fornecedores da Recorrente não compõem a base de cálculo do PIS e da COFINS por ela devidos.

É como voto.

Assinado digitalmente

Joana Maria de Oliveira Guimarães

VOTO VENCEDOR

Conselheiro **Fábio Kirzner Ejchel**, redator designado

Superadas as questões decididas por unanimidade e por maioria nos termos do voto do Relator, o Colegiado entendeu por bem, em que pesem os argumentos trazidos no voto vencido, manter, por voto de qualidade, a glosa dos créditos relacionados ao IPTU e às taxas condominiais dos imóveis alugados pela Recorrente, pagos por ela na condição de locatária, por força de cláusulas contratuais e manter a acusação fiscal de omissão de receitas em relação às contas contábeis relativas aos descontos dos fornecedores.

Como Conselheiro designado para redigir o voto vencedor, passo a esclarecer as razões de decidir abordadas pelo Colegiado nesses dois pontos específicos.

1) Glosa de créditos relacionados ao IPTU e às taxas condominiais dos imóveis alugados

A empresa alega que os dispêndios suportados pelo locatário em decorrência da locação do imóvel, tais como taxas de condomínio, IPTU, fundos de promoção e cessões de direito de uso (“luvas”) decorrem de contratos de aluguel de bens necessários às suas operações e, por serem despesas incorridas para satisfazer obrigações contratuais assumidas junto ao locador, devem ser consideradas para fins de creditamento das contribuições para o PIS e da Cofins.

Já no entendimento da fiscalização, no regime de apuração não cumulativa do PIS e da Cofins, o crédito relativo a aluguéis de prédios não inclui tais dispêndios - entendimento corroborado na decisão de primeira instância e neste voto.

O assunto foi objeto de recente decisão da **3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF que, por unanimidade de votos**, deu provimento a Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, concluindo que os encargos de locação relacionados aos contratos de aluguel (IPTU e Taxas Condominiais) têm natureza distinta de “aluguel”, de forma que seu creditamento não encontra amparo no art. 3º, IV, das Leis 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003.

Trata-se do Acórdão 9303-015.489, de 17/07/24, com trechos transcritos abaixo e adotados como razão de decidir no presente voto:

O sujeito passivo tomou crédito de PIS e COFINS não cumulativos de gastos com IPTU pago e despesas com condomínio, como despesas de aluguéis.

Prescreve o art. 3º das Leis nº 10.833/03 e nº 10.637/02 que:

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

(...)

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

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

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

Lei nº 10.406/02

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

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

Art. 23. O locatário é obrigado a:

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

(...)

XII - pagar as despesas ordinárias de condomínio.

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

(...)

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

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

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

(...)

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

(...)

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

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

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

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

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

Disso se depreende que há diferença entre aluguel (assim entendido como a remuneração devida ao locador pelo uso do imóvel pelo locatário) e encargos locatícios (que incluem outros dispêndios referentes ao imóvel, tais como taxas, impostos, despesas condominiais etc.).

Quanto ao IPTU, não resta dúvida que a sua natureza de tributo também não pode ser confundida com aluguel, não havendo também previsão legal para creditamento das contribuições.

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

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

Os mesmos argumentos utilizados para as taxas de condomínio aplicam-se aos fundos de promoção, “luvas” e eventuais outros encargos da locação.

2) Omissão de receitas relativas aos descontos dos fornecedores

A DRJ manteve a exigência de PIS e Cofins sobre os descontos pactuados com os fornecedores da recorrente (bonificações e descontos condicionais obtidos) aduzindo que somente os descontos considerados incondicionais podem ser excluídos da base de cálculo das contribuições, assim entendidos aqueles que constam da nota fiscal de venda e não dependem de evento posterior à emissão desses documentos.

A empresa alega que, independentemente do fato de os descontos não constarem das notas fiscais, não se trata de receita, mas, sim, redução de custo de aquisição da mercadoria.

Pois bem.

Da mesma forma que no item anterior, o assunto foi objeto de decisão da **3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF**.

Trata-se do Acórdão nº 9303-008.247, referente a WMS Supermercados do Brasil Ltda., de 19/03/19, que, em sua ementa, concluiu que 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”. Afirma ainda que “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”.

Adota-se, neste voto, como razões de decidir, os seguintes trechos da mencionada decisão:

O assunto já foi muito debatido no CARF, estando a jurisprudência desta Turma espelhada no Acórdão nº 9303-005.849, de 17/10/2017, de outra rede de supermercados, do qual o redator designado para fazer o Voto Vencedor foi o ilustre Conselheiro Charles Mayer de Castro Souza (o mesmo foi decidido para a Contribuição para o PIS/Pasep):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS Período de apuração: 01/08/2008 a 31/12/2009 DESCONTOS INCONDICIONAIS. EXIGÊNCIA DE QUE CONSTEM DA NOTA FISCAL.

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

RECEITA FINANCEIRA. CONCEITO.

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

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

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

natureza, lato sensu, de comissionamento de vendas, sendo, portanto, receita tributável.

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

Compõem a base de cálculo da contribuição, por representarem receitas do adquirente, os descontos, não constantes das Notas Fiscais, pré-acordados em negociações com fornecedores, para custeio indireto (em explícita opção, prevista em contrato, ao direto, em dinheiro) da sua atividade operacional, o que se dá mesmo quando se pressupõe uma contraprestação, se não houver a correspondência econômica entre o valor pago e o serviço prestado.

Estamos aqui diante de uma rede de supermercados que foi adquirida pela gigante mundial WAL-MART, a qual adota a mesma prática nas “bandeiras” que adquiriu (BOMPREGO, BIG, e outras), que é o de pactuar, em contratos padronizados com os seus fornecedores (vide exemplo de “Acordo Geral de Fornecimento”, Anexos e Aditivos, com a MELITTA, às fls. 248 a 267), uma série de concessões, oferecendo em troca fidelidade nas compras e prestações de interesse mútuo – muitas vezes mais voltados aos do próprio adquirente.

(...)

Em um exemplo numérico (isto para os descontos comerciais): Um produto foi vendido à WMS por R\$ 10.000,00, constando da Nota Fiscal este mesmo valor – portanto, integral, com prazo de pagamento de 30 dias. Em razão de um acordo prévio (formalizado em contrato) que previa um desconto de 15 % em todas as operações, o cliente, no vencimento, somente pagava R\$ 8.500,00.

A WMS creditava-se integralmente (PIS/Cofins) sobre os R\$ 10.000,00, contabiliza o desconto (R\$ 1.500,00) em Contas de Receita (são diversas, a depender no que iria despendar este percentual), mas não oferecia à tributação – ou seja, não incluía na base de cálculo – o que deu azo aos lançamentos de ofício.

Da mesma forma que fez o Dr. Charles no Acórdão utilizado aqui desde logo para retratar a Jurisprudência desta Turma, transcrevo excertos do Voto Condutor da DRJ/Recife, em um Processo do BOMPREGO (nº 10480.722794/2015-59, decisão mantida no CARF – Acórdão nº 3401-004.011, de 28/09/2017) – que é (mais que) abrangente e também adoto como razões de decidir:

“19. Discute-se aqui se seria ou não receita da adquirente a concessão de bonificações na forma de descontos pelos fornecedores da tradicional rede de supermercados BOMPREGO, com um poder de compra indiscutível, ainda mais depois de ter sido adquirida pela gigante WAL-MART, uma das maiores empresas do mundo.

20. A exigência da concessão destas bonificações, notadamente dadas na forma de descontos ..., é prática cada vez mais corrente adotada pelas grandes redes varejistas, conhecida como cobrança de “pedágio” / “rapel”.

20.1. Isto é de conhecimento geral (não se inova com fatos de domínio público). Com uma rápida pesquisa na Internet encontram-se vários artigos a respeito, como os que obtive através do GOOGLE, um deles publicado na revista EXAME, na Edição nº 0768 – que inclusive foi matéria de capa ..., e outro publicado no jornal O Estado de São Paulo, em 18/01/2004 ..., ambos intitulados “A Ditadura do Varejo”

20.2. O simples fato de o supermercado passar a adquirir os produtos de determinada marca pode ensejar (e, em regra, enseja) a exigência deste desconto, caracterizando-se aí o verdadeiro “pedágio”.

20.3. Os exemplos talvez mais conhecidos de “parcerias” são a exposição dos produtos em locais privilegiados, as promoções e as propagandas, a realização de eventos (até, há poucos anos atrás, desfiles de blocos carnavalescos), a presença de funcionários dos fornecedores repondo e organizando as mercadorias, mas há outros que não são visíveis, como o chamado “enxoval de novas lojas”, que consiste em bonificações para o custeio da abertura de novos pontos de venda, todos eles figurando, de uma ou de outra forma, nos “Acordos Comerciais” ..., que são a nossa melhor fonte de análise da natureza dos mesmos ...

20.4. Não é arriscado dizer que hoje o setor de compras é mais importante para os grandes varejistas que o setor de vendas. O preço de venda é pautado pela concorrência. As vantagens obtidas nas compras é que fazem a grande diferença.

21. Colocado este panorama, vamos à discussão sobre a inclusão ou não destas bonificações, via descontos, na base de cálculo das contribuições.

22. A Constituição Federal de 1988 previa, em seu art. 195, I, a competência tributária da União para instituir uma contribuição para a seguridade social sobre o faturamento, competência esta que foi alargada pela Emenda Constitucional nº 20/98, para englobar “a receita ou o faturamento” – tudo combinado, no caso da Contribuição para o PIS, com o art. 239.

22.1. Certamente não foi por um motivo sem maior importância que esta mudança foi implementada, já que demandou uma Emenda à Constituição Federal.

23. Mesmo não sendo a doutrina fonte do Direito, são bastante razoáveis alguns dos argumentos vazados nas citações trazidas na Impugnação. Receitas são, efetivamente, acréscimos ao patrimônio. Mas o patrimônio pode ser tanto acrescido pelo aumento do ativo, sem contrapartida no passivo, como pela redução do passivo, sem contrapartida no ativo.

23.1.1. Francisco Velter e Luiz Roberto Missagia (in Manual de Contabilidade, Editora Impetus, Rio de Janeiro, 2003) ensinam que receitas:

São os ingressos de elementos para o ativo, sejam de disponibilidades ou de direitos, geralmente correspondentes a um esforço produtivo da empresa, ou ainda de redução de obrigações com terceiros. Provocam o aumento da situação líquida.

Exemplo 1: A empresa vende mercadorias à vista para um cliente. Com isso, haverá uma entrada de dinheiro no caixa da empresa, que corresponde a um bem (dinheiro). Há, então, um aumento no ativo que teve como origem uma receita gerada pela venda de um produto ou mercadoria. É o que chamamos de receita de vendas.

Exemplo 2: A empresa recebe um perdão de uma dívida com um fornecedor. Neste caso, haverá uma redução do passivo exigível (obrigações com terceiros), oriunda do perdão da dívida.

Também é considerada uma receita.

23.2. Então, pouco importa se a receita é auferida em decorrência de um pagamento feito por um cliente ou de um desconto dado por um fornecedor.

24. Ainda sobre o conceito de receita, não vejo que exista um “conceito fiscal”, apartado do econômico, pois a lei não diz que este conceito abrange todos os ingressos classificados como tal na contabilidade, independentemente da sua natureza.

24.1. O avesso é que é verdadeiro: o que impera, para a identificação da matéria tributável, é a natureza do ingresso, independentemente da denominação utilizada na sua contabilização.

24.2. E os Auditores-Fiscais em nenhum momento dizem que incluíram lançamentos na base de cálculo somente porque eles

estão contabilizados no grupo das receitas; fizeram-no porque entenderam que têm natureza de receitas. (...)

25. De todo modo, desprezando a forma, o que interessa à solução da lide é se as rubricas incluídas na base de cálculo pelos autuantes têm ou não natureza de receita.

26. A discussão versa muito sobre a dicotomia desconto “incondicional” x desconto “condicional”. O desconto incondicional deve constar da Nota Fiscal e o desconto condicional depende da implementação de uma condição futura e incerta.

26.1. In casu, nenhuma destas condições se verifica. Que natureza, então, teriam estes descontos ??

26.2. Pelos contratos, acompanhados da forma de contabilização e pagamento (que, repito, são nossa fonte primeira e mais rica de análise), vê-se que não se trata, na realidade, de um só desconto, ou seja, de um só “tipo”.

27. Mas uma coisa é absolutamente inconteste (ainda que não tivéssemos os contratos): condicional, nenhum deles é. O contribuinte repisa por diversas vezes que já sabe exatamente quanto vai ter de desconto se comprar da Empresa X, pois isto já está acertado previamente em contrato. Se o período de vigência do contrato, por exemplo, é o ano de 20YZ e a soma dos descontos nele previstos é de 10 %, o BOMPREGO sabe que qualquer compra que fizer àquele fornecedor naquele ano (seja uma, seja dez, seja mil, não há número de pedidos estabelecido)

terá este desconto, tanto é que, de imediato, assim que a mercadoria entra, já registra o valor líquido como o efetivo custo, lançando parcelas do desconto, por “tipo”, em rubricas próprias.

27.1. Perfeitamente caracterizado, então, está que a concessão do desconto independe de qualquer evento futuro e incerto.

28. Afasta-se desde logo também a alegação, ainda que a título de eventualidade, de que seriam descontos financeiros, ou seja, admitindo-se que fossem receitas, seriam receitas financeiras (sujeitas, à época, à alíquota zero).

28.1. Sendo elas decorrentes de um desconto, a existência de um condicionante lhe é intrínseca, como ocorre no tradicionalíssimo desconto pelo pagamento antecipado – é posterior à venda e não há certeza de que ele ocorra.

28.2. Ao contrário do que muitos pensam, o desconto puramente comercial obtido não é receita financeira. Receita financeira é aquela decorrente de algum investimento financeiro. Pode ser uma aplicação em um fundo de investimentos, um empréstimo (mútuo) ou um pagamento antecipado. Tudo é decorrente da disponibilidade financeira e da decisão de utilizá-la em uma aplicação (lato sensu) financeira.

29. Nos restaria, então, somente uma opção: os descontos seriam incondicionais. Assim, deveriam constar da Nota Fiscal.

29.1. O desconto incondicional é expressamente excluído da base de cálculo das contribuições (devidas pelo fornecedor), mas nem precisaria o legislador fazê-lo, pois desconto concedido incondicionalmente, na realidade, não é desconto: é preço e, como tal, tem que constar da Nota Fiscal e não pode depender de evento posterior à emissão do documento.

29.2. A IN/SRF nº 51/78, efetivamente, definiu descontos incondicionais da seguinte forma:

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.

29.3. E, conjecturando, não consigo ver razão plausível para a existência desta figura nas relações comerciais, a não ser na época dos famigerados congelamentos de preços, em que alguns vendedores colocavam na Nota Fiscal um preço bem superior ao realmente praticado, com um desconto – muitas vezes absurdo – , para poder depois, disfarçadamente, promover um reajuste (esta inclusive foi uma das razões que levou à combatida inclusão na base de cálculo do IPI dos descontos incondicionais, pela Lei nº 7.798/89).

29.4. O argumento utilizado pela Impugnante de que não figura, ainda que incondicional, o desconto na Nota Fiscal, para que os outros fornecedores não tomem conhecimento das condições dadas aos seu concorrentes, para fins comerciais, não deixa de ser plausível (ainda que esta prática não garanta que estas informações não “vazem”, pois muita gente que hoje trabalha – amanhã não trabalha mais – no BOMPREÇO e no seu fornecedor têm acesso a estas informações, inclusive por outros meios, como os próprios Contratos).

29.5. Mas, para fins tributários, a mercadoria está sendo vendida pelo valor líquido, e, “maquiado” na forma de desconto, está o

ganho previamente obtido em contratos comerciais, nos percentuais que o fornecedor aceita “contribuir”.

29.6. Não há sentido em se falar em redução do custo de aquisição se o desconto não estiver na Nota Fiscal. Uma coisa está umbilicalmente ligada à outra.

29.7. É o que diz a Solução de Consulta Cosit nº 34, de 21/11/2013, que tem por uma das bases a já citada IN/SRF nº 51/78:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ
BASE DE CÁLCULO. DESCONTOS CONDICIONAIS E INCONDICIONAIS.

Os descontos incondicionais consideram-se parcelas redutoras do preço de vendas, quando constarem da nota fiscal de venda dos bens ou da fatura de serviços e não dependerem de evento posterior à emissão desses documentos; esses descontos não se incluem na receita bruta da pessoa jurídica vendedora e, do ponto de vista da pessoa jurídica adquirente dos bens ou serviços, constituem redutor do custo de aquisição, não configurando receita.

Os descontos condicionais são aqueles que dependem de evento posterior à emissão da nota fiscal, usualmente, do pagamento da compra dentro de certo prazo, e configuram despesa financeira para o vendedor e receita financeira para o comprador.

Dispositivos Legais: Lei nº 8.981, de 1995, art. 31; Decreto nº 3.000, de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda - RIR/1999), arts. 373 e 374; Instrução Normativa SRF nº 51, de 1978, item 4.2.

30. Como são operacionalizados os descontos em discussão?

30.1. Exemplificando (creio que, já à exaustão), a Nota Fiscal do fornecedor é emitida pelo valor “cheio”, de R\$ 10.000,00, mas o BOMPREGO já sabe que pagará somente R\$ 8.000,00, pois teria pactuado previamente, em contrato, a concessão, pelo vendedor, de uma bonificação, a um ou demais títulos, na forma de um desconto total de 20 %. A diferença, de R\$ 2.000,00, é contabilizada, de imediato (assim que a mercadoria é recebida)

em uma ou mais contas do grupo das receitas.

30.2. O desconto então não é dado na Nota Fiscal. Não preenche, portanto, um dos requisitos básicos para que seja considerado incondicional.

31. Para o fornecedor seria mais vantajoso emitir a Nota Fiscal pelo valor líquido, pois aí o desconto de R\$ 2.000,00 não comporia a base de cálculo das contribuições (por ele devidas).

31.1. Por outro lado, o custo resulta menor para o adquirente quando o desconto não consta da Nota Fiscal e o creditamento PIS/Cofins, quando cabível, se dá pelo valor “cheio” (R\$ 10.000,00), prática confirmada pela Fiscalização e demonstrada e comprovada pelo próprio contribuinte, no conjunto documental que trouxe extemporaneamente.

31.1.1. Quer então o BOMPREÇO “o melhor dos mundos”: que os valores recebidos através de descontos não sejam tributados (no adquirente, pois no fornecedor o são), mas que os mesmos gerem créditos – repiso, quando cabível, em função da mercadoria adquirida – das mesmas contribuições.

32. E como são contabilizados estes descontos?

32.1. Se fosse mera redução do custo de aquisição, qual a razão de distribuir este desconto em diversas contas, a grande maioria de receitas ?? A resposta está nos Contratos.

32.2. Lá vemos que, na realidade, o desconto é composto de diversas parcelas, com características bastante específicas.

Tratemos aqui das que interessam ao caso concreto ...”

(...)

32.3. Vê-se, assim, que todas “tem endereço definido”, ou seja: ou são comissões; ou são prêmios; ou são custeio, direto ou indireto, das atividades do BOMPREÇO. Isto, sem dúvida, não é mera redução de custos. É receita, sim, tributável.

32.4. Assim, não por acaso estes ganhos são alocados em diversas contas de receita. É para fins gerenciais, sim, mas para que o gestor saiba de quanto dispõe em cada rubrica, para fazer o seu planejamento.

33. Mais gritante é quando o BOMPREÇO dá a opção de a contribuição ser em dinheiro “vivo” ou na forma de descontos.

Ora, pagamento em dinheiro é custeio (direto) e, se há a opção de sê-lo feito na forma de descontos, estes também o são (somente que de forma indireta). Se tanto faz ser em dinheiro ou em desconto, “desconto = dinheiro”, ou seja, tudo é custeio.

Lógica pura e simples.

33.1. E o próprio contribuinte reconhece isto de forma explícita, quando explica o que seriam os valores registrados na CONTA

420312 – RECEITAS DE PROMOÇÕES ..., ao dizer que “São meramente bonificações concedidas sem a realização de compras com os fornecedores, participação em publicidade, aniversário, conforme acordo comercial firmado”.

33.2. Se o financiamento for em dinheiro ninguém discute que é tributável, pois é um ganho, recebido “na veia”. Por que os descontos, que são mera opção à contribuição em dinheiro, não o seriam ??

33.3. Ainda, dentro da mesma linha de pensamento, imagine-se que o BOMPREGO precisa despendar R\$ 100.000,00 para realizar um evento. Se este valor fosse retirado do obtido com as vendas de produtos, estas, da mesma forma, comporiam a base de cálculo das contribuições. Ninguém também discute isto. Por que, sendo a mesma disponibilidade decorrente de uma bonificação dada pelo fornecedor, ainda mais com “endereço certo”, ela não seria tributável ??

34.2. Em uma visão tradicional e mais ampla, este desconto está mais para uma comissão sobre vendas. Numa visão mais pragmática, um verdadeiro “Pedágio” – “Pague para se utilizar das minhas lojas” (não deixa também de ser uma comissão de vendas, ainda que sui generis).

35. A tentativa de obter o melhor preço possível na mesa de negociação vem desde a pré-história, mas o que vemos estampado nos contratos “ganha-perde” analisados é algo relativamente novo – que inclusive não é abertamente admitido pelos supermercados, pois é prática execrada pelo mercado.

Assim, o assunto ainda não foi suficientemente dissecado pela doutrina e pela jurisprudência.

35.1. E não é de se estranhar que surja algo diferente (cada vez mais, no ritmo que as coisas se desenvolvem hoje em dia), que não se enquadra perfeitamente em nenhuma das categorias “tradicionais”, porque as relações comerciais entre as grandes redes varejistas e os seus fornecedores têm características muito peculiares.

35.2. Não sou eu quem está aqui a inventar novas categorias de descontos. Quem se reinventa é o mercado. Quando a Lei Complementar nº 07/70 instituiu o Programa de Integração Social, os supermercados começavam a despontar no Brasil:

comprávamos ainda no armazém da esquina ou na feira. De lá para cá, houve uma inversão de papéis. Antes a indústria ditava as regras; hoje é o varejo que o faz. Do outro lado da mesa de

negociação efetivamente estão outros gigantes, como NESTLÉ e AMBEV, mas a “queda-de-braço” tem pendido, há um bom tempo, para o lado dos supermercados (as indústrias têm cada vez mais procurado alternativas que não passem pelas prateleiras dos grandes varejistas – como a pulverização das vendas para as lojas de conveniência/vizinhança/farmácias –, mas os grandes ainda têm importância capital).

35.2.1. Tanto isto é verdade que é notório que são os varejistas os maiores responsáveis pelo controle da inflação, pela feroz concorrência que praticam, em um ramo no qual as margens de lucro são muito estreitas.

35.2.2. Com a estabilização da economia (isto, há algum tempo), grandes conglomerados multinacionais passaram a investir no Brasil, adquirindo a maior parte das tradicionais redes locais. A concentração do varejo então se tornou uma grande “dor de cabeça” para os fabricantes – em especial os menores (muitas vezes nem tão menores assim), que dependem dos supermercados para escoar a sua produção e terem “visibilidade”, e aí têm que se submeter a crescentes exigências, chegando até a vender sistematicamente com prejuízo para as maiores redes e mesmo a abrir mão de suas marcas – em detrimento da dos supermercados, ou, ao final, não “suportando a situação”, virem até a ser adquiridos por eles.

35.3. E os industriais detentores das grandes marcas enfrentam ainda outro problema, que é a proliferação de marcas concorrentes (até mesmo, como já dito, as marcas dos próprios supermercados, que mandam industrializar produtos de grande giro por encomenda). Antigamente, LEITE MOÇA era sinônimo de leite condensado e BRAHMA era sinônimo de cerveja. Não é mais assim, então, mesmos estes fabricantes não têm este poder todo de negociação que se pensa, frente aos “ditadores do varejo”.

35.4. No primeiro dos contratos analisados, celebrado com a BIMBO DO BRASIL – que, conforme pesquisa feita por mim no Google, em notícia de agosto de 2014, é filial da maior empresa de panificação do mundo (no Brasil, é detentora das marcas de produtos como pães Pullman, Nutella e Plus Vita) –, já vemos, repiso, que se trata de um contrato-padrão – em que não há propriamente um pacto, mas uma adesão –, no qual o aderente é chamado genericamente de “parceiro-fornecedor” (e, somente na amostragem trazida, também se encontram fornecedores bastante conhecidos, como LATICÍNIO FACO, YAKULT e EDITORA ABRIL).

35.4.1. Esta “parceria” significa que a cada compra e venda não existe somente a obrigação do fornecedor de entregar o bem e do varejista de pagar o preço, mas também de o vendedor pagar um “pedágio” (ou comissão, como queiram) e ainda colaborar no custeio das atividades do comprador.

35.4.2. O fornecedor (se quiser se manter no mercado) não é tão livre assim para escolher se quer celebrar o contrato (melhor dizendo – se quer “colaborar”), mas para que e com quanto vai contribuir, dentro de um “menu” de opções pré-estabelecido pelo comprador.

35.5. É uma parceria bastante sui generis, pois lendo cuidadosamente o contrato, não se encontra uma cláusula sequer que dê direitos ao “parceiro-fornecedor”. (...)

36. Como já dito, penso que os descontos ligados tão-somente ao fato do varejista passar a vender determinada marca, são, sim, “pedágios” (na visão tradicional, comissões de vendas).

37. No caso da disponibilização de locais privilegiados nas gôndolas para a colocação dos produtos de determinada marca, em que o desconto é conhecido como “bônus de display” ou tarifa “pay to stay” (pague para ficar), estamos diante de uma verdadeira locação.

38. Em alguns casos, o financiamento puro e simples (e até direto, quando em dinheiro), sem uma contraprestação, é incontestado, como acontece com as Verbas de Aniversário e Inaugurações/Reinaugurações.

39. Em outros, há uma mitigação de financiamento com valor pago em troca de uma contraprestação, como é o caso das Verbas de Propaganda.

39.1. Assim, algumas destas “bonificações” também podem ser vistas como tendo uma natureza contraprestacional, o que pode ser traduzido, em termos bastante simples, como “Me dê um desconto X que eu te faço Y”.

39.2. Os serviços de propaganda efetivamente são visíveis nas inserções comerciais na televisão, nos folhetos e em eventos – como o “Bloco da Parceria”, que saía todos os domingos de Carnaval aqui em Recife, no qual se utilizavam camisetas com a marca BOMPREÇO e diversas outras, justamente as “parceiras”.

39.3. Na minha visão, no entanto, falta um componente essencial para que se veja nestas relações comerciais uma prestação de

serviços, na concepção tradicional: não há correspondência econômica necessária entre o valor pago e o serviço prestado.

39.3.1. O contrato-padrão traz campos em branco a serem preenchidos pelo fornecedor, com valores ou percentuais sobre as notas fiscais, sem estabelecer quanto será a contrapartida (nada garante, por exemplo, que seus produtos figurem em todos os folhetos promocionais, ou uma vez por mês, ou uma vez por ano; isto fica a critério do BOMPREGO, de acordo, fundamentalmente, com os seus interesses). É como se fosse a contribuição para um "fundo".

40. Não há como negar que há também interesse dos fornecedores nesta "Parceria" (um tanto "forçada", mas não deixa de ser), pois, obviamente, eles precisam de alguém que venda, e cada vez mais e com mais abrangência territorial, os seus produtos. E a visibilidade trazida pelo fato de estarem como se em uma vitrine, nas prateleiras de uma grande rede varejista ou nos seus folders de propaganda ou até na televisão, indiscutivelmente é desejada por qualquer fabricante que seja, tomando o lugar dos seus concorrentes e promovendo a fidelização da clientela.

40.1. E, a depender do evento, é muito importante a participação de quem pretende ser um dos destaques no mercado.

40.2. Mas, para o BOMPREGO (que é o que nos interessa) o objetivo é sempre o mesmo: alavancar o seu crescimento e a sua lucratividade.

40.2.1. As organizações fazem propaganda também dos seus fornecedores, é verdade, mas não necessariamente visando o interesse dos mesmos. No caso de uma varejista que vende de tudo, ele precisa colocar algum produto na grande maioria das suas propagandas (à exceção das puramente institucionais), senão elas não fazem sentido. E a propaganda, na mais das vezes, é somente um chamariz para que o cliente venha até a loja, para comprar o que quer que seja (é perfeitamente possível que na venda dos produtos anunciados não haja vantagem, ou até prejuízo).

40.2.2. O varejista não está lá tão preocupado com o que acontece com os seus fornecedores, pois seu mercado não é como de uma concessionária de veículos, que depende de um único fabricante (se ele "afundar", ela vai junto).

40.2.3. É evidente que todo supermercado quer e precisa ter produtos da NESTLÉ em suas prateleiras. Mas se a NESTLÉ

desaparecer (ou for vendida a preços pouco competitivos), outra toma seu lugar. Ao invés de LEITE MOÇA, o BOMPREGO vai vender bem mais LEITE ITAMBÉ, ou qualquer outro (que talvez até lhe financie com mais “vontade”).

40.2.3. A preocupação do WAL-MART é com o CARREFOUR, com o PÃO DE AÇÚCAR.

41. De toda forma, seja comissão de vendas, seja para simples custeio, seja também em troca de alguma prestação, são receitas, tributáveis.

41.1. E, na seara tributária não é só prevalente, como determinante, a tipicidade, pois o comando legal não comporta discricionariedade, devendo o agente fiscal – sob pena de responsabilidade funcional –, identificada a ocorrência de um fato que se subsume precisamente à hipótese de incidência abstratamente prevista na lei, lançar o tributo, se já não tiver o contribuinte cumprido com a obrigação tributária (arts. 3º, 142 e 150 do CTN).

41.2. Sendo assim, não importa para o Direito Tributário o manto sobre o qual está envolta uma transação comercial, mas se, em sua essência, encerra ou não um fato impositivo, razão pela qual há que ser mantida, na íntegra, esta parcela da autuação.”

À vista do exposto, voto por dar provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional e negar provimento ao Recurso Especial do Contribuinte.

O entendimento da CSRF para o caso de WMS Supermercados do Brasil Ltda. aplica-se, na nossa visão, ao presente caso de WMB Supermercados do Brasil Ltda.

Como exemplos concretos e reais, citamos o caso de 2 operações:

- A) BDF Nívea emite nota fiscal para WMB no valor de R\$222.782,79. No momento do pagamento, é concedido um desconto de R\$12.252,05 e WMB efetivamente paga para BDF Nívea apenas o valor de R\$210.530,74. Ocorre que o creditamento para PIS/Cofins foi feito pelo valor de R\$222.782,79. Então, obviamente, o valor de R\$12.252,05 tem que ser incluído na base de cálculo das contribuições.
- B) Duracell emite nota fiscal para WMB no valor de R\$657.723,29. No momento do pagamento, é concedido um desconto de R\$44.067,46 e WMB efetivamente paga para Duracell apenas o valor de R\$613.655,83. Ocorre que o creditamento para PIS/Cofins foi feito pelo valor de R\$657.723,29. Então, obviamente, o valor de R\$44.067,46 tem que ser incluído na base de cálculo das contribuições.

Existem inúmeras decisões do CARF nesse sentido. Abaixo, apenas algumas delas:



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16561.720008/2012-12
Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9303-013.807 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 15 de março de 2023
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
CARREFOUR COMÉRCIO E INDÚSTRIA LTDA.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

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

TAXA SELIC. JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO.
POSSIBILIDADE DE INCIDÊNCIA. SÚMULA.

É devida a incidência dos juros de mora, à taxa referencial SELIC, sobre a multa de ofício, consoante enunciado da Súmula CARF n.º 108.

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

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

DESCONTO INCONDICIONAL. CONCEITO.

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

RECEITA. CONCEITO.

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

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

DESCONTO INCONDICIONAL. CONCEITO.

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



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10805.724064/2015-82
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9303-010.247 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 11 de março de 2020
Recorrente VIA VAREJO S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

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

Na atividade de comércio/varejista, não é possível a apuração de créditos da não-cumulatividade do PIS, com base no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637/2002, porquanto a hipótese normativa desse dispositivo é voltada especificamente às pessoas jurídicas industriais ou prestadoras de serviços. Por não produzir bens, tampouco prestar serviços, devem ser mantidas as glosas de todos os dispêndios sobre os quais a empresa comercial/varejista tenha tomado créditos do regime não-cumulativo como insumos.

OMISSÃO DE RECEITAS. BONIFICAÇÕES. BASE DE CÁLCULO. COMPOSIÇÃO.

Os descontos obtidos pelo sujeito passivo junto aos fornecedores que não constem da nota fiscal de venda dos bens ou da fatura de serviços integram a base de cálculo do PIS não-cumulativo.

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

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

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

Na atividade de comércio/varejista, não é possível a apuração de créditos da não-cumulatividade da COFINS, com base no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, porquanto a hipótese normativa desse dispositivo é voltada especificamente às pessoas jurídicas industriais ou prestadoras de serviços. Por não produzir, tampouco prestar serviços, devem ser mantidas as glosas de todos os dispêndios sobre os quais a empresa comercial/varejista tenha tomado créditos do regime não-cumulativo como insumos.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
TERCEIRA CÂMARA**

Processo nº 10665.000435/2003-45
Recurso nº 127.950 Voluntário
Matéria COFINS (Auto de Infração)
Acórdão nº 203-13.097
Sessão de 04 de julho de 2008
Recorrente SUPERMERCADOS CANDIDÊS LTDA.
Recorrida DRJ EM BELO HORIZONTE/MG

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

Período de apuração: 28/02/1999 a 31/12/2002

**AUTO DE INFRAÇÃO. BASE DE CÁLCULO.
BONIFICAÇÕES.**

O § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718, de 1998 considera que todas as receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente do tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada, integram a base de cálculo da Cofins, nela se inserindo, portanto, as receitas com bonificações recebidas de fornecedores.

TAXA SELIC. SÚMULA Nº 3.

É cabível a cobrança de juros de mora sobre os débitos para com a União decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil com base na taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - Selic para títulos federais.

Recurso negado.

Conclusão

Assim, o entendimento é que deve ser mantida a glosa dos créditos relacionados ao IPTU; às taxas condominiais e aos demais encargos dos imóveis alugados pela recorrente, pagos por ela na condição de locatária, por força de cláusulas contratuais e mantida a acusação fiscal de omissão de receitas em relação às contas contábeis relativas aos descontos dos fornecedores.

Assinado Digitalmente

Fábio Kirzner Ejchel