



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15746.720214/2023-54
ACÓRDÃO	3102-002.941 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	18 de setembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CARREFOUR COMERCIO E INDÚSTRIA LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2019, 2020

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Não é nulo o auto de infração que apresenta a descrição do fato, o enquadramento legal da infração e da respectiva penalidade, com respaldo em adequada instrução probatória, e o contribuinte é regularmente intimado e cientificado de todos os atos praticados no processo.

DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. NULIDADE. INOVAÇÃO. INOCORRÊNCIA.

Não é nula a decisão que se baseia em dados e informações produzidos pela fiscalização e constantes do processo administrativo fiscal, não caracterizando inovação a menção a tais dados e informações.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ano-calendário: 2019, 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. ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Os encargos de depreciação das máquinas e equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado somente geram crédito quando utilizados na produção de bens destinados à venda, ou na prestação de serviços. Não se aplica a comércio varejista de mercadorias.

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

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.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Ano-calendário: 2019, 2020

PIS. LANÇAMENTO DECORRENTE DA MESMA MATÉRIA FÁTICA.

Aplica-se ao PIS o decidido em relação à COFINS relativamente à mesma matéria fática.

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 e rejeitar as preliminares de nulidade dos autos de infração e do acórdão recorrido; e ii) por maioria, para: a) dar parcial provimento ao recurso para reverter a glosa sobre IPTU de imóveis alugados. Vencidos os conselheiros Pedro Sousa Bispo e Fábio Kirzner Ejchel (relator). Designada a conselheira Joana Maria de Oliveira Guimarães para redigir o voto vencedor; e b) manter a glosa dos itens: serviço de limpeza, comissão de cartão Carrefour, tratamento e remoção de lixo, manutenção predial, produtos de limpeza e higienização, contrato frio e casa de máquina, embalagens, uniformes e EPI, contrato de ar-condicionado, serviço e peças de frio e casa de máquina, cancelas de estacionamento, dedetização, contrato esteiras rolantes e elevadores, etiqueta e cartaz de preço – loja, serviço e peças de ar-condicionado, contrato de balanças, cartazes de preço. Vencido o conselheiro Matheus Schwertner Zicarelli Rodrigues.

Assinado Digitalmente

Fábio Kirzner Ejchel – Relator

Assinado Digitalmente

Joana Maria de Oliveira Guimarães – Redatora designada

Assinado Digitalmente

Pedro Sousa Bispo – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Jorge Luis Cabral, Matheus Schwertner Zicarelli Rodrigues, Joana Maria de Oliveira Guimaraes, Fabio Kirzner Ejchel, Gisela Pimenta Gadelha, Pedro Sousa Bispo (Presidente).

RELATÓRIO

Por bem retratar os fatos, transcrevo trechos do acórdão recorrido:

Trata o processo de impugnação contra autos de infração lavrados em virtude de descontos indevidos de créditos da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins - e da Contribuição para o Programa de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/Pasep, apuradas no regime não cumulativo, relativos aos períodos de apuração de dezembro de 2019, maio a julho e dezembro de 2020 (fls. 4.409 a 4.461).

Relativamente à Cofins, na data de lavratura do auto, o montante lançado alcança o valor total de R\$ 90.706.844,75, sendo que R\$ 46.642.224,35 se refere à contribuição, R\$ 34.981.668,24 à multa de lançamento de ofício e R\$ 9.082.952,16 a juros de mora (fls. 4.450).

Quanto à Contribuição para o PIS/Pasep, o montante lançado alcança o valor total de R\$ 17.246.019,22, sendo que R\$ 8.877.772,29 se refere à contribuição, R\$ 6.658.329,20 à multa de lançamento de ofício e R\$ 1.709.917,73 a juros de mora (fls. 4.456).

No Relatório Fiscal, parte integrante dos Autos de Infração, constam os seguintes esclarecimentos e informações (fls. 4.409 a 4.449):

- a) a ação fiscal tinha como objeto verificar o cumprimento das obrigações tributárias relativas à Cofins e à Contribuição para o PIS/Pasep dos períodos de apuração compreendidos entre janeiro de 2019 a dezembro de 2020;
- b) a empresa fiscalizada atua no comércio varejista de mercadorias em geral, no ramo de hipermercados;
- c) nos períodos fiscalizados a empresa apurava o Imposto sobre a Renda com base no Lucro Real Anual, submetendo-se ao regime não cumulativo de apuração das contribuições e adotando o rateio proporcional como método de apropriação dos créditos comuns às diversas receitas auferidas;

d) apurou-se que a contribuinte cometeu infrações à legislação tributária ao apropriar indevidamente créditos, o que resultou em recolhimento insuficiente das contribuições;

e) em resposta a intimação lavrada no curso do procedimento fiscal a empresa informou que discute judicialmente o entendimento a ser dado ao conceito de insumo para fins de apropriação de créditos das contribuições, de modo que abranja quaisquer despesas ou custos necessários ao desenvolvimento de suas atividades (mandados de segurança – MS – nº 0010885-48.2004.4.03.6100 e 0010884-63.2004.4.03.6100);

f) nessas ações judiciais não havia, à época, decisões favoráveis à empresa nem os seus trânsitos em julgado;

g) no ano-calendário 2019 a receita bruta total alcançou a importância de R\$ 11.562.650.366,64 e a base de cálculo das contribuições o valor de R\$ 11.322.975.353,89;

h) no ano-calendário 2020 a receita bruta total alcançou a importância de R\$ 14.673.104.443,06 e a base de cálculo das contribuições o valor de R\$ 14.369.300.807,29;

i) em ambos os períodos acima a empresa informou a exclusão do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS - das bases de cálculo das contribuições por meio de ajustes de redução escriturados no Bloco M das respectivas Escriturações Fiscais Digitais da Contribuição para o PIS/Pasep, da Cofins e da Contribuição Previdenciária sobre a Receita - EFD-Contribuições;

j) nos períodos de apuração de janeiro de 2019 a dezembro de 2020 os débitos das contribuições apurados pela empresa foram integralmente descontados de créditos apurados em períodos anteriores e nos próprios períodos, o que resultou na inexistência de contribuições a pagar no período;

k) quanto aos débitos e créditos da Contribuição ao PIS apurados pela fiscalizada:

k.i) verificou-se que o saldo de créditos acumulados em períodos de apuração anteriores a janeiro de 2019 (R\$ 6.345.615,12) era inferior aos montantes declarados e descontados pela empresa nos meses de janeiro de 2019 a dezembro de 2020 (R\$ 25.196.499,59);

k.ii) intimada a esclarecer a divergência acima, a empresa informou que "... possuía um crédito remanescente do período de apuração de dezembro de 2018 no valor de R\$ 6.105.819,24, o qual foi utilizado em sua integralidade no período de apuração de janeiro de 2019", de maneira que a fiscalização desconsiderou o montante de R\$ 18.850.884,47 na reapuração das contribuições devidas no período fiscalizado;

k.iii) os créditos apurados no período fiscalizado foram integralmente utilizados, não existindo saldo acumulado a ser utilizado a partir do período de apuração de janeiro de 2021;

l) em relação aos débitos e créditos da Cofins apurados pela fiscalizada:

l.i) verificou-se que o saldo de créditos acumulados em períodos de apuração anteriores a janeiro de 2019 (R\$ 28.706.231,61) era inferior aos montantes declarados e descontados pela empresa nos meses de janeiro de 2019 a dezembro de 2020 (R\$ 116.485.516,57);

l.ii) intimada a esclarecer a divergência acima, a empresa apresentou planilha que "... indica ... a existência de um crédito remanescente do período de apuração de dezembro de 2018 nº valor de R\$ 28.706.231,61, o qual foi utilizado em sua integralidade no período de apuração de janeiro de 2019", de maneira que a fiscalização desconsiderou o montante de R\$ 87.779.284,96 na reapuração das contribuições devidas no período fiscalizado;

l.iii) os créditos apurados no período fiscalizado foram integralmente utilizados, não existindo saldo acumulado a ser utilizado a partir do período de apuração de janeiro de 2021;

m) a empresa fiscalizada havia sido submetida à ação fiscal anterior, relativas às obrigações tributárias dos meses de 2017, que resultou na lavratura de autos de infração das contribuições (processo administrativo fiscal – PAF – nº 10880.721950/2022-81);

n) "... são considerados insumos para fins de apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, os bens e serviços essenciais e relevantes que integram o processo de produção de bens e de prestação de serviços da pessoa jurídica, excluindo-se aqueles, ainda que relevantes e essenciais ao funcionamento da empresa, que não integram o processo de produção ou fabricação de bens", não havendo, portanto, insumos na atividade comercial;

o) no julgamento do Recurso Extraordinário – RExt - nº 841.979, o Supremo Tribunal Federal – STF – "... validou regras previstas nas leis 10.637/02 e 10.833/03 que tratam de aproveitamento de crédito e da não cumulatividade do PIS/Cofins";

p) no que se refere aos créditos escriturados na rubrica "aluguéis de prédios", foram glosados os valores correspondentes aos gastos com o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana - IPTU;

q) com relação aos créditos escriturados na rubrica "outras operações com direito ao crédito", glosou-se (salvo para o período de apuração de janeiro de 2020), por não serem considerados insumos em razão da atividade exercida pela fiscalizada, valores identificados como despesas essenciais ou gerais, as quais se referem aos seguintes dispêndios:

- q.i) comissão do cartão (conta contábil 61550200);
- q.ii) serviço de limpeza (conta contábil 61190800);
- q.iii) segurança e vigilância (conta contábil 61304000);
- q.iv) comissão de cartão Carrefour (conta contábil 61550210);
- q.v) outros serviços bancários (conta contábil 61550900);
- q.vi) água (conta contábil 61200000);
- q.vii) tratamento e remoção de lixo (conta contábil 61190100);
- q.viii) serviço e material e manutenção predial (conta contábil 61110010);
- q.ix) gás (conta contábil 61210000);
- q.x) produtos de limpeza e higienização (conta contábil 61190090);
- q.xi) outras locações (conta contábil 61100900);
- q.xii) contrato frio e casa de máquina (conta contábil 61120300);
- q.xiii) bobinas de PDV (conta contábil 61520800);
- q.xiv) embalagens (conta contábil 61000900) – somente em 2019;
- q.xv) contrato equipamentos segurança e monitoramento (conta contábil 61120200);
- q.xvi) uniformes e EPI (conta contábil 61130190);
- q.xvii) contrato de ar-condicionado (conta contábil 61130090);
- q.xviii) serviço e peças de frio e casa de máquina (conta contábil 61110030);
- q.xix) cancelas de estacionamento (conta contábil 61110290);
- q.xx) dedetização (conta contábil 61190200);
- q.xxi) contrato esteiras rolantes e elevadores (conta contábil 61120100);
- q.xxii) etiqueta e cartaz de preço - loja (conta contábil 61420230);
- q.xxiii) combustível para gerador (conta contábil 61230000);
- q.xxiv) impressora e copiadora (conta contábil 61100100);
- q.xxv) serviço e peças de ar-condicionado (conta contábil 61110200);
- q.xxvi) manutenção hardware (conta contábil 61120500);
- q.xxvii) telecomunicações - dados (conta contábil 61530190);
- q.xxviii) contrato de balanças (conta contábil 61120900);
- q.xxix) cartazes de preço (conta contábil 61400010);
- q.xxx) outros serviços terceirados (conta contábil 61303120) – somente em 2020;
- q.xxxi) comissão market place out (conta contábil 61550220) – somente em 2020;

r) no que respeita aos créditos escriturados na rubrica “bens adquiridos para revenda”, foram glosados, por idênticos fundamentos ao item anterior, diversos valores nº período de apuração de janeiro de 2020, que se referem aos gastos a seguir:

- r.i) comissão do cartão (conta contábil 61550200);
- r.ii) serviço de limpeza (conta contábil 61190800);
- r.iii) segurança e vigilância (conta contábil 61304000);
- r.iv) comissão de cartão Carrefour (conta contábil 61550210);
- r.v) outros serviços bancários (conta contábil 61550900);
- r.vi) água (conta contábil 61200000);
- r.vii) tratamento e remoção de lixo (conta contábil 61190100);
- r.viii) serviço e material e manutenção predial (conta contábil 61110010);
- r.ix) gás (conta contábil 61210000);
- r.x) produtos de limpeza e higienização (conta contábil 61190090);
- r.xi) outras locações (conta contábil 61100900);
- r.xii) contrato frio e casa de máquina (conta contábil 61120300);
- r.xiii) bobinas de PDV (conta contábil 61520800);
- r.xiv) contrato equipamentos segurança e monitoramento (conta contábil 61120200);
- r.xv) uniformes e EPI (conta contábil 61130190);
- r.xvi) contrato de ar-condicionado (conta contábil 61130090);
- r.xvii) serviço e peças de frio e casa de máquina (conta contábil 61110030);
- r.xviii) cancelas de estacionamento (conta contábil 61110290);
- r.xix) dedetização (conta contábil 61190200);
- r.xx) contrato esteiras rolantes e elevadores (conta contábil 61120100);
- r.xxi) etiqueta e cartaz de preço - loja (conta contábil 61420230);
- r.xxii) combustível para gerador (conta contábil 61230000);
- r.xxiii) impressora e copiadora (conta contábil 61100100);
- r.xxiv) serviço e peças de ar-condicionado (conta contábil 61110200);
- r.xxv) manutenção hardware (conta contábil 61120500);
- r.xxvi) telecomunicações - dados (conta contábil 61530190);
- r.xxvii) contrato de balanças (conta contábil 61120900);

s) no que tange aos créditos escriturados sobre encargos de depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado:

s.i) foram glosados aqueles apropriados pela empresa com base legal no inciso VI do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, visto que o permissivo legal condiciona o creditamento aos bens incorporados ao ativo imobilizado utilizados na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, atividades não desenvolvidas pela fiscalizada;

s.ii) glosou-se parcialmente aqueles "... que estariam vinculados às depreciações na conta contábil nº 62203000 - Depreciação infra terrenos terceiros por se tratar créditos com origem em gastos com manutenção e conservação de bens imóveis, aquisição de móveis e utensílios ou sobre depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, que no caso, só poderiam gerar créditos se fossem utilizados na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviço ...";

t) da análise fiscal se apurou insuficiência de recolhimentos das contribuições nos períodos de apuração de dezembro de 2019, maio a julho e dezembro de 2020, valores acrescidos de juros de mora e de multa de lançamento de ofício.

Na impugnação a empresa alega que (fls. 4.472 a 4.522):

a) no que diz respeito aos autos de infração lavrados:

a.i) decorreram de glosas de créditos das contribuições apurados sobre "aquisição de bens ou serviços adquiridos como insumo das atividades da Requerente", "aquisição de bens para revenda", "custos ou despesas relacionadas com bens do ativo imobilizado da Requerente (créditos sobre encargos de depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado da Requerente)" e "encargos de depreciação de imóveis, benfeitorias em imóveis de terceiros locados para a utilização em suas atividades e outras instalações", bem como sobre despesas relativas ao IPTU de imóveis locados;

a.ii) a fiscalização não realizou qualquer análise quanto à essencialidade e relevância dos valores glosados para o desenvolvimento de suas atividades;

a.iii) "... o objeto desta discussão é exclusivamente questionamento das Autoridades Fiscais acerca da possibilidade de apuração de créditos nas modalidades descritas pela legislação por sociedades comerciais. Inexiste qualquer outro questionamento, seja quanto a adesão ao conceito de insumos apresentado pelo E. Superior Tribunal de Justiça ("STJ") nos autos do REsp nº 1.221.170/PR ("Caso Anhambí") ou quanto à efetiva destinação dos bens do imobilizado às atividades desenvolvidas pela Requerente";

b) são nulos os autos de infração em virtude de erro na delimitação dos fatos autuados e consequente limitação a sua defesa, visto que:

b.i) "... carecem da necessária descrição clara e precisa dos fatos e dos fundamentos que supostamente embasariam a autuação";

b.ii) "... ao glosar créditos sobre insumos, gastos com o imobilizado produtivo e demais rubricas expressamente previstas pela legislação tributária, em nenhum momento as Autoridades Fiscais realizaram qualquer forma de avaliação quanto à natureza e utilização desses ativos nas atividades desenvolvidas pela Requerente";

b.iii) "... não se expressou qualquer razão para desqualificar os créditos aproveitados pela Requerente – que não o simples fato de essa entidade ser empresa comercial";

c) às empresas comerciais é permitido a apropriação de créditos das contribuições sobre "... despesas com insumos, bens adquiridos para revenda e gastos com bens do ativo imobilizado, imóveis e benfeitorias ...";

d) o montante pago a título de IPTU compõe o valor do aluguel, o que possibilita o creditamento sobre tais dispêndios;

e) "... a não-cumulatividade do PIS e da COFINS deve ser interpretada de forma abrangente, sendo passível de creditamento a totalidade dos dispêndios relacionados com as atividades da empresa, desde que sejam essenciais e relevantes para a geração de receita/faturamento";

f) no que concerne às atividades que desenvolve:

f.i) atua no comércio varejista e atacadista de mercadorias em geral, com predominância de produtos alimentícios e prestação de serviços;

f.ii) "... a atividade de revenda realizada em supermercados como o da Requerente é muito mais complexa do que a simples compra e venda de mercadorias, exigindo que o estabelecimento comercial desenvolva vários outros tipos de atividade que envolvem, inclusive, a prestação de serviços e a fabricação/industrialização de produtos";

f.iii) "O esforço empresarial da Requerente está na integração da cadeia produtiva, que envolve todas as etapas subsequentes à fabricação do bem ou produto. Os funcionários e os recursos da Requerente estão voltados para a integração do produto que sai da fábrica com o consumidor final, aperfeiçoando e complementando o processo produtivo";

f.iv) tem como objeto social:

(a) A compra, venda, revenda, importação e exportação de produtos alimentícios em geral, açougue, padaria, refeições prontas; bebidas em geral; perfumaria, cosméticos e artigos de toucador; produtos e artigos de limpeza; drogas e medicamentos, especialidades farmacêuticas e homeopáticas; produtos químicos, acessórios, instrumentos e aparelhos cirúrgicos; a fabricação de produtos químicos e especialidades farmacêuticas, podendo ser especializadas como drogaria ou farmácia alopática ou farmácia de manipulação de cada especialidade; produtos e artigos odontológicos e de higiene; produtos de bazar; brinquedos em geral; produtos descartáveis em geral; material para esporte;

equipamento para camping; fumo e artigos para fumantes; artigos de papelaria; impressos; publicações em geral; artigos têxteis; acessórios do vestuário; móveis e utensílios para casa; artigos de relojoaria; instrumentos e aparelhos elétricos, eletrônicos e eletrodomésticos; programas para computador, compact disc; fitas cassete; aparelhos telefônicos e acessórios; venda de cartões de telefone; instrumentos musicais; produtos de borracha e materiais plásticos; produtos de couro, peles e seus artefatos; produtos agrícolas de silvicultura, horticultura e floricultura; produtos pecuários, alimentos e acessórios para animais; pedras preciosas, semipreciosas e seus artigos; bijuterias; materiais para construção; metais e seus artefatos, ferragens, ferramentas e artigos de cutelaria; produtos químicos; derivados de petróleo; combustíveis; lubrificantes; veículos e suas partes integrantes; o envasamento de bebidas e sucos de fruta; a comercialização e o armazenamento de materiais recicláveis, decorrentes da sua atividade preponderante e; o comércio de sementes e mudas ou comércio de insumos agrícolas;

(b) A exploração do fornecimento de refeições através de todo o tipo de estabelecimento, tais como bares, restaurantes, lanchonetes, churrascarias, pizzarias, docerias, rotisserias, confeitarias e seus afins;

(c) a prestação de serviços, tais como: assessoria, consultoria, serviços técnicos de informática e serviços de call center a empresas pertencentes ao mesmo grupo econômico da Sociedade; formação e desenvolvimento técnico de funcionários de empresas do grupo e empresas em geral; prestação de serviços sociais e assistenciais destinados ao benefício da coletividade, em especial, aos funcionários e dependentes da Sociedade e empresas coligadas e/ou subsidiárias; habilitação de aparelhos de telefonia celular; recarga de cartões telefônicos; revelação de filmes fotográficos; intermediação de serviços, tais como: intermediação da venda de garantia complementar de eletrodomésticos e produtos eletrônicos; troca de óleo; lavagem de veículos; alinhamento; balanceamento; montagem de pneu; correção de camber; caster; paralelismo; e serviços de estadia e guarda de veículos (estacionamento);

(...)

f.v) a venda de produtos ao consumidor final é o resultado de um longo processo desenvolvido em seus estabelecimentos;

f.vi) entre suas atividades estão a prestação de serviços e o beneficiamento e produção de bens;

f.vii) “... os custos, despesas e encargos relacionados a cada etapa de seu processo são absolutamente relevantes e essenciais no contexto da atividade econômica e operacional da Requerente e, conseqüentemente à geração de receita”;

g) a respeito do direito à apropriação de créditos por empresas comerciais:

g.i) não há vedação legal ao reconhecimento de créditos das contribuições pelas empresas comerciais, mas interpretação restritiva da fiscalização;

g.ii) análise da legislação e da jurisprudência levam à conclusão que todos os gastos essenciais ou relevantes à atividade econômica desenvolvida, para fins de auferir receitas, fazem jus à apropriação de créditos das contribuições, independentemente da natureza da atividade;

g.iii) a Constituição Federal apenas autorizou ao legislador ordinário definir os setores econômicos submetidos à incidência não cumulativa da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep;

g.iv) as empresas submetidas à não cumulatividade das contribuições podem apurar créditos seguindo uma interpretação ampla;

g.v) "... o entendimento das Autoridades Fiscais representa verdadeira aplicação de tratamento desigual entre contribuintes sujeitos à mesma sistemática de não cumulatividade - mediante restrição do direito à apropriação de créditos sobre insumos apenas às sociedades comerciais, o que constitui gritante violação ao princípio da isonomia ...";

g.vi) "... é importante notar que a sistemática não-cumulativa das contribuições foi instituída com o objetivo de "corrigir distorções relevantes decorrentes da cobrança cumulativa do tributo" -o que se verifica em toda e qualquer atividade, independentemente de sua natureza - e que as alíquotas do PIS e da COFINS foram significativamente aumentadas por ocasião da instituição desta sistemática, sendo a contrapartida direta a este aumento a possibilidade de tomada de créditos sobre despesas essenciais à geração de receita";

g.vii) a intenção do legislador não foi impedir a tomada de créditos das contribuições pelas empresas comerciais;

g.viii) os créditos das contribuições não são benefício fiscal, mas integram sua metodologia de apuração, não sendo aplicável o disposto no art. 111 do Código Tributário Nacional - CTN;

h) no caso Anhambí o Superior Tribunal de Justiça - STJ, na sistemática dos recursos repetitivos, decidiu que o conceito de insumo "... deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância para as atividades da pessoa jurídica";

h.i) essa decisão do STJ reforça o entendimento que as sociedades comerciais podem apurar créditos das contribuições a título de insumos e sobre gastos com bens do seu ativo imobilizado;

h.ii) "A essencialidade e a relevância devem ser avaliadas de forma casuística, ou seja, levando em conta a natureza das atividades desenvolvidas pelas sociedades, bem como os seus processos produtivos";

i) no caso Unilever, o STF concluiu "... pela constitucionalidade das restrições impostas pela legislação do PIS e da COFINS quanto ao aproveitamento dos créditos destas contribuições";

i.i) “Com relação ao conceito de insumo do artigo 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, o STF entendeu que a definição do seu conceito seria matéria infraconstitucional e, portanto, prevaleceria o entendimento já pacificado pelo Superior Tribunal de Justiça no sentido de que o conceito de insumo está atrelado à essencialidade e relevância da atividade econômica do contribuinte”;

j) no que se refere à essencialidade e relevância dos itens glosados, justifica a apropriação de créditos das contribuições nos seguintes termos:

j.i) comissão do cartão (conta contábil 61550200) – “Em um mercado que conta com grande quantidade de pagamentos por meio de cartões, essas despesas são essenciais (ou ao menos relevantes) para permitir a venda e o recebimento pela Requerente do preço pago pelo seu cliente”;

j.ii) serviço de limpeza (conta contábil 61190800) – “A limpeza e higienização das lojas, dos estoques e demais ambientes da Requerente é essencial (ou ao menos relevante) para oferecer locais adequados para o acesso de seus clientes, para manter a higidez dos seus produtos e permitir a sua venda”;

j.iii) segurança e vigilância (conta contábil 61304000) – “A vigilância e segurança dos seus clientes e dos estabelecimentos da Requerente é essencial (ou ao menos relevante) às suas atividades, considerando o volume de suas mercadorias e valores envolvidos, bem como que esta sociedade deve prezar pela segurança dos seus estabelecimentos, seus produtos, seus funcionários e seus clientes (despesa imprescindível no seu ramo de atividade)”;

j.iv) comissão de cartão Carrefour (conta contábil 61550210) – “Em um mercado que conta com grande quantidade de pagamentos por meio de cartões, essas despesas são essenciais (ou ao menos relevantes) para permitir a venda e o recebimento pela Requerente do preço pago pelo seu cliente”;

j.v) outros serviços bancários (conta contábil 61550900) – “Os serviços bancários são essenciais (ou ao menos relevantes) às atividades da Requerente, visto que são imprescindíveis à adequada gestão dos seus recebimentos, suas contas bancárias, seu fluxo de caixa e suas transações bancárias”;

j.vi) água (conta contábil 61200000) – “As despesas com água são essenciais (ou ao menos relevantes) às atividades da Requerente, tendo em vista, além da essencialidade do consumo de água por si próprio, que esta sociedade comercializa, em grande volume, produtos alimentícios, que exigem uma certa limpeza e higiene dos seus estabelecimentos (sob pena de comprometimento da segurança e saúde dos seus consumidores, bem como da credibilidade da Requerente)”;

j.vii) tratamento e remoção de lixo (conta contábil 61190100) – “Além de ser algo intrínseco às atividades desenvolvidas pela Requerente e qualquer empresa, o tratamento e a remoção de lixo são especialmente imprescindíveis/importantes à Requerente, visto que esta sociedade comercializa, em grande volume, produtos alimentícios, que exigem uma certa limpeza e higiene dos seus estabelecimentos

(sob pena de comprometimento da segurança e saúde dos seus consumidores, bem como da credibilidade da Requerente)”;

j.viii) serviço e material e manutenção predial (conta contábil 61110010) – “A manutenção, conservação e o reparo dos estabelecimentos e demais prédios da Requerente é essencial (ou ao menos relevante) às suas atividades, diante da necessidade de manutenção de seus estabelecimentos e prédios em boas condições para o desenvolvimento de suas atividades, bem como tendo em vista que a Requerente comercializa, em grande volume, produtos alimentícios, o que demanda certas particularidades dos seus estabelecimentos (sob pena de comprometimento da segurança e saúde dos seus consumidores, bem como da credibilidade da Requerente)”;

j.ix) gás (conta contábil 61210000) – “As despesas com a aquisição de são essenciais (ou ao menos relevantes) às atividades da Requerente, uma vez que servem para o consumo em refeitórios de funcionários e para a produção de alimentos em confeitarias e padarias nos estabelecimentos da Requerente”;

j.x) produtos de limpeza e higienização (conta contábil 61190090) – “A limpeza e higienização das lojas, dos estoques e demais ambientes da Requerente é essencial (ou ao menos relevante) para oferecer locais adequados para o acesso de seus clientes, para manter a higiene dos seus produtos e permitir a sua venda”;

j.xi) outras locações (conta contábil 61100900) – “A locação de equipamentos é essencial (ou ao menos relevante) às atividades da Requerente, uma vez que permite a utilização dos bens necessários ao seu desenvolvimento e à exploração do objeto social da Requerente”;

j.xii) contrato frio e casa de máquina (conta contábil 61120300) – “As despesas relacionadas à manutenção de gerador, câmara fria alimentar, maquinários, etc. é essencial (ou ao menos relevante) para as atividades da Requerente, tendo em vista a necessidade de adequação dos seus estabelecimentos às suas atividades, à conservação dos seus produtos (especialmente considerando os produtos alimentícios), bem como a imprescindibilidade/relevância de maquinários e estrutura adequada à exploração do objeto social da Requerente”;

j.xiii) bobinas de PDV (conta contábil 61520800) – “Essa conta está relacionada a despesas com a aquisição de papel para máquinas de cartões de crédito ou débito (recibos, cupons fiscais, comprovantes, etc.), que é imprescindível (ou no mínimo importante) ao faturamento das vendas realizadas pela Requerente e para operacionalizar as suas operações e o seu recebimento”;

j.xiv) embalagens (conta contábil 61000900) – somente em 2019 – “As embalagens são essenciais (ou no mínimo relevantes) para o desenvolvimento das atividades da Requerente, tendo em vista o seu papel para permitir o transporte das mercadorias adquiridas pelos seus clientes, até mesmo para preservar a armazenar os produtos adquiridos por estes indivíduos”;

j.xv) contrato equipamentos segurança e monitoramento (conta contábil 61120200)– “O monitoramento e a segurança dos seus clientes e dos estabelecimentos da Requerente é essencial (ou ao menos relevante) às suas atividades, considerando o volume de suas mercadorias e valores envolvidos, bem como que esta sociedade deve prezar pela segurança dos seus estabelecimentos, seus produtos, seus funcionários e seus clientes (despesa imprescindível no seu ramo de atividade)”;

j.xvi) uniformes e EPI (conta contábil 61130190) – “Bens necessários para a proteção dos colaboradores da Requerente, bem como para assegurar a sua máxima higienização (e, assim, para a conservação das mercadorias) e a sua identificação. Além disso, para diversos serviços o EPI e até os uniformes correspondem à imposição legal”;

j.xvii) contrato de ar-condicionado (conta contábil 61130090) – “Essencial (ou no mínimo relevante) às atividades da Requerente, ao permitir a conservação e manutenção dos seus produtos, bem como o oferecimento de um local com temperatura adequada para o acesso e bem-estar dos seus clientes”;

j.xviii) serviço e peças de frio e casa de máquina (conta contábil 61110030) – “As despesas relacionadas a serviços e bens de manutenção de gerador, câmara fria alimentar, maquinários, etc. é essencial (ou ao menos relevante) para as atividades da Requerente, tendo em vista a necessidade de adequação dos seus estabelecimentos às suas atividades, à conservação dos seus produtos (especialmente considerando os produtos alimentícios), bem como a imprescindibilidade/relevância de maquinários e estrutura adequada à exploração do objeto social da Requerente”;

j.xix) cancelas de estacionamento (conta contábil 61110290) – “Imprescindível (ou ao menos importante) às atividades da Requerente, visto que as cancelas de estacionamento são necessárias para permitir/operacionalizar o acesso dos seus funcionários e clientes aos seus estabelecimentos, bem como para conferir maior segurança a esses locais”;

j.xx) dedetização (conta contábil 61190200) – “A dedetização dos estabelecimentos da Requerente, necessária para assegurar a limpeza e higienização de suas lojas, dos estoques e demais ambientes da Requerente é essencial (ou ao menos relevante) para oferecer locais adequados para o acesso de seus clientes, para manter a higidez dos seus produtos e permitir a sua venda (especialmente considerando o significativo volume de produtos alimentícios à venda e a necessidade de observância a rígidas normas de vigilância sanitária)”;

j.xxi) contrato esteiras rolantes e elevadores (conta contábil 61120100) – “Despesa intrinsecamente relacionado e essencial (ou no mínimo relevante) ao acesso dos clientes da Requerente aos seus estabelecimentos, para permitir a venda das suas mercadorias aos seus clientes”;

j.xxii) etiqueta e cartaz de preço - loja (conta contábil 61420230) – “Gastos decorrentes de imposição legal (vide art. 2º do Decreto 5.903/06), com o fim de informar de forma clara ao consumidor os preços e as informações relacionadas à mercadoria comercializada”;

j.xxiii) combustível para gerador (conta contábil 61230000) – “Requerente necessita incorrer nas despesas relativas à aquisição de combustível para gerador, visto que este combustível é utilizado para a produção da energia necessária para o funcionamento da energia dos seus estabelecimentos, bem como para suprir eventual falta de energia, permitindo a manutenção do desenvolvimento das suas atividades. Sem o combustível e a consequente geração de energia, o exercício da atividade da Requerente seria prejudicado/obstado na ausência de energia”;

j.xxiv) impressora e copiadora (conta contábil 61100100) – “As impressoras e copiadoras são necessárias para o devido registro das operações realizadas com os clientes da Requerente, bem como para servir de suporte para que seja possível o desenvolvimento de sua atividade econômica, sendo essenciais/relevantes para o exercício do objeto social da Requerente”;

j.xxv) serviço e peças de ar-condicionado (conta contábil 61110200) – “Essencial (ou no mínimo relevante) às atividades da Requerente, ao permitir a conservação e manutenção dos seus produtos, bem como o oferecimento de um local com temperatura adequada para o acesso e bem-estar dos seus clientes”;

j.xxvi) manutenção hardware (conta contábil 61120500) – “Essas despesas são essenciais (ou no mínimo importantes) ao desenvolvimento da atividade da Requerente, pois estão relacionadas a gastos para a conservação/reparo/manutenção de máquinas e equipamentos utilizados no exercício do objeto social da entidade - o que é estritamente necessário para manter o seu bom funcionamento”;

j.xxvii) telecomunicações - dados (conta contábil 61530190) – “Despesa essencial (ou no mínimo relevante) para o desenvolvimento da atividade da Requerente, eis que necessária para viabilizar o link de telecomunicação e a internet nos estabelecimentos dessa entidade, aspecto fundamental para permitir a comunicação entre os estabelecimentos, o contato com os clientes e a venda de mercadorias”;

j.xxviii) contrato de balanças (conta contábil 61120900) – “As balanças da entidade são essenciais (ou ao menos relevantes) para o desenvolvimento de suas atividades, vez que são necessárias para permitir o correto tratamento e manuseamento de suas mercadorias”;

j.xxix) cartazes de preço (conta contábil 61400010) – “Gastos decorrentes de imposição legal (vide art. 2º do Decreto 5.903/06) bem como da necessidade de divulgar de forma pública e transparente ao consumidor os preços e as informações relacionadas à mercadoria comercializada”;

j.xxx) outros serviços terceirados (conta contábil 61303120) – somente em 2020 – “A contratação de serviços terceirizados é essencial (ou relevante) para permitir o desenvolvimento das atividades da Requerente, o que – no caso específico da Requerente - se torna ainda mais claro no caso de serviços terceirizados empregados em mercados, hipermercados, farmácias e na área logística da entidade”;

j.xxxi) comissão market place out (conta contábil 61550220) – somente em 2020 – “Despesas essenciais (ou, subsidiariamente, relevantes) para as atividades da Requerente, pois estão relacionadas à divulgação dos seus produtos e serviços, sendo necessárias à evidenciação de sua marca, a conferindo maior visibilidade e acessibilidade, distinguindo essa entidade de sua concorrência, facilitando as suas vendas e assegurando o exercício do seu objeto social”;

j.xxxii) locação de micros e servidores (conta contábil 61100200) – “Os micros e servidores (roteadores e equipamentos de informática) locados são essenciais (ou ao menos relevantes) à atividade econômica da Requerente, pois são instrumentos utilizados para permitir a comercialização de seus bens e o fornecimento da estrutura necessária para a exploração do seu objeto social”;

l) especificamente, acerca das glosas referentes a serviços de limpeza, dedetização e aquisição de produtos de limpeza e higienização, “são utilizados pela Requerente na limpeza e higienização de suas lojas, estoques e demais ambientes operacionais. Trata-se de elemento fundamental da operação da sociedade. Cumpre destacar que as atividades da Requerente envolvem a manipulação de alimentos in natura, muitos deles altamente perecíveis, como lácteos, carnes e outros. Neste contexto, a limpeza e a higiene são pressupostos para a venda destas mercadorias”, sendo submetida a rígidas normas de controle sanitário;

l.i) referente aos equipamentos de proteção individual, decorrem de imposição legal;

m) a respeito das glosas de bens adquiridos para revenda:

m.i) “... os bens/serviços mencionados pela Fiscalização são insumos das atividades da Requerente ...”;

m.ii) “A legislação tributária aplicável é expressa ao autorizar o desconto de créditos dessas contribuições em relação a “bens adquiridos para revenda” (art. 3º, inciso I das Lei 10.637/02 e 10.833/03, sem em nenhum momento realizar qualquer tipo de restrição quanto à necessidade de utilização desses bens em processo produtivo ou em prestação de serviços antes de sua revenda”;

m.iii) “A atividade desenvolvida pela Requerente, que envolve natureza comercial, é exatamente a revenda de bens ...”;

n) no que respeita à glosa de créditos das contribuições apurados sobre os encargos de depreciação de bens do ativo não circulante:

n.i) foi realizada unicamente sob o fundamento de, por ser considerada empresa comercial, não produzir bens ou prestar serviços;

n.ii) a apropriação de créditos sobre encargos de depreciação do ativo imobilizado, dos imóveis e das benfeitorias decorre de expressa permissão legal;

n.iii) as sociedades comerciais podem apurar créditos sobre todas as hipóteses legais previstas nos artigos 3ºs das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003;

n.iv) “... os valores glosados são relativos à depreciação de edificações e benfeitorias nos imóveis em que funcionam as suas lojas e centros de distribuição, bem como de maquinários e instalações das próprias lojas como gondolas, refrigeradores e outros bens”;

n.v) o entendimento fazendário, expresso em Soluções de Consulta, é no sentido de permitir a apuração de créditos das contribuições sobre edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, independentemente da atividade desenvolvida pelo contribuinte;

o) acerca especificamente dos créditos apropriados sobre benfeitorias:

o.i) as glosas realizadas não possuem amparo fático ou legal;

o.ii) a legislação permite o reconhecimento de tais créditos, “... sem realizar qualquer distinção quanto à utilização desse imóvel, à atividade do contribuinte, ou à natureza dessa benfeitoria”;

o.iii) as benfeitorias podem ser necessárias, úteis ou voluptuárias, de acordo com o art. 96 do Código Civil;

o.iv) os valores glosados se referem a gastos com benfeitorias necessárias, as quais tem por finalidade conservar o bem, a fim de evitar sua deterioração;

o.v) as benfeitorias se constituem em construções acessórias, obras de melhoria com o fim de conservação do bem;

o.vi) “O artigo 110 do CTN estabelece que a lei tributária não poder alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas do direito privado”, sendo a interpretação da lei tributária extraída a partir dos conceitos do próprio direito privado;

o.vii) o Fisco deve utilizar o conceito de benfeitoria previsto no Código Civil, pois não existe uma definição de benfeitoria somente válida para fins tributários;

o.viii) “... não há qualquer restrição à tomada de créditos de PIS/COFINS sobre benfeitorias em imóveis relacionadas à conservação e manutenção desses bens”;

o.ix) “... subsidiariamente, para a glosa de despesas de determinadas edificações e benfeitorias, caso seja desconsiderada essa natureza (o que se admite apenas para fins de argumentação, já que constituem efetivas edificações e benfeitorias), estas devem ser consideradas como ativos imobilizados, reconhecendo-se a possibilidade do creditamento sob essa rubrica”;

p) relativamente à glosa de despesas pagas a título de IPTU:

p.i) tais gastos se incluem entre os valores dispendidos com locação de imóveis;

p.ii) “Embora a legislação permita expressamente somente o crédito sobre despesas com “aluguéis”, este termo deve ser interpretado de forma ampla, de modo a abranger as demais contraprestações existentes em um contrato de aluguel em benefício do locador, tais quais o IPTU e o condomínio”;

p.iii) “... independentemente da denominação utilizada em contrato, todos os valores pagos em benefício de um proprietário de um imóvel para o uso e gozo de determinada coisa não fungível devem ser caracterizados como contraprestação pelo pagamento do aluguel”;

p.iv) existe nos contratos que participa previsão expressa que o IPTU é por ela devido como locatária dos imóveis;

p.v) existe entendimento fazendário no sentido de reconhecer que os valores pagos a título de IPTU pelos locatários integram a remuneração do locador do imóvel;

p.vi) trata-se o IPTU de obrigação vinculado ao contrato de aluguel;

p.vii) os gastos com IPTU e condomínio são também essenciais e relevantes, de modo que podem ser considerados insumos da sua atividade;

q) em relação à multa de ofício aplicada:

q.i) “A multa exigida supera a metade das obrigações tributárias principais, onerando de maneira desproporcional a Requerente, tendo em vista que não houve sequer alegações quanto a prática de ato ilícito. O caso em questão trata de divergência na interpretação e aplicação da legislação tributária”;

q.ii) a sanção tributária não pode ser desvirtuada, sob risco de incorrer em desvio de finalidade;

q.iii) no percentual em que lançada, a multa aplicada tem caráter confiscatório;

q.iv) o princípio constitucional de vedação ao confisco se aplica a tributos e multas;

q.v) o percentual da multa aplicada é desproporcional à infração que lhe foi imputada, devendo ser reduzido a nível compatível como os parâmetros judiciais;

Para corroborar seu entendimento cita decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, do Superior Tribunal de Justiça – STJ – e do Supremo Tribunal Federal -STF.

Ao final requer o cancelamento integral dos autos de infração.

Requer, ainda, a juntada posterior de prova documental, conforme disposto no artigo 16, § 4º, alínea “a”, do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.

Em razão de ter sido constatada a necessidade de manifestação adicional da autoridade autuante, foi convertido o julgamento deste processo em diligência nos seguintes termos (fls. 4.599 e 4.600).

Assim, com vistas à obtenção dos esclarecimentos necessários, proponho retorno do processo à unidade de origem para que a autoridade a quo:

a) junte aos autos, relativamente às ações judiciais nº 0010885-48.2004.4.03.6100 e nº 0010884-63.2004.4.03.6100, as respectivas petições iniciais, recursos apresentados, decisões judiciais já proferidas e demais peças processuais que permitam a perfeita identificação do objeto da lide naquelas ações, intimando, se necessário, a recorrente para apresentação do solicitado, a fim de que seja cumprida a determinação constante do inciso V do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972;

b) confirme se os valores constantes nos Anexos V e VI dos Autos de Infração são apenas os valores glosados ou todos os contabilizados na conta contábil nº 62203000, assim como se existe, dentre os valores glosados, encargos de depreciação relativos a edificações e benfeitorias utilizados nas atividades da empresa;

c) se entender necessários e pertinentes, preste outros esclarecimentos; e d) elabore relatório fiscal conclusivo sobre as análises efetuadas e proceda a ciência à contribuinte de todas as peças produzidas, com abertura de prazo de 30 (trinta) dias para a apresentação de aditamento à impugnação já entregue.

No Relatório de Diligência Fiscal constam as seguintes informações e esclarecimentos (fls. 5.124 e 5.125):

a) juntou-se aos autos as peças processuais relativas às ações judiciais nº 0010885-48.2004.4.03.6100 e nº 010884-63.2004.4.03.6100;

b) as glosas constantes nos Anexos V e VI dos Autos de Infração são parciais e fundadas nas operações e descrições dos bens declarados nas EFD-Contribuições;

c) no Plano de Contas a conta contábil nº 62203000 é denominada “Depr Instalações”, não “Depreciação infra terrenos terceiros”;

d) os valores contabilizados na conta contábil nº 62203000 são superiores às operações declaradas nas EFD-Contribuições (Bloco F – Registro F120) e os históricos dos lançamentos não identificam, de forma clara e precisa, a descrição dos bens depreciados;

e) as operações que compuseram as bases de cálculo constantes nas EFD-Contribuições – 2019 vinculadas a conta contábil analítica nº 62203000 somaram a importância de R\$ 69.141.649,22 e os valores glosados totalizaram R\$ 39.842.828,42 (Anexo V);

f) as operações que compuseram a base de cálculo constantes na EFD – Contribuições – 2020 vinculadas a conta contábil analítica nº 62203000 somaram

a importância de R\$ 69.877.232,37 e os valores glosados totalizaram R\$ 64.383.945,35 (Anexo VI);

g) chegou-se à convicção de que todos os valores glosados têm origem em gastos com manutenção e conservação de bens imóveis, aquisição de móveis e utensílios ou depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado com suporte na “descrição complementar” dos bens declarados nas EFD-Contribuições (Bloco F – Registro F120), os quais só gerariam créditos das contribuições se fossem utilizados na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

Intimada do resultado da diligência realizada, a empresa assim se manifestou (fls. 5.133 a 5.137):

a) “... a conta contábil nº 62203000 registra os encargos de depreciação das instalações (i.e. utensílios, facas de açougue, instalações elétricas, hidráulicas, etc.) dos edifícios desta entidade localizados em terrenos próprios ...”;

b) a divergência entre os valores registrados na conta contábil nº 62203000 e as informações prestadas nas EFD-Contribuições é resultado da diferença existente entre a depreciação fiscal e a depreciação contábil, de modo que registra os créditos com base na primeira; e

c) repisa os argumentos esgrimidos na impugnação (fls. 4.519 a 4.521).

A impugnação foi analisada e julgada improcedente, por unanimidade de votos, pela 9ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 09 (DRJ09) conforme acórdão 109-021.909, cuja ementa está transcrita abaixo:

PROCESSO 15746.720214/2023-54

ACÓRDÃO 109-021.909 – 9ª TURMA/DRJ09

SESSÃO DE 27 de junho de 2024

INTERESSADO CARREFOUR COMÉRCIO E INDÚSTRIA LTDA

CNPJ/CPF 45.543.915/0001-81

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/12/2019 a 31/12/2019, 01/05/2020 a 31/07/2020, 01/12/2020 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.

PROVAS. PRODUÇÃO. MOMENTO.

No processo administrativo fiscal, em regra, as provas documentais devem ser disponibilizadas pelo sujeito passivo juntamente com a apresentação de sua

impugnação, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento processual, salvo as exceções legalmente previstas.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/12/2019 a 31/12/2019, 01/05/2020 a 31/07/2020, 01/12/2020 a 31/12/2020

MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.

Na hipótese de lançamento de ofício aplica-se, por decorrência direta de previsão legal, multa sobre o valor da diferença de contribuição apurada.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/12/2019 a 31/12/2019, 01/05/2020 a 31/07/2020, 01/12/2020 a 31/12/2020

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS.

São considerados insumos, para fins de apuração de créditos das contribuições, somente os bens ou serviços que compõem o processo de produção de bem destinado à venda ou de prestação de serviço a terceiros.

APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS. INSUMOS. ATIVIDADE COMERCIAL. VEDAÇÃO.

Para a atividade de revenda de bens, em virtude de não existir insumos utilizados na produção de um bem ou na prestação de um serviço, não é permitida a apuração de créditos das contribuições a título de insumos.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/12/2019 a 31/12/2019, 01/05/2020 a 31/07/2020, 01/12/2020 a 31/12/2020

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS.

São considerados insumos, para fins de apuração de créditos das contribuições, somente os bens ou serviços que compõem o processo de produção de bem destinado à venda ou de prestação de serviço a terceiros.

APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS. INSUMOS. ATIVIDADE COMERCIAL. VEDAÇÃO.

Para a atividade de revenda de bens, em virtude de não existir insumos utilizados na produção de um bem ou na prestação de um serviço, não é permitida a apuração de créditos das contribuições a título de insumos.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Tendo tomado ciência da decisão de 1ª instância em 05/07/24 pela abertura da mensagem da ciência na sua Caixa Postal, considerada seu Domicílio Tributário Eletrônico (DTE) perante a RFB, a empresa apresentou, em 05/08/24, recurso voluntário em que solicita:

229. Ante todo o exposto neste Recurso Voluntário, o Recorrente tem por demonstrada a completa improcedência das alegações das Autoridades Fiscais e do Acórdão Recorrido, tendo sido comprovado que:

Preliminares – Nulidades

Nulidade dos Autos de Infração – Erro na delimitação dos fatos autuados e a limitação ao direito de defesa do Recorrente: em sede preliminar, os Autos de Infração padecem de nulidade, uma vez que em nenhum momento as Autoridades Fiscais analisaram a destinação dos bens, serviços e itens do ativo não circulante que originaram os créditos aproveitados pelo Recorrente, tampouco a relação destes bens e serviços com as atividades exercidas pelo Recorrente. A autuação se limitou a alegar, tão somente, que não caberia a apuração de créditos sobre insumos por sociedades comerciais (sem qualquer exame quanto à relevância e materialidade desses bens às atividades do Recorrente). Este patente vício dos Autos de Infração, além de cercear o direito de defesa do Recorrente (em violação aos princípios constitucionais do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa – artigo 5º, incisos LIV e LV, da Constituição Federal), demonstra, sobretudo, como os Autos de Infração não atenderam ao princípio da motivação dos atos administrativos, anunciado pelo art. 50 da Lei 9.784/99, o que torna a autuação nula por vício material insanável, nos termos do artigo 59, II do Decreto 70.235/72; e

Nulidade do Acórdão Recorrido - A ilegal inovação dos fundamentos jurídicos para manutenção da glosa dos créditos referentes aos encargos de depreciação sobre edificações e benfeitorias em imóveis: o Acórdão Recorrido incorreu em nulidade, uma vez que inovou nos argumentos para manter a glosa dos créditos sobre encargos de depreciação relativos a edificações e benfeitorias em imóveis, ao negar provimento à Impugnação da Recorrente com base em argumento não trazido pela Fiscalização no TVF. Portanto, Acórdão Recorrido deve ser declarado nulo, nos termos do art. 5º, inciso LV da CF/88 e do art. 146 do CTN; ou, ao menos, os fundamentos do Acórdão Recorrido que não foram objeto do lançamento tributário devem ser desconsiderados nestes autos.

Mérito – A Necessidade de Cancelamento dos Autos de Infração

A complexidade das atividades desenvolvidas pelo Recorrente: as atividades desenvolvidas pelo Recorrente são substancialmente mais complexas do que a mera compra e venda de mercadoria (envolvendo a execução de variadas operações e, inclusive, a prestação de serviços), sendo que o esforço de suas atividades está na integração da cadeia produtiva, que envolve todas as etapas posteriores à fabricação do bem. Deste modo, considerando que a venda dos produtos ao consumidor final é somente o resultado de um longo processo

desenvolvido pelo Recorrente, não é possível resumir as suas atividades à mera compra e venda de mercadorias;

A impossibilidade de vedação à apuração de créditos de PIS/COFINS por sociedades comerciais: caso entenda-se que o Recorrente é sociedade exclusivamente comercial (o que somente se cogita para fins de argumentação), esse mero fato não poderia ser utilizado para afastar o seu direito aos créditos sob discussão, uma vez que:

a) não existe nenhuma vedação legal à apuração de créditos de PIS/COFINS por sociedades puramente comerciais, de modo que o entendimento da Fiscalização é ilegal e não possui nenhum amparo legal;

b) em nenhum momento o E. STJ, no Caso Anhambí definiu que sociedades comerciais não teriam direito ao aproveitamento créditos sobre insumos, restringindo os critérios de essencialidade e relevância à atividade econômica do contribuinte – sem qualquer distinção quanto à sua natureza/

c) a legislação aplicável não prevê que as sociedades que tenham direito ao aproveitamento de créditos não relacionados a insumos (i.e. aquisição de bens para revenda) não poderiam também descontar créditos sobre essa rubrica;

d) conforme a interpretação mais correta e condizente da CF/88 e da legislação ordinária aplicável, todas as despesas essenciais e relevantes à formação das receitas tributáveis dos contribuintes devem ser passíveis de creditamento, independentemente da natureza de sua atividade;

e) em nenhum momento a CF/88 permitiu ao legislador ordinário autorizar o creditamento aos contribuintes do setor industrial e de prestação de serviços e, concomitantemente, restringir a tomada de créditos aos contribuintes do setor comercial. Eventual entendimento nesse sentido resultaria em flagrante tratamento desigual entre contribuintes sujeitos à mesma sistemática não cumulativa de apuração do PIS e da COFINS, em violação ao princípio da isonomia e à própria sistemática da não-cumulatividade;

f) a restrição de apuração de créditos de PIS/COFINS por sociedades comerciais resultaria no aumento prático das alíquotas destas contribuições, sem o oferecimento da contrapartida do crédito, o que implicaria desestímulo a determinados setores econômicos e ineficiência econômica, em sentido contrário à intenção da legislação ao instituir a sistemática não-cumulativa de apuração do PIS e da COFINS; e

g) o direito dos contribuintes sujeitos ao regime não cumulativo do PIS e da COFINS ao desconto de créditos não corresponde a benefício fiscal, mas, sim, a metodologia de apuração destes tributos, de modo a ser incabível a aplicação do art. 111 do CTN.

O crédito de PIS/COFINS sobre insumos: em entendimento respaldado pelo E. STF no Caso Unilever, o E. STJ já definiu – em julgamento sujeito à sistemática de

recursos repetitivos (Caso Anhambi) – que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade e relevância do respectivo bem ou serviço à atividade econômica desenvolvida pelo contribuinte, sem qualquer distinção quanto à natureza (industrial, prestação de serviços e comercial) dessa atividade. Por esse motivo, o Recorrente tem direito ao reconhecimento e aproveitamento de créditos sobre todos bens e serviços que sejam essenciais ou relevantes ao desenvolvimento de sua atividade, independentemente de sua natureza – sendo que, no caso destes autos, a essencialidade/relevância dos bens e serviços considerados como insumos pela Recorrente é fato incontroverso nestes autos, diante da ausência de questionamento específico no TVF pela Fiscalização.

Bens adquiridos para revenda: além dos argumentos já detalhados ao longo desta Impugnação, que demonstram a impossibilidade de vedar o creditamento sobre insumos a sociedades comerciais e que os “bens para revenda” mencionados pela Fiscalização correspondem a insumos das atividades da Requerentes, é importante ressaltar que:

a) o art. 3º, inciso I das Leis 10.637/02 e 10.833/03 é claro ao prever a possibilidade de apuração de créditos de PIS/COFINS sobre “bens adquiridos para revenda”, sem realizar qualquer restrição quanto ao reconhecimento desses créditos por sociedades comerciais;

b) a atividade de revenda de mercadorias, exercida pelo Recorrente, envolve exatamente a hipótese legal de creditamento (“bens adquiridos para revenda”), havendo plena subsunção da norma ao caso desta entidade; e c) as alegações da Fiscalização contrariam a própria natureza dessa hipótese legal de creditamento, eis que – para que seja possível tomar créditos de PIS/COFINS sobre “bens adquiridos para revenda”, por óbvio que é necessária a compra de mercadorias e sua posterior revenda (atividade desenvolvida por sociedades comerciais).

A depreciação de bens do ativo não circulante utilizados nas atividades da Requerente:

a) como já demonstrado, não existe nenhuma vedação à apuração e ao aproveitamento de créditos sobre bens do ativo imobilizado, imóveis e benfeitorias por parte de sociedades comerciais;

b) o procedimento adotado pelo Recorrente é expressamente respaldado pela legislação tributária, que autoriza o creditamento sobre “máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviço” (art. 3º, inciso VI das Leis 10.637/02); e

c) os créditos sobre bens do ativo imobilizado estão estritamente relacionados com ativos essenciais e/ou relevantes às atividades desenvolvidas pelo Recorrente, destinados ao desenvolvimento do seu objeto social;

Créditos sobre edificações e benfeitorias em imóveis:

a) o Acórdão Recorrido inova ao alegar que o Recorrente não teria comprovado que os encargos de depreciação em questão estariam relacionados a edificações e benfeitorias em imóveis (cabendo a desconsideração desta alegação por parte deste E. CARF), visto que essa alegação não foi trazida pelo TVF e as próprias Autoridades Fiscais partem da premissa de que os dispêndios em questão foram efetivamente incorridos pelo Recorrente e estão relacionados a gastos com imóveis. Com efeito, a própria Fiscalização originalmente glosou esses créditos com base na alegação de que o Recorrente teria incorrido em gastos com conservação e manutenção de imóveis que, entretanto, na sua visão não seriam equiparáveis a benfeitorias;

b) a legislação tributária aplicável autoriza expressamente o procedimento adotado pelo Recorrente, visto que as normas aplicáveis preveem a possibilidade de tomada de crédito sobre “edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária” (art. 3º, inciso VII das Leis 10.833/02);

c) as Autoridades Fiscais já formalizaram, em Soluções de Consulta específicas, o entendimento de que não existe qualquer restrição quanto à atividade desenvolvida pelo contribuinte, inexistindo qualquer necessidade de o respectivo imóvel estar vinculado a processo produtivo ou de prestação de serviços, sendo necessário apenas que o imóvel esteja atrelado ao desenvolvimento da atividade econômica da contribuinte (seja ou não de natureza comercial) (Soluções de Consulta Cosit 99.014/2018 e 635/2017);

d) as benfeitorias abrangem as despesas com conservação ou manutenção de imóveis, que atendem à definição de “benfeitoria necessária” prevista pelo art. 96, § 3º do Código Civil); e e) subsidiariamente, (e.1) caso se entenda pela manutenção da alegação de que o Recorrente não teria comprovado que os encargos de depreciação em questão estão relacionados a edificações e/ou benfeitorias em imóveis, requer-se a baixa dos autos em diligência para que a natureza desses valores seja confirmada pelas Autoridades Fiscais e o Recorrente possa apresentar os esclarecimentos e documentos que forem necessários para essa demonstração; e (e.2) para a glosa de despesas de determinadas edificações e benfeitorias, caso seja desconsiderada essa natureza (o que se admite apenas para fins de argumentação, já que constituem efetivas edificações e benfeitorias), estas devem ser consideradas como ativos imobilizados, reconhecendo-se a possibilidade do creditamento sob essa rubrica.

(1) As despesas com IPTU: conforme já reconhecido por este E. CARF, o valor pago pelo Recorrente a título de IPTU consiste em contraprestação que tem como causa a manutenção da posse direta do imóvel, devendo ser considerado como parte do montante do aluguel pago em benefício do locador e, portanto, dando direito ao reconhecimento e aproveitamento de créditos de PIS/COFINS (nos termos do artigo 3º, inciso IV, das Leis 10.637/02 e 10.833/03).

A Abusividade da Multa Aplicada

A multa de ofício no patamar de 75% deve ser reduzida, eis que: (i) não restou demonstrada a prática, por parte do Recorrente, de qualquer conduta simulada, dolosa ou fraudulenta que justificasse a aplicação de sanção tão gravosa; (ii) o presente caso envolve, no máximo, divergência de interpretação da legislação tributária aplicável; e (iii) sendo assim, é evidente o caráter abusivo e desproporcional da sanção mantida pelo Acórdão Recorrido, uma vez constatada a desproporção entre os “meios e fins” pretendidos pela Fiscalização.

230. Nesses termos, o Recorrente tem por comprovada a exatidão dos procedimentos adotados por esta entidade e a total improcedência dos Autos de Infração, bem como o equívoco cometido pela Fiscalização e pelo Acórdão Recorrido ao interpretar os fatos e o Direito a eles aplicável neste caso.

231. Sendo assim, o Recorrente pleiteia o ACOLHIMENTO INTEGRAL DO PRESENTE RECURSO VOLUNTÁRIO, com o conseqüente cancelamento dos Autos de Infração e arquivamento deste processo administrativo.

232. O Recorrente protesta ainda pela juntada posterior de documentos que possam se fazer necessários, nos termos do artigo 16, § 4.º, alínea “a” do Decreto 70.235/72, bem como do princípio da verdade material que orienta o processo administrativo fiscal.

233. O Recorrente informa que tem interesse em realizar sustentação oral perante este E. CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro **Fábio Kirzner Ejchel**, relator

O recurso voluntário é tempestivo e preenche as demais condições de admissibilidade, por isso dele deve se tomar conhecimento.

A recorrente apresenta questões preliminares (Nulidade dos autos de infração e do acórdão recorrido) e de mérito (Possibilidade de reconhecimento de crédito sobre Insumos; Bens adquiridos para revenda; Encargos de depreciação de bens do ativo não circulante; Créditos sobre edificações e benfeitorias em imóveis próprios e de terceiros e Créditos sobre despesas com IPTU), além de questões sobre abusividade da multa aplicada.

Todas essas questões são analisadas a seguir.

1) Nulidade dos autos de infração

Nesse tópico, a recorrente alega que os autos de infração são nulos pois violam os princípios constitucionais do devido processo legal, do contraditório e ampla defesa. Abaixo, trechos do recurso voluntário:

11. A Impugnação do Recorrente: o Recorrente demonstrou, em sua Impugnação, que os Autos de Infração são nulos, uma vez que as Autoridades Fiscais não analisaram relação dos bens e serviços tidos como insumos pelo Recorrente e a relação dos itens do seu ativo não circulante com a sua atividade econômica, se limitando tão somente a alegar que não caberia a apuração desses créditos por sociedades comerciais.

(...)

VI. Ora, se a própria Fiscalização reconheceu que os insumos devem ser aferidos com base nos critérios de essencialidade e relevância dos itens para a consecução do objeto social dos contribuintes (nos termos do precedente do E. STJ), os Autos de Infração apenas seriam motivados se as Autoridades Fiscais tivessem demonstrado que os bens e serviços adquiridos e tidos como insumos pelo Recorrente não seriam essenciais e relevantes para a sua atividade econômica;

VII. Da mesma maneira, a glosa dos créditos relativos ao ativo não circulante do Recorrente somente teria fundamento (o que apenas se cogita para fins argumentativos) se as Autoridades Fiscais demonstrassem que esses bens não foram utilizados para o desenvolvimento das atividades do Recorrente; e

VIII. Não obstante, a Fiscalização não procedeu a qualquer investigação desta natureza, se abstendo de analisar a natureza das aquisições que originaram os créditos apurados pelo Recorrente e dos respectivos itens, à medida que as glosas foram fundadas exclusivamente na alegação de que sociedades comerciais não poderiam apurar créditos de PIS/COFINS sobre insumos e itens do ativo não circulante – sem qualquer análise quanto à relação dos respectivos itens às atividades do Recorrente.

14. Sendo assim, a autuação violou os princípios de motivação do ato administrativo, da legalidade tributária, bem como aos princípios constitucionais do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa (artigo 5º, incisos LIV e LV, da Constituição Federal - “CF/88”) – razão pela qual os Autos de Infração são nulos por vício material insanável, nos termos do art. 10, inciso IV, art. 59, inciso II do Decreto 70.235/72, e dos arts. 2º e 50 da Lei 9.784/99.

Não assiste razão à recorrente.

O pedido de nulidade dos autos de infração não tem qualquer fundamento aceitável.

O relatório fiscal abordou expressamente que o direito a descontar crédito sobre insumos se restringia às hipóteses em que aplicados na prestação de serviços ou na fabricação de bens destinados à venda, situações essas diversas da ora sob análise, e os critérios adotados para levantar os valores pagos a título de IPTU:

Transcreve-se abaixo o conceito de insumos previsto no artigo 172 da IN RFB nº 1.911/2019 e que, dentre outros, especificam quais os bens e serviços são ou não considerados insumos.

(...)

Destaca-se abaixo parte extraída do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05, de 17 de dezembro de 2018 que aborda a inexistência de insumos na atividade comercial, o que é o caso da fiscalizada.

(...)

Como se pode ver nos recortes dos atos e normas acima citadas, são considerados insumos para fins de apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, os bens e serviços essenciais e relevantes que integram o processo de produção de bens e de prestação de serviços da pessoa jurídica, excluindo-se aqueles, ainda que relevantes e essenciais ao funcionamento da empresa, que não integram o processo de produção ou fabricação de bens.

(...)

Após análise das operações escrituradas nas EFDs – Contribuições – janeiro/2019 a dezembro/2020 – Bloco F – Registro F100, verificou-se, em dezembro/2019, a fiscalizada escriturou na base de cálculo do crédito com “aluguéis de prédios” operações (CST 50 - operação com direito a crédito - vinculada exclusivamente a receita tributada no mercado interno) que estariam contabilizados na conta contábil nº 61600911 - IPTU no montante de R\$ 13.579.521,94.

Intimada a indicar a base legal e os devidos esclarecimentos para apropriação de créditos de PIS e Cofins sobre valores pagos a título de IPTU (TIAF e Intimação nº 001 – item 5), a fiscalizada restringiu-se informar que “os gastos são incorridos no contexto das locações de prédios nos quais estão estabelecidos as suas lojas”.

Os valores nos quais se fundamentaram as autuações foram baseados nas informações fornecidas pela própria empresa em sua escrituração contábil e fiscal e em resposta aos termos de intimação, não existindo a necessidade de maiores questionamentos.

Não ocorreu nenhuma das circunstâncias previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235/72 que pudessem representar nulidade ou improcedência dos lançamentos:

Art. 59. São nulos:

I - Os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - Os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

Os autos de infração, termos lavrados durante a ação fiscal e relatório fiscal foram emitidos por autoridade competente e, em nenhum momento, houve preterição do direito de defesa.

As conclusões da fiscalização estão todas fundamentadas e amparadas na legislação mencionada nos autos de infração e relatório fiscal.

Importante repisar que os autos de infração obedecem as exigências estatuídas pelo art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972:

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

I - a qualificação do autuado;

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

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

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

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

Os fatos que ensejaram os lançamentos tributários foram clara e detalhadamente descritos nas peças fiscais, sendo elaborados demonstrativos que apontaram as bases de cálculo e os valores das respectivas infrações. Foram, também, demonstradas as devidas correspondências entre os fatos constatados e as penalidades aplicáveis (dispositivos legais infringidos). Não há qualquer vício nos autos de infração e a descrição dos fatos e enquadramento legal indicados pela autoridade fiscal foram suficientes e permitiram ao contribuinte exercer seu direito ao contraditório e à ampla defesa, o que fez de forma detalhada e fundamentada.

A empresa foi devidamente cientificada de todos os atos e apresentou tempestivamente impugnação e recurso voluntário – que foram todos aceitos, não existindo, assim, também nesse aspecto, nenhuma forma de cerceamento de defesa.

Não há, nesse contexto, violação aos princípios de motivação do ato jurídico, da legalidade, do devido processo legal, do contraditório ou da ampla defesa, como afirmado no recurso.

A preliminar de nulidade dos autos de infração deve, então, ser rejeitada.

2) Nulidade do acórdão recorrido

A recorrente alega, também, nulidade do acórdão recorrido. Abaixo, trechos do recurso:

15. Como se não bastasse o exposto acima, o Acórdão Recorrido também incorreu em nulidade com relação aos argumentos utilizados para negar provimento à Impugnação da Recorrente, visto que:

a) No TVF, as Autoridades Fiscais somente glosaram os créditos de PIS/COFINS reconhecidos pelo Recorrente sobre edificações e benfeitorias em imóveis com base nas ÚNICAS alegações de que: (a.1) “Não se pode confundir benfeitoria em imóveis próprios e de terceiros com despesas com manutenção/conservação de

edifícios, pois o segundo não dá direito ao creditamento de PIS/Cofins” (fls.4.446); e (a.2) “por se tratar créditos com origem em gastos com manutenção e conservação de bens imóveis, aquisição de móveis e utensílios ou sobre depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, que no caso, só poderiam gerar créditos se fossem utilizados na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, o que não é o caso da fiscalizada, que desenvolve atividades de revenda de mercadorias” (fls. 4.446); e

b) Por outro lado, o Acórdão Recorrido: (b.1) afirma que a legislação tributária não veda que sociedades comerciais apurem créditos de PIS/COFINS sobre encargos de depreciação relativos a edificações e benfeitorias em imóveis (“Na segunda situação, das edificações e benfeitorias, não estabelece a legislação a restrição existente para os bens incorporados ao ativo imobilizado, como a própria impugnante ressalta” – fls. 5.192), (b.2) mas alega que a glosa em questão deveria ser mantida porque supostamente não teria sido possível identificar a que se referem os encargos de depreciação (“Como não houve a comprovação que os encargos de depreciação contabilizados se referem a edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, devem ser mantidas as glosas realizadas” - fls. 5.192) – alegação que não foi feita no TVF.

Não assiste razão à recorrente.

A alegação de que houve inovação nos fundamentos para manutenção da glosa dos créditos referentes a encargos de depreciação sobre edificações não é cabível. Conforme disposto no recurso, a DRJ teria utilizado nova argumentação, não trazida no relatório fiscal.

O relatório fiscal explicita que a empresa foi intimada a prestar esclarecimentos e informar a base legal utilizada para apropriação dos créditos relativos às depreciações de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado (créditos sobre encargos e depreciação) contabilizadas em diversas contas contábeis.

Em resposta à intimação, a empresa apresentou, como base legal, os incisos VI e VII do art 3º das leis 10.637/02 e 10.833/03.

O inciso VI dispõe que pode-se descontar créditos relativos a:

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

Como a empresa desenvolve atividades de revenda de mercadorias, os valores de depreciações com base no inciso VI foram glosados.

Com relação às contas cuja justificativa foi o inciso VII, abaixo descrito, a fiscalização glosou parcialmente os valores da conta 62203000 (depreciação infra terrenos terceiros):

VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;

A DRJ não inova na sua decisão. **Cita o mesmo enquadramento legal utilizado pela fiscalização (incisos VI e VII do art. 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03) e pela própria empresa.** No acórdão, ratifica o entendimento da fiscalização **mencionando relatório de diligência fiscal, anexo ao processo e feito pela própria fiscalização**, do qual o contribuinte teve regular ciência e, inclusive, apresentou manifestação, que a glosa é devida pois não há identificação clara e precisa dos bens depreciados. Abaixo, trecho do relatório de diligência fiscal:

3) Em conformidade com o plano de contas, o nome da conta contábil nº 62203000 é “Depr Instalações” e não “Depreciação infra terrenos terceiros”;

4) Os valores contabilizados na conta contábil nº 62203000 - DEPR INSTALAÇÕES são superiores às operações declaradas nas EFDs – Contribuições (Bloco F – Registro F120 – conta analítica nº 62203000) e os históricos dos lançamentos registrados na escrita contábil não identificam, de forma clara e precisa, a descrição dos bens depreciados, conforme razão anexo (fls.5071/5123);

5) As operações que compuseram a base de cálculo constantes na EFD – Contribuições – 2019 vinculadas a conta contábil analítica nº 62203000 (Bloco F – Registro F120) somaram a importância de R\$ 69.141.649,22 e os valores glosados totalizaram a importância de R\$ 39.842.828,42 (Anexo V);

6) As operações que compuseram a base de cálculo constantes na EFD – Contribuições – 2020 vinculadas a conta contábil analítica nº 62203000 (Bloco F – Registro F120) somaram a importância de R\$ 69.877.232,37 e os valores glosados totalizaram a importância de R\$ 64.383.945,35 (Anexo VI).

7) Com base na “descrição complementar” dos bens declarados nas EFDs – Contribuições (Bloco F – Registro F120), formou-se convicção de que todos valores glosados tem origem em gastos com manutenção e conservação de bens imóveis, aquisição de móveis e utensílios ou depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, que no caso, só poderiam gerar créditos se fossem utilizados na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, o que não é o caso da fiscalizada, que desenvolve atividades de revenda.

De fato, o acórdão descreve o mesmo que o relatório de diligência fiscal que, repita-se, o contribuinte teve ciência:

Após análise das operações escrituradas nas EFDs – Contribuições (bloco F – registro F120), em especial, as informações constantes no campo “descrição complementar, pode-se concluir pela glosa parcial dos créditos que estariam vinculados às depreciações na conta contábil nº 62203000 - Depreciação infra terrenos terceiros por se tratar créditos com origem em gastos com manutenção e conservação de bens imóveis, aquisição de móveis e utensílios ou sobre depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo

imobilizado, que no caso, só poderiam gerar créditos se fossem utilizados na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, o que não é o caso da fiscalizada, que desenvolve atividades de revenda de mercadorias.

Conforme descrito acima, a conta 62203000 trata, conforme a contabilidade da empresa, de despesas com depreciação de instalações e não de despesas “infra terreno terceiros” e, como descrito no acórdão, não referem-se a edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, devendo assim as glosas serem mantidas.

Em resumo, o acórdão da DRJ traz apenas e tão somente elementos que constam nos relatórios da fiscalização, dos quais a empresa tomou ciência regular e tempestivamente, não existindo nenhuma inovação ou elemento novo que não fosse de conhecimento da empresa.

Assim, a preliminar de nulidade do acórdão recorrido deve ser rejeitada.

3) Créditos sobre insumos

Nesse item, a recorrente discorre sobre a possibilidade de descontar créditos de PIS/Cofins sobre insumos, questionando a entendimento da fiscalização de que tal desconto seria indevido por se tratar de uma empresa dedicada à revenda de bens. Abaixo, excertos do recurso:

19. O Entendimento das Autoridades Fiscais: no entendimento da Fiscalização, o Recorrente não estaria autorizado a descontar créditos de PIS/COFINS sobre insumos, unicamente por supostamente corresponder à sociedade comercial.

20. Segundo a Fiscalização, somente empresas produtoras de bens, fabricante de produtos ou prestadoras de serviços poderiam tomar créditos de PIS/COFINS sobre insumos, de maneira que essa possibilidade seria afastada no caso de entidade dedicada à revenda de bens:

(...)

22. A Fiscalização se limitou a glosar os créditos mencionados acima exclusivamente com base na alegação de que, por supostamente ser sociedade comercial, o Recorrente não teria direito ao aproveitamento de créditos de PIS/COFINS sob essas rubricas. Desse modo, a indispensabilidade e/ou importância desses bens e serviços ao exercício do objeto social do Recorrente é fato incontroverso nestes autos.

23. O ÚNICO ponto sob discussão é com relação às rubricas mencionadas acima é se, por (supostamente) ser sociedade comercial, o Recorrente teria direito ao reconhecimento de créditos sobre a aquisição de insumos

(...)

26. Inclusive, o próprio Acórdão Recorrido reconhece que não examinou a relação de essencialidade/relevância entre os bens e serviços sob discussão e a atividade econômica do Recorrente:

(...)

33. No entanto, conforme será demonstrado abaixo, as atividades desenvolvidas pelo Recorrente não poderiam ser reduzidas à mera compra e revenda de mercadorias – fato que, por si só, já justificaria o cancelamento da autuação.

(...)

35. Ao contrário do entendimento da Fiscalização e do Acórdão Recorrido, a atividade de revenda realizada em supermercados como o do Recorrente é muito mais complexa do que a simples compra e venda de mercadorias, exigindo que o estabelecimento comercial desenvolva vários outros tipos de atividades que envolvem, inclusive, a prestação e contratação de serviços e a fabricação/industrialização de produtos.

(...)

40. De fato, entre as operações do Recorrente, existe elevado nível de prestação de serviços e, até mesmo, de beneficiamento e produção de bens.

(...)

46. Assim, as atividades do Recorrente não podem ser resumidas à simples operação de revenda das mercadorias, eis que pressupõem um conjunto de serviços e atividades que viabilizam a conexão entre os fabricantes e os consumidores.

(...)

50. Contudo, ainda que o Recorrente fosse sociedade comercial, que desenvolve unicamente atividade da mesma natureza (o que apenas se admite para fins argumentativos), passa-se a esclarecer as razões pelas quais as alegações do Acórdão Recorrido não merecem ser acolhidas e os Autos de Infração devem ser cancelados.

(...)

74. Assim, o próprio E. STF respaldou e validou o pronunciamento vinculante do E. STJ acerca dos critérios que devem ser observados pelos contribuintes para a apuração de créditos de PIS/COFINS sobre insumos – que, como visto, não restringiu ou vedou a possibilidade de tomada deste crédito por empresas comerciais. De fato, as Cortes Superiores são uníssonas em determinar que, nos exatos termos do que foi expresso na tese fixada pelo STJ, o conceito de “insumos” deve ser aferido em observância dos critérios de relevância e essencialidade à perseguição das atividades econômicas dos contribuintes, sejam elas quais forem.

(...)

79. Segundo o Acórdão Recorrido, a legislação tributária aplicável restringiria a possibilidade de desconto de créditos de PIS/COFINS sobre insumos àqueles bens e serviços utilizados na prestação e na produção ou fabricação de bens ou produtos, não abrangendo a atividade de revenda de bens: “Constata-se que a

norma se refere a bens e serviços utilizados na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, atividades notoriamente diversas da revenda de bens”(fls. 5.188).

80. No entanto, ainda que seja considerado que o Recorrente é empresa comercial (o que somente se cogita para fins argumentativos), vale destacar que a legislação tributária aplicável não veda o reconhecimento de créditos de PIS/COFINS sobre a aquisição de insumos efetuada por entidades comerciais. Este ponto se torna claro ao verificar-se que:

(...)

81. Assim, é possível concluir que: (1) não existe uma vedação legal à tomada de créditos de PIS/COFINS sobre insumos por sociedades comerciais, inexistindo qualquer previsão nesse sentido na redação do art. 3º, inciso II das Leis 10.637/02 e 10.833/03; e (2) ao examinar esse dispositivo legal específico, o STJ – exercendo a sua função, na sistemática de recursos repetitivos, de uniformizador da interpretação acerca da legislação infraconstitucional – fixou a tese vinculante de que o conceito de insumo passível de creditamento corresponde ao bem ou serviço essencial ou relevante à atividade econômica do contribuinte, sem qualquer limitação quanto às sociedades comerciais.

(...)

92. Assim, resta claro que o entendimento da Fiscalização e do Acórdão Recorrido viola o princípio da isonomia (art. 150, inciso II da CF/88), eis que implica na instituição de tratamento desigual entre contribuintes [Recorrente não poderia tomar créditos de PIS/COFINS sobre insumos, enquanto sociedades não comerciais poderiam] que se encontrem em situação equivalente [ambos estão sujeitos ao regime não-cumulativo do PIS e da COFINS, recolhendo essas contribuições à alíquota majorada, e desenvolvem atividade econômica própria, a qual exige a aquisição de determinados bens e serviços].

(...)

114. Como visto, as Autoridades Fiscais e o Acórdão Recorrido questionaram tão somente a possibilidade de as sociedades comerciais apurarem créditos do PIS e da COFINS, sem qualquer análise quanto à relação entre os ativos que deram surgimento a esses créditos e a atividade desenvolvida pelo Recorrente.

(...)

129. Em que pese a evidenciação da relação dos gastos acima com as atividades da Recorrente, esta entidade não apresentará os elementos que demonstram que todos os gastos glosados pelas Autoridades Fiscais são essenciais e relevantes, tendo em vista que esta discussão está fora do escopo do processo administrativo, não tendo sequer sido mencionada pela Fiscalização.

130. Os esclarecimentos apresentados acima tiveram como finalidade tão somente evidenciar que o entendimento adotado pelas Autoridades Fiscais vai de encontro com a jurisprudência atual e representa um absurdo jurídico.

Não assiste razão à recorrente.

A recorrente foi constituída em 10/07/1974 e tem por objeto a exploração do comércio varejista em geral e está cadastrada no CNAE Fiscal nº 4711-3-01 - Comércio varejista de mercadorias em geral, com predominância de produtos alimentícios hipermercados.

Neste tópico, o relatório fiscal listou uma série de contas que geraram créditos para o PIS/Cofins. São valores relativos a comissão do cartão, serviço de limpeza, segurança e vigilância, comissão de cartão Carrefour, outros serviços bancários, água, tratamento e remoção de lixo, serviço e material e manutenção predial, gás, produtos de limpeza e higienização, outras locações, contrato frio e casa de máquina, bobinas de PDV, embalagens, contrato equipamentos segurança e monitoramento, uniformes e EPI, contrato de ar-condicionado, serviço e peças de frio e casa de máquina, cancelas de estacionamento, dedetização, contrato esteiras rolantes e elevadores, etiqueta e cartaz de preço – loja, combustível para gerador, impressora e copiadora, serviço e peças de ar-condicionado, entrega em domicílio, manutenção hardware, telecomunicações – dados, contrato de balanças, cartazes de preço, outros serviços terceirizados, tratamento e remoção de lixo, comissão market place out, combustível para gerador e locação de micros e servidores, conforme tabelas abaixo:

ANO	DESCRIÇÃO NATUREZA DA BASE DE CÁLCULO DO CRÉDITO	CONTA ANALÍTICA CONTÁBIL	NOME DA CONTA ANALÍTICA CONTÁBIL	TOTAL DESPESAS BC CRÉDITO PIS	TOTAL DESPESAS BC COFINS
2019	OUTRAS OPERACOES COM DIREITO A CRÉDITO	61550200	COMISSÃO DO CARTAO	130.381.861,11	130.381.861,11
2019	OUTRAS OPERACOES COM DIREITO A CRÉDITO	61190800	SERVICO DE LIMPEZA	58.627.548,66	58.627.548,66
2019	OUTRAS OPERACOES COM DIREITO A CRÉDITO	61304000	SEGURANCA E VIGILANCIA	55.494.475,51	55.494.475,51

2019	OUTRAS OPERACOES COM DIREITO A CRÉDITO	61550210	COMISSAO DE CARTAO CARREFOUR	43.598.851,62	43.598.851,62
2019	OUTRAS OPERACOES COM DIREITO A CRÉDITO	61550900	OUTROS SERVICOS BANCARIO	40.594.048,98	40.594.048,98
2019	OUTRAS OPERACOES COM DIREITO A CRÉDITO	61200000	ÁGUA	32.879.541,09	32.879.541,09
2019	OUTRAS OPERACOES COM DIREITO A CRÉDITO	61190100	TRATAMENTO E REMOCAO DE LIXO	23.919.653,15	23.919.653,15
2019	OUTRAS OPERACOES COM DIREITO A CRÉDITO	61110010	SERVIÇO E MATERIAL E MANUTENÇÃO PREDIAL	16.044.994,51	16.044.994,51
2019	OUTRAS OPERACOES COM DIREITO A CRÉDITO	61210000	GAS	12.554.660,46	12.554.660,46
2019	OUTRAS OPERACOES COM DIREITO A CRÉDITO	61190090	PRODUTOS DE LIMPEZA E HIGIENIZACAO	10.977.415,43	10.977.415,43
2019	OUTRAS OPERACOES COM DIREITO A CRÉDITO	61100900	OUTRAS LOCACOES	10.162.744,12	10.162.744,12
2019	OUTRAS OPERACOES COM DIREITO A CRÉDITO	61120300	CONTRATO FRIO E CASA DE MÁQUINA	9.675.367,43	9.675.367,43
2019	OUTRAS OPERACOES COM DIREITO A CRÉDITO	61520800	BOBINAS DE PDV	8.704.190,56	8.704.190,56
2019	OUTRAS OPERACOES COM DIREITO A CRÉDITO	61000900	EMBALAGENS	7.417.255,40	7.417.255,40
2019	OUTRAS OPERACOES COM DIREITO A CRÉDITO	61120200	CONTR. EQUIPTOS SEGURANCA E MONITORA-MENTO	5.167.215,93	5.167.215,93
2019	OUTRAS OPERACOES COM DIREITO A CRÉDITO	61130190	UNIFORMES E EPI	4.781.613,45	4.781.613,45
2019	OUTRAS OPERACOES COM DIREITO A CRÉDITO	61130090	CONTRATO DE AR-CONDICIONADO	4.232.714,51	4.232.714,51
2019	OUTRAS OPERACOES COM DIREITO A CRÉDITO	61110030	SERVICO E PECAS DE FRIO E CASA DE MÁQUINA	3.908.789,26	3.908.789,26
2019	OUTRAS OPERACOES COM DIREITO A CRÉDITO	61110290	CANCELAS DE ESTACIONAMENTO	3.452.614,81	3.452.614,81
2019	OUTRAS OPERACOES COM DIREITO A CRÉDITO	61190200	DEDETIZACAO	2.668.449,74	2.668.449,74
2019	OUTRAS OPERACOES COM DIREITO A CRÉDITO	61120100	CONTRATO ESTEIRAS ROLANTES E ELEVADORES	2.122.578,01	2.122.578,01
2019	OUTRAS OPERACOES COM DIREITO A CRÉDITO	61420230	ETIQUETA E CARTAZ DE PRECO - LOJA	1.831.601,83	1.831.601,83
2019	OUTRAS OPERACOES COM DIREITO A CRÉDITO	61230000	COMBUSTIVEL PARA GERADOR	1.196.254,50	1.196.254,50
2019	OUTRAS OPERACOES COM DIREITO A CRÉDITO	61100100	IMPRESSORA E COPIADORA	1.142.481,17	1.142.481,17
2019	OUTRAS OPERACOES COM DIREITO A CRÉDITO	61110200	SEVICO E PECAS DE AR-CONDICIONADO	850.418,43	850.418,43
2019	OUTRAS OPERACOES COM DIREITO A CRÉDITO	61303100	ENTREGA EM DOMICÍLIO	751.280,91	751.280,91
2019	OUTRAS OPERACOES COM DIREITO A CRÉDITO	61120500	MANUTENCAO HARDWARE	317.244,83	317.244,83
2019	OUTRAS OPERACOES COM DIREITO A CRÉDITO	61530190	TELECOMUNICACOES - DADOS	289.234,37	289.234,37
2019	OUTRAS OPERACOES COM DIREITO A CRÉDITO	61120900	CONTRATO DE BALANCAS	124.813,89	124.813,89
2019	OUTRAS OPERACOES COM DIREITO A CRÉDITO	61400010	CARTAZES DE PRECO	26.916,95	26.916,95
Total – 2019				493.896.830,62	493.896.830,62

ANO	DESCRIÇÃO NATUREZA DA BASE DE CÁLCULO DO CRÉDITO	CONTA ANALÍTICA CONTÁBIL	NOME DA CONTA ANALÍTICA CONTÁBIL	TOTAL DESPESAS BC CRÉDITO PIS	TOTAL DESPESAS BC COFINS
2020	OUTRAS OPERACOES COM DIREITO A CRÉDITO	61550200	COMISSÃO DO CARTÃO DE CRÉDITO	150.722.516,82	150.722.516,82
2020	OUTRAS OPERACOES COM DIREITO A CRÉDITO	61190800	SERVIÇO DE LIMPEZA	54.596.947,88	54.596.947,88

2020	OUTRAS OPERACOES COM DIREITO A CRÉDITO	61304000	SEGURANÇA E VIGILÂNCIA	51.365.877,50	51.365.877,50
2020	OUTRAS OPERACOES COM DIREITO A CRÉDITO	61550900	OUTROS SERVIÇOS BANCÁRIOS	33.977.869,09	33.977.869,09
2020	OUTRAS OPERACOES COM DIREITO A CRÉDITO	61200000	ÁGUA	27.604.650,57	27.604.650,57
2020	OUTRAS OPERACOES COM DIREITO A CRÉDITO	61303120	OUTROS SERVIÇOS TERCEIRIZADOS	24.840.197,61	24.840.197,61
2020	OUTRAS OPERACOES COM DIREITO A CRÉDITO	61550210	COMISSÃO DE CARTÃO CARREFOUR	21.935.732,77	21.935.732,77
2020	OUTRAS OPERACOES COM DIREITO A CRÉDITO	61190100	TRATAMENTO E REMOÇÃO DE LIXO	21.102.493,18	21.102.493,18
2020	OUTRAS OPERACOES COM DIREITO A CRÉDITO	61550220	COMISSÃO MARKET PLACE OUT	17.880.086,05	17.880.086,05
2020	OUTRAS OPERACOES COM DIREITO A CRÉDITO	61110010	SERV MATERIAL DE MANUT PREDIAL	17.473.736,28	17.473.736,28
2020	OUTRAS OPERACOES COM DIREITO A CRÉDITO	61100900	OUTRAS LOCAÇÕES	16.420.324,60	16.420.324,60
2020	OUTRAS OPERACOES COM DIREITO A CRÉDITO	61190090	PRODUTOS DE LIMPEZA E HIGIENIZACAO	13.560.847,01	13.560.847,01
2020	OUTRAS OPERACOES COM DIREITO A CRÉDITO	61210000	GAS	10.183.588,25	10.183.588,25
2020	OUTRAS OPERACOES COM DIREITO A CRÉDITO	61120300	CONTRATO FRIO E CASA DE MÁQUINA	8.520.383,18	8.520.383,18
2020	OUTRAS OPERACOES COM DIREITO A CRÉDITO	61130190	UNIFORMES E EPI	6.780.903,37	6.780.903,37
2020	OUTRAS OPERACOES COM DIREITO A CRÉDITO	61120200	CONTR. EQUIP.TOS SEGURANCA E MONITORA- MENTO	5.052.686,29	5.052.686,29
2020	OUTRAS OPERACOES COM DIREITO A CRÉDITO	61520800	BOBINAS DE PDV	4.471.800,96	4.471.800,96
2020	OUTRAS OPERACOES COM DIREITO A CRÉDITO	61110030	SERVICO E PECAS DE FRIO E CASA DE MÁQUINA	3.858.677,52	3.858.677,52
2020	OUTRAS OPERACOES COM DIREITO A CRÉDITO	61130090	CONTRATO DE AR-CONDICIONADO	3.719.945,17	3.719.945,17
2020	OUTRAS OPERACOES COM DIREITO A CRÉDITO	61190200	DEDETIZACAO	3.281.184,28	3.281.184,28
2020	OUTRAS OPERACOES COM DIREITO A CRÉDITO	61110290	CANCELAS DE ESTACIONAMENTO	2.435.136,86	2.435.136,86
2020	OUTRAS OPERACOES COM DIREITO A CRÉDITO	61120100	CONTRATO ESTEIRAS ROLANTES E ELEVADORES	2.110.876,92	2.110.876,92
2020	OUTRAS OPERACOES COM DIREITO A CRÉDITO	61420230	ETIQUETA E CARTAZ DE PRECO - LOJA	1.822.782,76	1.822.782,76
2020	OUTRAS OPERACOES COM DIREITO A CRÉDITO	61110200	SERVICO E PECAS DE AR-CONDICIONADO	744.005,75	744.005,75
2020	OUTRAS OPERACOES COM DIREITO A CRÉDITO	61303100	ENTREGA EM DOMICÍLIO	702.659,97	702.659,97
2020	OUTRAS OPERACOES COM DIREITO A CRÉDITO	61120500	MANUTENCAO HARDWARE	517.031,03	517.031,03
2020	OUTRAS OPERACOES COM DIREITO A CRÉDITO	61100100	IMPRESSORA E COPIADORA	369.304,86	369.304,86
2020	OUTRAS OPERACOES COM DIREITO A CRÉDITO	61230000	COMBUSTIVEL PARA GERADOR	362.814,55	362.814,55
2020	OUTRAS OPERACOES COM DIREITO A CRÉDITO	61120900	CONTRATO DE BALANCAS	160.753,84	160.753,84
2020	OUTRAS OPERACOES COM DIREITO A CRÉDITO	61530190	TELECOMUNICACOES - DADOS	77.580,11	77.580,11
2020	OUTRAS OPERACOES COM DIREITO A CRÉDITO	61100200	LOCACAO DE MICROS E SERVIDORES	39.220,61	39.220,61
2020	OUTRAS OPERACOES COM DIREITO A CRÉDITO	61400010	CARTAZES DE PRECO	7.838,18	7.838,18
TOTAL – 2020				506.700.453,82	506.700.453,82

Intimada a indicar a base legal para apropriação desses valores como créditos, a empresa respondeu que:

Resposta: A Fiscalizada esclarece que todas os gastos indicados na tabela contida nas folhas 3 e 4 do Termo de Início de Ação Fiscal e intimação nº 01/00074-2022 (fls. 4 e 5) foram considerados passíveis de apuração e desconto de créditos com base no artigo 3º, incisos II, III, IV e IX da Lei nº 10.833 de 29.12.2003 ("Lei 10.833/03"), aplicáveis também à Lei nº 10.637 de 30.12.2002 ("Lei 10.637/02"), e com a definição e o alcance definidos pelo Superior Tribunal de Justiça ("STJ") no Recurso Especial nº 1.221.17/PR ("Caso Anhambí").

Além da resposta acima, a empresa trouxe argumentos relativos à essencialidade e relevância desses gastos para sua atividade.

Apesar da empresa alegar que exerce outras atividades além da revenda de bens, como prestação e contratação de serviços e a fabricação/industrialização de produtos, não há apropriação de créditos para cada atividade.

Os valores relativos a entregas a domicílio, destacados nas planilhas, não foram objeto de glosa pela fiscalização. **Quanto aos demais, a empresa foi intimada a fazer uma segregação mensal, discriminando eventuais valores aplicados na produção de bens destinados à venda ou incorridos por imposição legal:**

6.3. Caso haja despesa que tenha sido aplicado na produção de bens destinado à venda ou que tenha incorrido por imposição legal, intima-se a contribuinte a segregar, mensalmente, as parcelas das despesas que à luz da legislação vigente podem sofrer apropriação dos créditos, bem como prestar os devidos esclarecimentos sobre as operações e atividades vinculadas às referidas despesas;

A resposta da empresa limitou-se ao que segue, impossibilitando a segregação por atividade:

Resposta: A Fiscalizada esclarece que as suas atividades compreendem comercialização de produtos alimentícios, de limpeza, de toucador e outros; a produção e comercialização de itens alimentícios, como pães, bolos, o porcionamento de frios e outros; além da prestação de serviços que é componente indissociável das atividades descritas anteriormente.

Neste contexto, a Fiscalizada aplica sobre os gastos incorridos no curso normal de suas atividades os conceitos de essencialidade e relevância definidos no julgamento do Caso Anhambí, estabelecidos como parâmetros para a apuração de créditos das Contribuições ao PIS e à COFINS pelo STJ.

A fiscalização baseou-se também, para sua análise, nos incisos I e II do §1º e incisos VII e VIII do §2º do art. 172 da IN RFB nº 1911/2019 (revogada pela IN RFB nº 2121/2022):

Art. 172

[...]

§ 1º Consideram-se insumos, inclusive:

I - bens ou serviços que, mesmo utilizados após a finalização do processo de produção, de fabricação ou de prestação de serviços, tenham sua utilização decorrente de imposição legal;

II - bens ou serviços considerados essenciais ou relevantes, que integram o processo de produção ou fabricação de bens ou de prestação de serviços e que sejam considerados insumos na produção ou fabricação de bens destinados à venda ou na prestação de serviços;

[...]

§ 2º Não são considerados insumos, entre outros:

...

VII - bens e serviços utilizados, aplicados ou consumidos em operações comerciais; e

VIII - bens e serviços utilizados, aplicados ou consumidos nas atividades administrativas, contábeis e jurídicas da pessoa jurídica. (negrito nosso)

A alegação, no recurso voluntário, de que o único argumento da fiscalização é que a empresa exerce apenas a atividade de revenda de bens não condiz com o que consta do processo, já que o contribuinte foi, inclusive, intimado a fazer a segregação dos créditos relativos à produção de bens destinados a venda e não o fez.

Efetivamente, não existindo apropriação dos créditos para cada atividade da empresa, não há possibilidade de tratar os créditos de forma diversa para cada fim. Tratando-se de pedido de ressarcimento, caberia ao contribuinte trazer os elementos que comprovassem, de forma clara e detalhada, a origem de cada crédito pleiteado.

Sobre a alegação de que o STJ teria decidido que não há qualquer limitação às sociedades comerciais para aproveitamento de créditos de insumos (Caso Anhambi – REsp 1.221.170), transcrevo trecho do voto da relatora Joana Maria de Oliveira Guimarães no Acórdão 3102-002.786 (WMB Supermercados do Brasil Ltda.) de 28/12/24, acompanhada, neste ponto, por unanimidade por todos os conselheiros desta T3102, que adoto como razões de decidir:

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.)

Cumprir destacar que a atividade de revenda de mercadorias possui creditamento próprio assegurado pelo inciso I do art. 3º das Leis n.º 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.

Considerando que a empresa, ainda que intimada, não fez a segregação de créditos por atividade e nem daqueles que correspondem a imposição legal e que, conforme disposto acima, o entendimento deste voto é o de que as atividades de revenda de mercadorias/comerciais não dão direito a crédito de insumos, é inócuo e não cabe analisar a essencialidade e relevância de cada conta – até porque não é possível identificar quais itens foram aplicados na atividade principal da recorrente (comércio varejista de mercadorias em geral) e quais eventualmente foram aplicados em outras atividades. De fato, o conceito de insumos delimitado pelo STJ tem pouca aplicação no caso em questão, uma vez que se trata de uma empresa comercial varejista, sendo que a regra do inciso II do art. 3º das leis que regem as contribuições não cumulativas refere-se a processos de produção ou fabricação de bens, ou à prestação de serviços.

Como descrito no recurso voluntário, “A essencialidade e/ou relevância dos bens e serviços mencionados acima às atividades do Recorrente foi descrita de maneira exemplificativa e objetiva, até mesmo porque esse ponto não foi objeto de questionamento pela Fiscalização (e pelo Acórdão Recorrido) e não se encontra sob discussão neste processo administrativo (...)”.

Por fim, em decisão recentíssima, o CARF aprovou a Súmula 234, de aplicação obrigatória, que dispõe que, na atividade de comércio, não é possível a apuração de créditos das contribuições não cumulativas:

Súmula 234

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

Assim, a decisão de piso não merece reforma neste tópico.

4) Créditos sobre bens adquiridos para revenda

Nesse tópico, a recorrente esclarece que os dispêndios mencionados correspondem a insumos e que, portanto, assim como no tópico anterior, não cabem as glosas. Abaixo, trechos do recurso voluntário:

131. O Entendimento das Autoridades Fiscais: no TVF, as Autoridades Fiscais alegam que:

(i) nas EFDs-Contribuições transmitidas pelo Recorrente, verificou-se a existência de bases de cálculo de créditos classificadas como “aquisição de bens para revenda”;

(ii) ao intimar o Recorrente, esta entidade esclareceu que os dispêndios mencionados pela Fiscalização corresponderiam a insumos; e(iii) por isso, os mesmos fundamentos de autuação citados acima seriam aplicáveis à essa parcela de créditos, uma vez que entidades comerciais supostamente não poderiam tomar créditos sobre insumos.

(...)

136. Em primeiro lugar, o Recorrente destaca que os bens e serviços citados pela Fiscalização consistem em insumos às atividades desta entidade.

137. Desse modo, os mesmos argumentos já detalhados no tópico IV.2 (aos quais se faz total referência) são igualmente aplicáveis à essa parcela das glosas efetuadas pela Fiscalização.

(...)

139. Subsidiariamente, ainda que os itens em questão não correspondam a insumos, e sim a bens adquiridos para revenda, ficaria ainda mais clara a necessidade de reconhecimento do direito do Recorrente ao aproveitamento desses créditos, uma vez que:

(...)

140. Por esses motivos, resta demonstrada a improcedência das alegações das Autoridades Fiscais e do Acórdão Recorrido também com relação a esse ponto.

Não assiste razão à recorrente.

Como disposto, em resposta à intimação no curso da ação fiscal e no recurso voluntário, a empresa afirma que tratam-se de insumos, como no tópico anterior.

Efetivamente, como detalhado no relatório fiscal, são contas que, em sua maioria, **já foram objeto de análise acima**: comissão do cartão de crédito, outros serviços bancários, serviços de limpeza e vigilância, água, tratamento e remoção de lixo, comissão e cartão Carrefour, gás, serv material de manutenção predial, outras locações, contrato frio e casa de máquina, produto limpeza e higienização, bobinas de PDV, contr. equipamentos de segurança e monitoramento, ar-condicionado, serv peças frio e casa maquina, uniformes e EPIs, honorários

protótipos, cancelas de estacionamento, contrato esteiras rolantes e elevadores, dedetização, etiqueta e carta preço – loja, serviços e peças de ar condicionado, entrega em domicílio, combustível para gerador, impressora e copiadora, manutenção hardware, balanças e telecomunicações:

ANO	DESCRIÇÃO NATUREZA DA BASE DE CÁLCULO DO CRÉDITO	CONTA ANALÍTICA CONTÁBIL	NOME DA CONTA ANALÍTICA CONTÁBIL	BASE DE CÁLCULO DO PIS/PASEP	BASE DE CÁLCULO DO COFINS
2020	AQUISICAO DE BENS PARA REVENDA	61550200	COMISSÃO DO CARTÃO DE CRÉDITO	9.486.324,83	9.486.324,83
2020	AQUISICAO DE BENS PARA REVENDA	61550900	OUTROS SERVIÇOS BANCÁRIOS	6.005.960,62	6.005.960,62
2020	AQUISICAO DE BENS PARA REVENDA	61190800	SERVIÇO DE LIMPEZA	5.262.443,64	5.262.443,64
2020	AQUISICAO DE BENS PARA REVENDA	61304000	SEGURANÇA E VIGILÂNCIA	4.306.848,36	4.306.848,36
2020	AQUISICAO DE BENS PARA REVENDA	61200000	ÁGUA	2.859.712,14	2.859.712,14
2020	AQUISICAO DE BENS PARA REVENDA	61190100	TRATAMENTO E REMOÇÃO DE LIXO	2.009.934,09	2.009.934,09
2020	AQUISICAO DE BENS PARA REVENDA	61550210	COMISSÃO DE CARTÃO CARREFOUR	1.903.478,29	1.903.478,29
2020	AQUISICAO DE BENS PARA REVENDA	61210000	GÁS	1.325.074,50	1.325.074,50

2020	AQUISICAO DE BENS PARA REVENDA	61110010	SERV MATERIAL DE MANUT PREDIAL	1.271.246,51	1.271.246,51
2020	AQUISICAO DE BENS PARA REVENDA	61100900	OUTRAS LOCAÇÕES	904.810,22	904.810,22
2020	AQUISICAO DE BENS PARA REVENDA	61120300	CONTRATO FRIO E CASA DE MÁQUINA	827.769,60	827.769,60
2020	AQUISICAO DE BENS PARA REVENDA	61190090	PRODUTO LIMPEZA E HIGIENIZAÇÃO	758.514,30	758.514,30
2020	AQUISICAO DE BENS PARA REVENDA	61520800	BOBINAS DE PDV	639.331,39	639.331,39
2020	AQUISICAO DE BENS PARA REVENDA	61120200	CONTR. EQUIPITOS SEGURANCA E MONITORAMENTO	477.350,10	477.350,10
2020	AQUISICAO DE BENS PARA REVENDA	61130090	AR-CONDICIONADO	374.994,09	374.994,09
2020	AQUISICAO DE BENS PARA REVENDA	61110030	SERV PECAS FRIO E CASA MÁQUINA	361.833,84	361.833,84
2020	AQUISICAO DE BENS PARA REVENDA	61130190	UNIFORMES E EPIS	335.214,24	335.214,24
2020	AQUISICAO DE BENS PARA REVENDA	61303210	HONORÁRIOS PROTÓTIPOS	333.690,30	333.690,30
2020	AQUISICAO DE BENS PARA REVENDA	61110290	CANCELAS DE ESTACIONAMENTO	250.077,51	250.077,51
2020	AQUISICAO DE BENS PARA REVENDA	61120100	CONTRATO ESTEIRAS ROLANTES E ELEVADORES	195.778,69	195.778,69
2020	AQUISICAO DE BENS PARA REVENDA	61190200	DEDETIZAÇÃO	190.048,81	190.048,81
2020	AQUISICAO DE BENS PARA REVENDA	61420230	ETIQUETA E CARTAZ PREÇO - LOJA	189.511,10	189.511,10
2020	AQUISICAO DE BENS PARA REVENDA	61110200	SEVICO E PECAS DE AR-CONDICIONADO	70.568,47	70.568,47
2020	AQUISICAO DE BENS PARA REVENDA	61303100	ENTREGA EM DOMICÍLIO	62.413,92	62.413,92
2020	AQUISICAO DE BENS PARA REVENDA	61230000	COMBUSTÍVEL PARA GERADOR	60.440,57	60.440,57
2020	AQUISICAO DE BENS PARA REVENDA	61100100	IMPRESSORA E COPIADORA	59.000,00	59.000,00
2020	AQUISICAO DE BENS PARA REVENDA	61120500	MANUTENCAO HARDWARE	29.818,19	29.818,19
2020	AQUISICAO DE BENS PARA REVENDA	61120900	BALANÇAS	16.400,00	16.400,00
2020	AQUISICAO DE BENS PARA REVENDA	61530190	TELECOMUNICAÇÕES -	7.396,38	7.396,38
TOTAL				40.575.984,70	40.575.984,70

Com exceção dos gastos com fretes das entregas a domicílio e de armazenagem externa de materiais (classificados equivocadamente como honorários protótipos), os demais valores foram objeto de glosa com os mesmos fundamentos do item anterior.

Os fundamentos expostos no item anterior deste voto são novamente aplicados.

Acrescento, ainda, o Parecer COSIT nº 05/2018, que trata de bens adquiridos para revenda:

2. INEXISTÊNCIA DE INSUMOS NA ATIVIDADE COMERCIAL

40. Nos termos demonstrados acima sobre o conceito definido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, somente há insumos geradores de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins nas atividades de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviços a terceiros.

41. Destarte, para fins de apuração de créditos das contribuições, **não há insumos na atividade de revenda de bens, notadamente porque a esta atividade foi reservada a apuração de créditos em relação aos bens adquiridos para revenda** (inciso I do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003). (g.n.)

O acórdão recorrido deve, então, ser mantido neste tópico.

5) Créditos sobre encargos de depreciação de bens do ativo não circulante

No presente tópico, a recorrente alega que sociedades comerciais podem reconhecer esse tipo de crédito, conforme trechos abaixo:

143. Na verdade, as Autoridades Fiscais glosaram esses créditos com base em um ÚNICO motivo: sociedades comerciais (tal como o Recorrente, na sua visão), não poderiam reconhecer créditos sobre “máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços”

(...)

A legislação aplicável não prevê que as sociedades comerciais não estão autorizadas a reconhecer esse crédito. O art. 3º, inciso VI das Leis 10.637/02 e 10.833/03 não contém nenhuma exigência acerca da natureza do contribuinte que pode descontar créditos sobre a depreciação ou amortização de bens do seu ativo não circulante;

Nesse sentido, a alegação das Autoridades Fiscais e do Acórdão Recorrido no sentido de que o mero fato de o Recorrente ser empresa comercial é o suficiente para afastar expressa disposição legal, além de ilegal, é incompatível com os princípios jurídicos que regem a incidência do PIS e da COFINS;

Conforme já mencionado, as sociedades comerciais, assim como qualquer outra submetida à sistemática não cumulativa, podem apurar créditos sobre todos os itens listados no artigo 3º da Lei 10.637/02 e 10.833/03;

(...)

149. Portanto, não há dúvidas de que: (i) as sociedades comerciais também estão autorizadas a descontar créditos de PIS/COFINS sobre encargos de depreciação/amortização de bens do seu ativo não circulante utilizados no desenvolvimento de suas atividades; e (ii) no caso concreto, o Recorrente atendeu

os requisitos legais para a tomada desse crédito, de modo que a glosa sob discussão deve ser imediatamente afastada por este E. CARF.

Não assiste razão à recorrente.

A empresa foi intimada a apresentar de forma individualizada cada uma das depreciações, de forma que pudessem ser identificadas quais as que efetivamente geram créditos, especificamente quando se referem a produção de bens destinados à venda ou prestação e serviços:

Considerando que, em relação a encargos de depreciação ou amortização, somente é possível haver apropriação de créditos quando a pessoa jurídica promove a locação do ativo a terceiros (para os bens incorporados ao imobilizado) ou quando o utiliza na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços (imobilizado ou intangível), INTIMA-SE a prestar, **de forma individualizada para cada uma das depreciações contabilizadas nas contas contábeis acima e escrituradas nas EFDs – Contribuições**, os devidos esclarecimentos e a base legal para apropriação dos créditos sobre depreciação no período de janeiro/2019 a dezembro/2020.

Em resposta, a empresa apresentou as seguintes alegações:

Resposta: A Fiscalizada esclarece que apropria créditos sobre a depreciação de imóveis, benfeitorias em imóveis de terceiros locados para a utilização em suas atividades e outras instalações, conforme estabelece o artigo 3º, VII da Lei nº 10.637, de 30.12.2002 (“Lei 10.637/02”) e da Lei nº 10.833 de 29.12.2003 (“Lei 10.833/03”) e entendimento jurisprudencial. Ademais, esclarece também que apropria créditos sobre a depreciação de máquinas e equipamentos utilizados em suas atividades produtivas, conforme determina o artigo 3º, VI das referidas Lei 10.637/02 e 10.833/03 e a jurisprudência consolidada após julgamento pelo Superior Tribunal de Justiça (“STJ”) no Recurso Especial nº 1.221.17/PR (“Caso Anhambi”). A tabela a seguir segrega as contas contábeis indicadas pela I. Autoridade fiscal entre as duas fundamentações apresentadas

Conta contábil	Rubrica contábil	Fundamentação nas Leis 10.637/02 e 10.833/03
62200000	DEPR INSTALACOES	Art. 3º, VII – Edificações e benfeitorias
62200100	DEPRECIACAO CONSTRUCAO EM TERRENO PROPRIO	Art. 3º, VII – Edificações e benfeitorias
62201000	DEPRECIACAO CONSTRUCAO TERRENOS TERCEIROS	Art. 3º, VII – Edificações e benfeitorias
62201100	DEPRECIACAO INFRA TERRENOS PROPRIOS	Art. 3º, VII – Edificações e benfeitorias

62203000	DEPRECIACAO INFRA TERRENOS TERCEIROS	Art. 3º, VII – Edificações e benfeitorias
62203100	DEPRECIACAO MOVEIS E UTENSILIOS TERRENOS 3º	Art. 3º, VI – Máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado
62203200	DEPRECIACAO INSTALACOES TECNICAS	Art. 3º, VI – Máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado

Ocorre que o inciso VI do art. 3º das leis nº 10.637/02 e 10.833/03 esclarece que os créditos só podem se dar com a depreciação de máquinas e equipamentos utilizados na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. A empresa desenvolve fundamentalmente atividades de revenda de mercadorias e, **apesar de regularmente intimada, não apresentou comprovação que as máquinas e equipamentos foram utilizados para outra finalidade.**

Pelo contrário, salientou, no recurso, que “a legislação aplicável não prevê que as sociedades comerciais não estão autorizadas a reconhecer esse crédito. O art. 3º, inciso VI das Leis 10.637/02 e 10.833/03 não contém nenhuma exigência acerca da natureza do contribuinte que pode descontar créditos sobre a depreciação ou amortização de bens do seu ativo não circulante”.

Em resumo, a empresa alega que as sociedades comerciais também estão autorizadas a descontar créditos de PIS/COFINS sobre encargos de depreciação/amortização de bens do seu ativo não circulante utilizados no desenvolvimento de suas atividades – e é nesse aspecto que se centra o litígio.

Como já mencionado acima, o inciso VI do art. 3º das leis nº 10.637/02 e 10.833/03 explicita que geram créditos os valores relativos a máquinas, equipamentos e outros bens apenas quando utilizados na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços

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

(...)

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou **para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços;** (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

Ressalte-se que esse entendimento aplica-se também à glosa parcial da conta 62203000, que igualmente trata de valores que só poderiam gerar créditos se fossem utilizados na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, conforme disposto no item 2 deste voto.

Essa é a conclusão do CARF para situações semelhantes:

Processo nº 16682.721185/2018-35

Recurso Voluntário

Acórdão nº 3402-009.941 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária

Sessão de 26 de outubro de 2022

Recorrente LOJAS AMERICANAS S/A

Interessado FAZENDA NACIONAL

NÃO CUMULATIVIDADE. ATIVO IMOBILIZADO. ENCARGOS DE DEPRECIÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

Os encargos de depreciação das máquinas e equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado somente geram crédito quando utilizados na produção de bens destinados à venda, ou na prestação de serviços. Não se aplica a comércio varejista de mercadorias.

A decisão de piso deve, então, também ser mantida neste tópico.

6) Créditos sobre edificações e benfeitorias em imóveis próprios e de terceiros

Nesse tópico, a recorrente alega que a glosa de créditos sobre edificações e benfeitorias em imóveis próprios e de terceiros ocorreu por falta de comprovação de que tais encargos referem-se efetivamente a edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros. Abaixo, trechos do recurso:

150. O Entendimento das Autoridades Fiscais: conforme descrito no TVF, as Autoridades Fiscais glosaram créditos reconhecidos sob a rubrica de “edificações

e benfeitorias” “por se tratar créditos com origem em gastos com manutenção e conservação de bens imóveis, aquisição de móveis e utensílios ou sobre depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, que no caso, só poderiam gerar créditos se fossem utilizados na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, o que não é o caso da fiscalizada, que desenvolve atividades de revenda de mercadorias” (fls. 4.446).

151. As Alegações do Acórdão Recorrido: o Acórdão Recorrido, por sua vez, (A) reconheceu que a legislação tributária aplicável não veda o reconhecimento desse crédito por sociedades comerciais (“Na segunda situação, das edificações e benfeitorias, não estabelece a legislação a restrição existente para os bens incorporados ao ativo imobilizado, como a própria impugnante ressalta” – fls. 5.192); mas (B) manteve a glosa com base na alegação de que “a partir dos documentos juntados não há como se identificar a que se referem tais depreciações” (fls. 5.192) e “Como não houve a comprovação que os encargos de depreciação contabilizados se referem a edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros, devem ser mantidas as glosas realizadas” (fls. 5.192).

152. Dessa maneira, a glosa desses créditos somente foi mantida porque, no entendimento do Acórdão Recorrido, o Recorrente não teria demonstrado a sua relação com encargos de depreciação relativos a edificações e benfeitorias em imóveis.

(...)

154. 1º Ponto – A Comprovação das Edificações e Benfeitorias sob Discussão. Em primeiro lugar, como se pode notar a partir dos trechos colacionados acima, o Acórdão Recorrido inovou nas alegações e nos fundamentos para a glosa dos créditos referentes a edificações e benfeitorias de imóveis aproveitados pelo Recorrente.

(...)

158. De toda maneira, ainda que essa alegação não seja desconsiderada (o que somente se cogita para fins argumentativos), o Recorrente destaca que: (i) apresentou todos os documentos e esclarecimentos solicitados pelas Autoridades Fiscais durante o procedimento de fiscalização, inclusive com relação a esses créditos; e (ii) já apresentou às Autoridades Fiscais as contas contábeis que registraram os valores referentes aos créditos de PIS/COFINS sobre encargos de depreciação de edificações e benfeitorias (fls. 125, por exemplo):

Conta contábil	Rubrica contábil	Fundamentação nas Leis 10.637/02 e 10.833/03
62200000	DEPR INSTALACOES	Art. 3º, VII – Edificações e benfeitorias
62200100	DEPRECIACAO CONSTRUCAO EM TERRENO PROPRIO	Art. 3º, VII – Edificações e benfeitorias
62201000	DEPRECIACAO CONSTRUCAO TERRENOS TERCEIROS	Art. 3º, VII – Edificações e benfeitorias
62201100	DEPRECIACAO INFRA TERRENOS PROPRIOS	Art. 3º, VII – Edificações e benfeitorias
62203000	DEPRECIACAO INFRA TERRENOS TERCEIROS	Art. 3º, VII – Edificações e benfeitorias

159. Além disso, a própria Fiscalização reconhece no TVF que os créditos sob discussão estão relacionados a “gastos com manutenção e conservação de bens imóveis”(fls. 4.446), de maneira que é fato incontroverso nestes autos que os valores em questão foram efetivamente incorridos pelo Recorrente e estão relacionados à depreciação relacionada a dispêndios com bens imóveis – o que deixa evidente que a alegação do Acórdão Recorrido é até contraditória à alegação das Autoridades Fiscais.

(...)

161. E, conforme será demonstrado nos dois pontos a serem detalhados abaixo, (1) gastos com manutenção e conservação de imóveis correspondem a benfeitorias, inclusive para fins de creditamento de PIS/COFINS; e (2) a legislação tributária aplicável não veda o desconto desse crédito por sociedades que desenvolvam atividade comercial.

164. Com efeito, o art. 3º, inciso VII das Leis 10.637/02 e 10.833/03 prevê que os contribuintes sujeitos à sistemática não cumulativa do PIS e da COFINS podem apurar créditos sobre “edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa”, os quais serão calculados através da aplicação das alíquotas dessas contribuições sobre os encargos de depreciação e amortização desses bens(§ 1º, inciso III do art. 3º dessas Leis).

(...)

188. Subsidiariamente, caso se entenda pela manutenção da alegação de ausência de comprovação da relação dos encargos de depreciação em questão com edificações e benfeitorias (o que apenas se cogita para fins argumentativos), o Recorrente requer que o presente processo seja baixado em diligência para a apresentação dos esclarecimentos e documentos adicionais necessários para a demonstração de que o Recorrente efetivamente apurou créditos de PIS/COFINS sobre encargos de depreciação relacionados a edificações e benfeitorias.

Não assiste razão à recorrente.

Não houve glosas relativas a edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros.

Reproduzo, novamente, trecho do relatório de diligência elaborado pela fiscalização, do qual o contribuinte teve ciência, já tratado no item 2:

- 3) Em conformidade com o plano de contas, **o nome da conta contábil nº 62203000 é “Depr Instalações” e não “Depreciação infra terrenos terceiros”;**
- 4) Os valores contabilizados na conta contábil nº 62203000 - DEPR INSTALAÇÕES são superiores às operações declaradas nas EFDs – Contribuições (Bloco F – Registro F120 – conta analítica nº 62203000) e os históricos dos lançamentos registrados na escrita contábil não identificam, de forma clara e precisa, a descrição dos bens depreciados, conforme razão anexo (fls.5071/5123);
- 5) As operações que compuseram a base de cálculo constantes na EFD – Contribuições – 2019 vinculadas a conta contábil analítica nº 62203000 (Bloco F – Registro F120) somaram a importância de R\$ 69.141.649,22 e os valores glosados totalizaram a importância de R\$ 39.842.828,42 (Anexo V);
- 6) As operações que compuseram a base de cálculo constantes na EFD – Contribuições – 2020 vinculadas a conta contábil analítica nº 62203000 (Bloco F – Registro F120) somaram a importância de R\$ 69.877.232,37 e os valores glosados totalizaram a importância de R\$ 64.383.945,35 (Anexo VI).

Transcrevo, também, trechos do relatório fiscal, que explicitam que apenas parcela da conta 62203000 foi objeto de glosa. As contas 62200000, 62200100, 62201000 e 62201100 foram citadas no relatório porém não foram glosadas:

Em relação aos créditos de depreciação vinculados às demais contas contábeis 62200000 - Depr Instalações; 62200100 - Depreciação Construção em terreno próprio; 62201000 - Depreciação construção terrenos terceiros; 62201100 - Depreciação infra terrenos próprios e 62203000 - Depreciação infra terrenos, a fiscalizada alega que teriam base legal nº inciso VII dos artigos 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 abaixo transcrito.

(...)

Após análise das operações escrituradas nas EFDs – Contribuições (bloco F – registro F120), em especial, as informações constantes no campo “descrição complementar, pode-se concluir pela glosa parcial dos créditos que estariam vinculados às depreciações na conta contábil nº 62203000 - Depreciação infra terrenos terceiros por se tratar créditos com origem em gastos com manutenção e conservação de bens imóveis, aquisição de móveis e utensílios ou sobre depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, que no caso, só poderiam gerar créditos se fossem utilizados na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, o que não é o caso da fiscalizada, que desenvolve atividades de revenda de mercadorias.

De fato, a contabilidade da empresa demonstra que a **conta 62203000 trata de depreciação de instalações**, conforme pode ser confirmado abaixo:

62203000 - DEPR INSTALAÇÕES 2020							
Nome:							
Mês do lançamento de 1200	Número do lançamento contábil de 1200	Código da conta analítica/grupo de contas de 1050	Conta sintética/grupo de nível superior de 1050	Nome da conta analítica/grupo de contas de 1050	Histórico completo da partida	Natureza da partida	Valor da partida
06/2020	9900054294	62203000	3.4.02.02	DEPR INSTALACOES	AFB 11 2020 006 02	D	382.701,23
12/2020	9900183538	62203000	3.4.02.02	DEPR INSTALACOES	AFB 11 2020 012 01	D	309.021,66
11/2020	9900167264	62203000	3.4.02.02	DEPR INSTALACOES	AFB 11 2020 011 01	D	265.502,28
12/2020	9900183539	62203000	3.4.02.02	DEPR INSTALACOES	AFB 11 2020 012 01	D	206.336,26
10/2020	9900136984	62203000	3.4.02.02	DEPR INSTALACOES	AFB 11 2020 010 01	D	167.096,56
09/2020	9900114736	62203000	3.4.02.02	DEPR INSTALACOES	AFB 11 2020 009 01	D	139.686,95
09/2020	9900114530	62203000	3.4.02.02	DEPR INSTALACOES	AFB 11 2020 009 01	D	115.816,39
10/2020	9900136779	62203000	3.4.02.02	DEPR INSTALACOES	AFB 11 2020 010 01	D	115.794,03
05/2020	9900038349	62203000	3.4.02.02	DEPR INSTALACOES	AFB 11 2020 005 01	D	115.113,08
06/2020	9900054285	62203000	3.4.02.02	DEPR INSTALACOES	AFB 11 2020 006 02	D	114.713,16
04/2020	9900029504	62203000	3.4.02.02	DEPR INSTALACOES	AFB 11 2020 004 01	D	111.530,51
01/2020	9900005272	62203000	3.4.02.02	DEPR INSTALACOES	AFB 11 2020 001 01	D	107.295,65
12/2020	9900183439	62203000	3.4.02.02	DEPR INSTALACOES	AFB 11 2020 012 01	D	106.699,59
09/2020	9900114636	62203000	3.4.02.02	DEPR INSTALACOES	AFB 11 2020 009 01	D	106.463,19
03/2020	9900020048	62203000	3.4.02.02	DEPR INSTALACOES	AFB 11 2020 003 01	D	105.997,10
07/2020	9900069443	62203000	3.4.02.02	DEPR INSTALACOES	AFB 11 2020 007 01	D	105.549,28
07/2020	9900069434	62203000	3.4.02.02	DEPR INSTALACOES	AFB 11 2020 007 01	D	105.037,10
02/2020	9900012385	62203000	3.4.02.02	DEPR INSTALACOES	AFB 11 2020 002 01	D	104.749,90
09/2020	9900114521	62203000	3.4.02.02	DEPR INSTALACOES	AFB 11 2020 009 01	D	104.702,30
10/2020	9900136885	62203000	3.4.02.02	DEPR INSTALACOES	AFB 11 2020 010 01	D	104.421,60
04/2020	9900029611	62203000	3.4.02.02	DEPR INSTALACOES	AFB 11 2020 004 01	D	104.070,89
03/2020	9900019942	62203000	3.4.02.02	DEPR INSTALACOES	AFB 11 2020 003 01	D	103.326,58
07/2020	9900069551	62203000	3.4.02.02	DEPR INSTALACOES	AFB 11 2020 007 01	D	102.606,78
06/2020	9900054392	62203000	3.4.02.02	DEPR INSTALACOES	AFB 11 2020 006 02	D	101.545,78
08/2020	9900054393	62203000	3.4.02.02	DEPR INSTALACOES	AFB 11 2020 006 02	D	100.587,55
04/2020	9900038466	62203000	3.4.02.02	DEPR INSTALACOES	AFB 11 2020 004 01	D	100.547,61

Ou seja: não cabe a discussão sobre edificações e benfeitorias em imóveis próprios e de terceiros porque simplesmente não foram glosados valores relativos a essas contas (as contas 62200000; 62200100; 62201000; 62201100, mencionadas no recurso, não foram objeto de qualquer glosa).

A conta 62203000, a única que foi parcialmente glosada, não trata de edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros e sim de depreciação de instalações - e a análise sobre essa glosa está incluída no item anterior.

Não procede, assim, o alegado no recurso voluntário neste ponto.

7) Créditos sobre despesas com IPTU

No presente tópico, a recorrente discorre sobre despesas de IPTU incorporadas ao valor do aluguel:

189. O Entendimento das Autoridades Fiscais: segundo a Fiscalização, o Recorrente não teria direito ao reconhecimento de créditos de PIS/COFINS sobre despesas de IPTU, incorporadas aos valores pagos a título de aluguel.

(...)

191. No entanto, conforme será visto a seguir, esse entendimento não merece prosperar.

(...)

193. Embora a legislação tenha utilizado o termo “aluguéis”, ele deve ser interpretado de forma ampla, de modo a abranger as demais contraprestações existentes em um contrato de aluguel em benefício do locador, tais quais o IPTU e o condomínio (que constituem acessórios do aluguel).

(...)

200. Sobre esse aspecto, veja que a própria Lei do Inquilinato, em seu artigo 9º, inciso III, estabelece que a relação de locação pode ser desfeita em razão da ausência de pagamento dos encargos. Ou seja, é condição sine qua non para a manutenção da posse direta do imóvel que o locatário pague todos os valores devidos e estipulados em contrato, que, no caso do Recorrente, compreendem também o IPTU, conforme se verifica dos contratos de locação juntados nestes autos (fls. 4.560/4.593).

(...)

214. Subsidiariamente, caso não se entenda pela possibilidade de enquadramento do montante pago pelo Recorrente a título de IPTU no artigo 3º, inciso IV, das Leis 10.637/02 e 10.833/03 (o que somente se admite para fins argumentativos), esses dispêndios devem ser considerados como insumos das atividades do Recorrente (estando sujeitos a creditamento nos termos do art. 3º, inciso II das Leis 10.637/02 e 10.833/03).

215. Isso porque (i) o Recorrente incorre em despesas com IPTU com o objetivo de manter a posse direta de imóveis locados para o desenvolvimento de suas atividades (i.e. lojas); (ii) na ausência desses pagamentos, o Recorrente estaria sujeito à perda da posse direta desses imóveis, o que afetaria diretamente à sua capacidade de exploração do seu objeto social; e (iii) sendo assim, é nítido que as despesas de IPTU são essenciais e/ou relevantes para o desenvolvimento da atividade econômica do Recorrente.

Não assiste razão à recorrente.

A fiscalização glosou os créditos relativos às despesas com IPTU por entender que tais dispêndios não geram créditos para o PIS/Cofins no regime da não-cumulatividade.

Já a empresa alega que o termo “aluguéis” deve ser interpretado de forma ampla, de modo a abranger as demais contraprestações existentes em um contrato de aluguel em benefício do locador, tais quais o IPTU, e que tais dispêndios são essenciais e/ou relevantes para o desenvolvimento da sua atividade econômica, gerando, assim, créditos para as contribuições não-cumulativas.

Pois bem: 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.

Pelo exposto, deve ser negado provimento ao recurso voluntário neste ponto.

8) A abusividade da multa aplicada

Por fim, a recorrente argumenta que a multa aplicada, de 75%, deve ser reduzida por ser abusiva e desproporcional:

A multa de ofício no patamar de 75% deve ser reduzida, eis que: (i) não restou demonstrada a prática, por parte do Recorrente, de qualquer conduta simulada, dolosa ou fraudulenta que justificasse a aplicação de sanção tão gravosa; (ii) o presente caso envolve, no máximo, divergência de interpretação da legislação tributária aplicável; e (iii) sendo assim, é evidente o caráter abusivo e desproporcional da sanção mantida pelo Acórdão Recorrido, uma vez constatada a desproporção entre os “meios e fins” pretendidos pela Fiscalização.

Não assiste razão à recorrente.

No que se refere à multa aplicada, tratando-se de lançamento de ofício, deve ser aplicada a hipótese do artigo 44, inciso I da Lei nº 9.430 de 1996, restando correta a fixação da multa em 75%, conforme preceito normativo. Trata-se de aplicação da lei, sendo defeso a autoridade fiscal deixar de observar a legislação que lhe impõe conduta obrigatória.

O art. 26-a do Decreto nº 70.235, de 1972, estabelece que:

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

A multa de 75% deve, então, ser mantida.

Conclusão

Por todo o exposto, voto por conhecer do recurso voluntário, rejeitando as preliminares de nulidade dos autos de infração e do acórdão recorrido e, no mérito, por negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Fábio Kirzner Ejchel

VOTO VENCEDOR

Conselheira **Joana Maria de Oliveira Guimarães**, redatora designada

Em que pese os bem fundamentados argumentos trazidos no voto do ilustre Conselheiro Relator, divirjo quanto ao direito da contribuinte ao creditamento das contribuições para o PIS e da COFINS sobre as despesas de IPTU, incorporadas aos valores pagos a título de aluguel.

O acórdão recorrido firmou entendimento no sentido de que a Lei nº 8.245/91 diferencia o aluguel dos encargos da locação e que a permissão para a apuração de créditos das contribuições para o PIS e COFINS se restringe ao efetivo dispêndio com aluguéis, sem que nele estejam incluídas quaisquer outras despesas imputadas ao locatário decorrentes do contrato de locação.

A Recorrente defende que o artigo 3º, inciso IV, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, prevê a possibilidade de apropriação de créditos das contribuições sobre os dispêndios com aluguéis de prédios pagos a pessoas jurídicas, desde que utilizados nas atividades da empresa, e que o termo “aluguéis” ali empregado deve ser interpretado de forma ampla, de modo a abranger as demais contraprestações existentes em um contrato de aluguel em benefício do locador, tais quais o IPTU.

Afirma a Recorrente que a Lei do Inquilinato consagra o aluguel como contraprestação devida pelo locatário, ao locador, em função do uso e gozo do imóvel e que *“todos os valores pagos em benefício de um proprietário de um imóvel para uso e gozo de determinada coisa não fungível devem ser caracterizados como contraprestação pelo pagamento do aluguel”*.

Sustenta também que a Lei nº 8.245/91 prevê que a relação da locação pode ser desfeita em razão da ausência de pagamento dos encargos e que *“o IPTU configura contraprestação determinada nos contratos firmados pelo Recorrente com seus locadores e tem como causa a manutenção da posse direta do imóvel, integrando a contraprestação que deve ser paga por esta entidade para a manutenção do aluguel do imóvel e, conseqüentemente, de sua posse”*, havendo previsão contratual expressa.

Assiste razão à Recorrente.

A Lei nº 8.245/91 assim estabelece:

Art. 22. O locador é obrigado a:

(...)

VIII - pagar os impostos e taxas, e ainda o prêmio de seguro complementar contra fogo, que incidam ou venham a incidir sobre o imóvel, salvo disposição expressa em contrário no contrato;

(...)

X - pagar as despesas extraordinárias de condomínio.

(...)

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.

(...)

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.

Portanto, compete ao locatário o pagamento das despesas ordinárias de condomínio, podendo ainda ser atribuída a sua responsabilidade pelo pagamento dos tributos incidentes sobre o imóvel, desde que expressamente previsto no contrato de locação. Nesta hipótese, o IPTU e as demais despesas contratualmente estabelecidas integram o custo de locação, sendo determinantes para a sua manutenção, uma vez que, nos termos do artigo 9º, inciso III, da Lei nº 8.245/91, a locação poderá ser desfeita em decorrência da falta de pagamento do aluguel e demais encargos.

Há inúmeros precedentes do CARF no sentido de que o IPTU 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 Voluntario, 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.)

NÃO-CUMULATIVIDADE. IPTU E TAXAS CONDOMINIAIS. CONTRATO DE LOCAÇÃO. DESPESAS DO LOCATÁRIO.

As despesas periféricas relacionadas aos contratos de aluguel, quais sejam, IPTU, Taxas Condominiais e outras despesas contratualmente estabelecidas, integram o custo de locação nos termos do art. 22 da Lei no 8245/91 e devem ser consideradas para fins de apropriação de créditos da sistemática da não-cumulatividade das Contribuições para o PIS e da COFINS.

(Processo nº 19515.720828/2018-43; Acórdão nº 3402-008.251; Redatora Designada Conselheira Maysa de Sá Pittondo Deligne; sessão de 26/04/2021)

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)

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) (g.n.)

Isso posto, voto pela reversão da glosa dos créditos vinculados às despesas com IPTU arcadas pela Recorrente em cumprimento ao contrato de locação firmado.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Joana Maria de Oliveira Guimarães