



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15746.727285/2022-05
ACÓRDÃO	3102-003.025 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	12 de novembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	C&A MODAS S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ano-calendário: 2018

NÃO-CUMULATIVIDADE. TAXAS CONDOMINIAIS. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Os dispêndios de locação relacionados aos contratos de aluguel, incluindo as taxas condominiais, não se enquadram como insumos e têm natureza distinta de “aluguel”, de forma que seu creditamento não encontra amparo no art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003.

NÃO CUMULATIVIDADE. ALUGUEL DE PRÉDIOS. CREDITAMENTO. POSSIBILIDADE.

Gera direito ao crédito das contribuições não cumulativas o aluguel de prédios utilizados nas atividades da empresa, observados os demais requisitos da lei.

VIOLAÇÃO AOS PRINCÍPIOS DO NÃO CONFISCO, RAZOABILIDADE E PROPORCIONALIDADE. COMPETÊNCIA. SÚMULA CARF Nº 02.

O CARF não é competente para afastar aplicação de multa com base em argumento de suposta violação aos princípios constitucionais da razoabilidade, da proporcionalidade e do não-confisco (Súmula CARF nº 2).

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Ano-calendário: 2018

PIS/PASEP. APLICAÇÃO DECORRENTE DA MESMA MATÉRIA FÁTICA.

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

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos

Acordam os membros do colegiado, conhecer do recurso voluntário, e julgá-lo da seguinte forma: a) em relação as preliminares, (i) por unanimidade, rejeitar a nulidade do acórdão recorrido suscitada nos tópicos "indeferimento de pedido de conversão do julgamento em diligência e desconsideração de documentos apresentados pela recorrente" e, (ii) por maioria de votos, rejeitar a nulidade do acórdão recorrido suscitada no tópico "existência de erros no cálculo realizado pela fiscalização quando da lavratura dos autos de infração". Vencida a conselheira Sabrina Coutinho Barbosa; e, b) no mérito (i) por unanimidade de votos, dar parcial provimento ao recurso para reverter as glosas relativas a despesas de aluguéis de prédios comprovadas pelos documentos Doc. 06; (ii) por maioria de votos, manter a glosa de créditos de aluguéis calculados sobre as despesas condominiais. Vencida a conselheira Joana Maria de Oliveira Guimarães que entendia pela reversão dessa glosa.

Assinado Digitalmente

Fábio Kirzner Ejchel – Relator

Assinado Digitalmente

Pedro Sousa Bispo – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Jorge Luis Cabral, Joana Maria de Oliveira Guimaraes, Fabio Kirzner Ejchel, Sabrina Coutinho Barbosa, Wilson Antonio de Souza Correa, Pedro Sousa Bispo (Presidente).

RELATÓRIO

Trata o presente de autos de infração do PIS e da Cofins relativos ao ano-calendário de 2018 lavrados junto ao contribuinte em tela.

Por bem relatar os fatos, transcrevo trecho do acórdão recorrido:

- TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL - TVF.

A autoridade fiscal traz através do Termo de Verificação Fiscal – TVF, fls. 883 a 906, uma clara descrição do andamento do procedimento de fiscalização demonstrando as infrações constatadas.

Aponta todo o contexto da ação fiscal, listando, inicialmente através do item “I – INTRODUÇÃO”, as intimações encaminhadas ao contribuinte e suas respectivas respostas.

Passa, então, através do item “II – ANÁLISE DOS CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE: ALUGUÉIS DE PREDIOS”, a trazer a análise efetuada, com base nas informações prestadas pela interessada, concluindo pela glosa de créditos cuja origem refere-se a condomínios pagos:

(...)

27) Entretanto, esta Fiscalização, pelos motivos já expostos anteriormente, manterá a glosa dos valores a relativos a título de condomínio.

(...)

O Fisco também glosou créditos da não cumulatividade relativo a pagamentos de aluguéis, cujos valores apresentavam divergências entre os montantes declarados em DIMOB e aqueles declarados pela interessada. Demonstrou as razões das glosas no item “III – ANÁLISE DOS CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE: DIFERENÇAS DIMOB X SPED-CONTRIBUIÇÕES” do TVF, concluindo:

(...)

42) Esta Fiscalização fará a glosa dos valores declarados no registro F100, cujos comprovantes de pagamentos dessas despesas de aluguéis não foram apresentados a esta Auditoria, conforme demonstrado na coluna “DIFERENÇA F100 – DIMOB” da Tabela 3 – Comparativo F100 X DIMOB por CNPJ anual, anexa ao Termo 15. São os valores abaixo que serão glosados:

(...)

Os itens glosados constam da tabela de fl. 902 e 902, consolidados na tabela de fl. 903, prosseguindo:

(...)

IV - DEMONSTRATIVO GERAL DE APURAÇÃO DO PIS E DA COFINS

44) De todo o exposto e com base nas informações, demonstrativos e documentos fiscais apresentados pelo contribuinte até a data de lavratura deste Termo de Verificação Fiscal, bem como consideradas as informações constantes dos arquivos de escrituração contábil digital – ECD, e da EFD-Contribuições, bem como nas informações registradas nos sistemas de controle da RFB, realizamos análises relativas à apuração do PIS e da COFINS para o ano-calendário de 2018.

45) Foi assim reconstituída a composição da base de cálculo das contribuições sobre o faturamento, a partir dos valores apurados e comprovados, confrontando-se tal apuração com os valores

contabilizados e informados na EFD Contribuições, bem como com os valores de tributos devidos declarados em DCTF ou pagos, elaborando-se o “demonstrativo geral de apuração do PIS e da COFINS”, objeto do ANEXO I a este Termo de Verificação Fiscal.

V - DO DIREITO

46) A legislação estabelece que será realizado lançamento de ofício quando constatado que o sujeito passivo fez declaração inexata, que contenha ou omita elementos que impliquem redução do imposto a pagar, ou quando não fizer ou fizer com inexatidão o pagamento do imposto devido (à época dos fatos: RIR/99, art. 841, III e IV).

47) A legislação estabelece, ainda, que será realizado lançamento de ofício por glosa de créditos, quando constatado que o sujeito passivo constituiu créditos do regime não cumulativo do PIS/Pasep e da COFINS em desacordo com os preceitos legais.

VI – DOS VALORES DE TRIBUTOS APURADOS

48) Os tributos lançados correspondem à parcela de créditos da não cumulatividade do PIS/PASEP e da COFINS constituídas pelo contribuinte em desacordo com os preceitos legais, bem como às parcelas das mesmas contribuições apuradas a partir da escrituração contábil do contribuinte, e que não foram declaradas em DCTF ou tampouco recolhidas, conforme o demonstrado através do ANEXO I ao presente Termo de Verificação Fiscal.

(...)

Traz, ao fim, seu encerramento:

(...)

VIII - DO ENCERRAMENTO

51) Encerramos nesta data o presente procedimento fiscal, sendo constatadas as irregularidades descritas no presente Termo de Verificação Fiscal, as quais ensejaram a constituição de crédito tributário mediante lançamentos formalizados processo administrativo fiscal específico, de número 15746-727.285/2022-05.

52) A presente fiscalização se ateve exclusivamente aos fatos relatados neste termo de verificação fiscal, e foi realizada com base nos elementos apresentados pelo contribuinte, abrangendo apenas o ano calendário de 2018, motivo pelo qual fica ressalvado o direito da Fazenda Nacional, em razão de fato ou circunstância não conhecida nesta oportunidade, de realizar novos exames, inclusive quanto àqueles cumpridos no presente procedimento fiscal, que ora se encerra.

53) O contribuinte fica intimado a retificar os arquivos SPED Contribuições, relativos ao ano calendário de 2018 e seguintes, com dados compatíveis com os apurados através do presente procedimento fiscal.

54) E, para constar e produzir os efeitos legais, lavramos o presente Termo em via única, assinada eletronicamente pela Auditora Fiscal da Receita Federal do Brasil a seguir identificada, cuja ciência do contribuinte se dará por meio do domicílio tributário eletrônico - DTE, nos termos do art. 23, III, do Decreto n. 70.235, de 1972, com redação dada pelo art. 113, da Lei n. 11.196, de 2005.

(...)

- IMPUGNAÇÃO.

Cientificada dos autos de infração em 19/12/2022, irresignada, a interessada apresentou impugnação tempestiva em 18/01/2023, fls. 966 a 1.034.

Depois de defender a tempestividade da apresentação da impugnação, a interessada alega de forma geral, os créditos da não cumulatividade glosados pela autoridade fiscal, apontando que será demonstrado, na continuação da impugnação, a procedência dos referidos itens, concluindo:

(...)

23. Porém, conforme será demonstrado na presente Impugnação, não deve prevalecer a autuação fiscal em questão, considerando a legitimidade dos créditos de PIS e de COFINS apropriados pela Impugnante.

24. Nos termos que serão desenvolvidos na presente Impugnação Administrativa, é nítido que as despesas apropriadas sob a rubrica de 'aluguéis de prédios', relacionadas às taxas condominiais (em que estão incluídas as despesas com energia para letreiros luminosos, limpeza, seguro, e contribuições para fundos de publicidade e propaganda, e de associações de lojistas), são consideradas despesas passíveis de creditamento de PIS e COFINS, nos termos do que dispõe os arts. 3º(s), inciso IV, da Lei nº 10.637/2002, e da Lei nº 10.833/2003. Afinal, não há dúvidas de que esses valores decorrem exclusivamente de obrigações firmadas no contrato de locação, e são deles indissociáveis, sendo incluídos no conceito de 'aluguéis de prédios' previsto nas legislações em referência.

25. E, mesmo que assim não se entenda – o que se admite apenas a título hipotético –, fato é que referidas despesas também poderiam ser apropriadas com base no permissivo legal descrito nos arts. 3º(s), inciso II, da Lei nº 10.637/2002, e da Lei nº 10.833/2003, que possibilitam o desconto das despesas relacionadas aos insumos utilizados nas

atividades desenvolvidas pela pessoa jurídica. Indubitavelmente, tais despesas são essenciais e relevantes para a consecução das atividades da Impugnante, permitindo o abatimento de créditos de referidas contribuições sob essa rubrica.

26. Adicionalmente, também não deve prevalecer a presente autuação em relação às supostas diferenças que teriam sido identificadas pela D. Fiscalização em razão do confronto dos valores prestados por terceiros na DIMOB, e os valores informados no Bloco 'F100' da EFD-Contribuições. Isso porque, conforme se verificará dos documentos apresentados na presente defesa, os valores apropriados no período autuado representam, com exatidão, os valores das despesas efetivamente incorridas sob a rubrica de 'aluguéis de prédios', e que serviram como base de cálculo para os créditos de PIS e de COFINS.

27. É dizer, restará comprovado que a Impugnante toma crédito apenas em relação aos valores dos aluguéis que são pagos aos locadores, e registrados nas suas contas contábeis '411503' e '421353' – tal como reconhecido no próprio Termo de Verificação Fiscal.

28. Nesse cenário, a Impugnante demonstrará que possui direito aos valores apropriados a título de crédito de PIS e COFINS, e que referidas Autuações não merecem prosperar em sua íntegra, uma vez que dissonantes tanto do quanto contido nas Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 quanto na própria jurisprudência do E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais ("CARF").

29. Por fim, considerando a legitimidade da apropriação dos créditos de PIS/COFINS, restará demonstrado que é indevida a multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento) imputada à Impugnante. De forma subsidiária, restará evidenciado que, no mínimo, existe excesso na constituição do crédito tributário, considerando o equívoco no cálculo dos autos de infração, a confiscatoriedade da multa aplicada, e a impossibilidade de exigência de juros de mora sobre a parcela da multa de ofício imposta.

30. É o que se passa a demonstrar, detidamente.

(...)

Prossegue, com sua argumentação de mérito, tentando demonstrar que os "autos de Infração não merecem prosperar, devendo ser julgados integralmente improcedentes".

Em Relação à glosa sobre despesas de condomínios, a impugnante, no item "III.1.

APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS DE PIS E COFINS SOBRE DESPESAS INCORRIDAS COM TAXAS CONDOMINIAIS, alega que tais "despesas são indissociáveis dos contratos de locação firmados, e são deles decorrentes, sendo que o contrato de locação

não subsiste sem que essas obrigações sejam adimplidas por parte do locatário” e que seria “fato que as despesas incorridas pelos contribuintes estritamente em razão de obrigações contratuais advindas de contratos de locação são passíveis de creditamento de PIS e COFINS, nos termos do que estabelece os arts. 3º(s), inciso IV, da Lei nº 10.637/2002, e da Lei nº 10.833/2003”. Conclui no item:

(...)

47. Ao final, restará demonstrado o inequívoco enquadramento dessas despesas no conceito de ‘aluguéis de prédios’, e a consequente apropriação de créditos de PIS e de COFINS sobre essas despesas, nos termos dos arts. 3º (s), inciso IV, da Lei nº 10.637/2002, e da Lei nº 10.833/2003, diante dos seguintes fatos:

*As despesas glosadas pela D. Fiscalização são exclusivamente decorrentes do contrato de locação firmado pela Impugnante, sendo indissociáveis desse instrumento, pois integram o preço do aluguel pago ao locador.

*E, tanto é verdade que essas despesas estão incluídas no conceito de ‘aluguéis de prédios’, que a própria Receita Federal do Brasil firmou o entendimento no sentido de que todas as verbas consignadas no contrato de locação são caracterizadas como remuneração do locador, sendo passível da incidência, por exemplo, do Imposto de Renda.

*A própria jurisprudência do E. CARF e dos TRFs corrobora a conclusão acima, preceituando que as despesas acessórias aos contratos de locação – tal como as taxas condominiais –, podem ser apuradas para fins de creditamento de PIS e COFINS com base no art. 3º (s), inciso IV, de referidas Leis.

(...)

Evidencia seus argumentos em diversos itens da impugnação, cujos títulos seguem reproduzidos a seguir:

(...)

III.1.1.1. Breve contexto da legislação do PIS e COFINS

O princípio da não-cumulatividade do PIS e da COFINS e o direito ao crédito com base nessa sistemática de apuração

(...)

O direito ao crédito de PIS e de COFINS sobre as despesas incorridas com ‘aluguéis de prédio’ previsto na legislação

(...)

As despesas apropriadas pela Impugnante a título de PIS e COFINS decorrem do contrato de locação, e integram o preço do aluguel

(...)

- A) Breves comentários acerca da natureza dos contratos de locação firmados pela Impugnante para a locação de imóveis em shoppings centers e em centros comerciais

(...)

- B) As características das despesas glosadas pela D. Fiscalização – As despesas incorridas pela Impugnante decorrem de obrigação contratual

(...)

- C) As verbas consignadas no contrato de locação são caracterizadas remuneração do locador: entendimento da Receita Federal do Brasil e do A. STJ

(...)

- D) Conclusão: possibilidade da apropriação de créditos de PIS e COFINS sobre as despesas objeto das Autuações na rubrica de ‘aluguéis de prédios’ (arts. 3º(s), inciso IV)

(...)

III.1.2. A legitimidade da apropriação dos créditos de PIS e COFINS glosados com base no disposto nos arts. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002, e da Lei nº 10.833/2003 – as despesas glosadas pela D. Fiscalização, na Operação ‘CONDOMÍNIOS’, se enquadram no conceito de ‘insumo’

(...)

III.1.2.1. Panorama geral acerca do conceito de insumo estabelecido nos arts. 3º(s), incisos I e II, da Lei nº 10.637/2002, e da Lei nº 10.833/2003, e a possibilidade de apropriação de créditos a esse título por parte da Impugnante frente ao recente posicionamento jurisprudencial e da Receita Federal do Brasil sobre a matéria ❖ O conceito de insumo: essencialidade e relevância das despesas para a manutenção da fonte de geração de receitas tributadas

(...)

A impossibilidade de vedação de apropriação de créditos de PIS e COFINS para contribuintes que desenvolvem atividade comercial

(...)

III.1.2.2. Os créditos glosados pela D. Fiscalização sobre as despesas em referência são também considerados insumos, diante de sua essencialidade e relevância

(...)

Continua em sua defesa, agora quanto à glosa dos valores de aluguéis não declarados em DIMOB pelos beneficiários e que também não foram comprovados durante o procedimento de fiscalização.

Alega agora, conforme item “III.2. A LEGITIMIDADE DOS CRÉDITOS DE PIS E COFINS APROPRIADOS PELA IMPUGNANTE NO CAMPO ‘F100’ DA EFD-CONTRIBUIÇÕES A TÍTULO DE ‘ALUGUÉIS DE PRÉDIOS’: OS VALORES APROPRIADOS CORRESPONDEM AOS MONTANTES EFETIVAMENTE PAGOS” da impugnação, que à época do procedimento fiscalizatório, não teve tempo hábil de juntar todos os comprovantes necessários, apontando que tais documentos estão agora sendo juntados:

(...)

214. Inicialmente, é importante que se diga que, conforme bem pontuado no Termo de Verificação Fiscal, quando questionada no decorrer da fiscalização em relação às supostas divergências que existiriam entre os créditos de PIS e COFINS registrados no bloco ‘F100’ da EFD-Contribuições e as informações declaradas na DIMOB pelos locadores de imóveis, a Impugnante apresentou documentação relativa à praticamente metade das divergências apontadas (que foi o que conseguiu reunir no curto prazo que possuía para resposta, já que ela possui mais de 280 contratos de aluguel), comprovando que ela somente se apropriava dos créditos dessas contribuições no limite dos valores que eram pagos a título de aluguel do imóvel.

215. Naquela ocasião, a Impugnante ressaltou que esse procedimento foi observado em relação a todos os demais casos, conforme se verificará dos documentos anexados na presente defesa – e que não foi possível apresentar anteriormente, repita-se, por se tratar de documentação extremamente volumosa.

216. Nesse sentido, conforme também restou demonstrado acima, munida da referida documentação, a D. Fiscalização considerou a integralidade dos créditos de PIS e de COFINS que foram apropriados pela Impugnante, justamente porque verificou que mesmo que pudesse existir qualquer diferença em relação às informações que são declaradas no DIMOB – informações essas que, como se demonstrará, a Impugnante não tem qualquer acesso ou controle, já que é uma obrigação exclusiva do locador do imóvel –, a Impugnante somente tomou crédito dos valores que foram efetivamente pagos a título de aluguel de imóvel, devidamente comprovados documentalmente.

(...)

Aponta ser “inequívoco que não há fundamento para a glosa de créditos unicamente com base em informações – ou, no caso concreto, na ausência de informações – prestadas por terceiros. Ora, é certo que a Impugnante não pode

ser responsabilizada pela inexatidão de informações que são de responsabilidade exclusiva de terceiros”, afirmando possuir toda a documentação necessária à comprovação dos valores glosados.

Continua, conforme itens, cujos títulos seguem reproduzidos:

(...)

III.2.1. Breves considerações sobre o preenchimento da DIMOB por terceiros

(...)

III.2.2. A comprovação dos valores efetivamente pagos pela Impugnante a título de ‘aluguéis de prédios’ vis-à-vis os valores declarados no bloco ‘F100’ da EFD-Contribuições

(...)

Ciro Nogueira Agropecuária Imóveis Ltda. (CNPJ nº 06.666.770/0001-54)

(...)

SDT3 Centro Comercial Ltda. (CNPJ nº 02.463.746/0001-67)

(...)

Portal e Futura Administradora de Bens Ltda. (CNPJ nº 13.569.930/0001-02)

(...)

Rio Tapajós Shopping Center (CNPJ nº 20.813.068/0001-05)

(...)

Conclui:

(...)

247. Diante do exposto acima, apenas pelos exemplos acima citados – sendo certo que essa mesma situação se repete para todos os demais casos que foram questionados e objeto de glosa pela D. Fiscalização – resta devidamente comprovada a legitimidade dos créditos de PIS e de COFINS apropriados pela Impugnante e ora glosados nas Autuações impugnadas, considerando que foram descontados nos exatos montantes dos valores que foram efetivamente pagos às administradoras de imóveis, razão pela qual deverão ser integralmente considerados.

248. E, por essa razão, não há dúvidas de que referidas glosas deverão ser revertidas por essa D. Delegacia de Julgamento, já que os documentos ora apresentados são mais do que suficientes para a comprovação do direito creditório da Impugnante.

(...)

Discorda, também, conforme item da impugnação “III.3. Inaplicabilidade da multa de ofício diante da legitimidade dos créditos de PIS e COFINS apropriados pela Impugnante” da aplicação da multa de ofício, diante da legitimidade dos créditos da não cumulatividade do PIS e da COFINS.

Alega a ocorrência de excesso na constituição do crédito tributário, por conta de erros de cálculo executados pela Autoridade Fiscal, conforme argumentação trazida no item “IV.1. EXISTÊNCIA DE ERROS NO CÁLCULO REALIZADO PELA D. FISCALIZAÇÃO QUANDO DA LAVRATURA DOS AUTOS DE INFRAÇÃO IMPUGNADOS”.

Ainda em relação da multa de ofício aplicada, entende ter havido a ausência de proporcionalidade e razoabilidade, apontando a caráter confiscatório da exação, afirmando ser “necessária sua reforma, para que seja reconhecida a ilegalidade da multa de ofício exigida e, conseqüentemente, que ocorra o seu cancelamento ou, ao menos, a sua redução a patamares razoáveis”.

Afirma, ainda, que “não há que se admitir a incidência de juros sobre a parcela da multa de ofício aplicada”, requerendo, por conta dessa situação, o cancelamento integral dos autos de infração.

Ao final, apresenta seu pedido:

(...)

V. PEDIDO

310. Em vista do exposto, com fundamento nas razões de fato e de direito apresentadas, é a presente para solicitar que a Impugnação Administrativa seja julgada procedente, a fim de que sejam integralmente cancelados os Autos de Infração que deram origem ao Processo Administrativo em epígrafe, por qualquer dos fundamentos expostos no tópico ‘III’ acima.

311. A título subsidiário, caso sejam mantidos os Autos de Infração em referência, a Impugnante requer a anulação e/ou a redução do valor exigido, considerando o excesso na constituição do crédito tributário, em conformidade com os fundamentos contidos no tópico ‘IV’ em questão.

312. Por fim, caso se entenda necessário, requer-se a conversão do presente feito em diligência para a verificação da legitimidade dos créditos de PIS e COFINS glosados pela D. Fiscalização referentes ao item III do TVF, na medida em que estes foram apropriados mediante documentação hábil e válida, conforme se comprovou no decorrer da presente defesa administrativa.

313. Atesta-se, adicionalmente, a autenticidade dos documentos anexados à presente Impugnação Administrativa, nos termos do art. 425, inciso IV, do CPC

(...)

A impugnação foi analisada e julgada improcedente, por unanimidade de votos, pela 11ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 01 (DRJ/01) conforme acórdão 101-026.542, cuja ementa está transcrita abaixo:

ACÓRDÃO Nº 101-026.542 - 11ª TURMA DA DRJ01

DATA DA SESSÃO 29 de fevereiro de 2024

PROCESSO Nº 15746.727285/2022-05

INTERESSADO C&A MODAS S.A.

CNPJ/CPF 45.242.914/0001-05

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

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

Ementa:

PIS E COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS.

O conceito de insumo para fins de apuração de créditos no regime não cumulativo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica - entendimento emanado pelo STJ no REsp 1.221.170/PR e Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5/2018.

CONCEITO DE INSUMOS. APLICAÇÃO.

Somente podem ser considerados insumos itens aplicados no processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços a terceiros, excluindo-se do conceito itens utilizados nas demais áreas de atuação da pessoa jurídica, como administrativa, jurídica, contábil, etc.

ALUGUEL. CONDOMÍNIO E IPTU.

A legislação de regência permite o crédito sobre as despesas com aluguéis de prédios pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa. A despesa com taxas condominiais do imóvel alugado não se confunde com aluguel, inexistindo a possibilidade de interpretação extensiva que permita o desconto de crédito correspondente.

MULTA CONFISCATÓRIA.

Ocorrida a infração, correta a aplicação da multa estabelecida em Lei. Princípios, inclusive constitucionais, são endereçados ao legislador e não ao aplicador da Lei, que a ela deve obediência.

JUROS DE MORA SOBRE A MULTA.

O crédito tributário corresponde a toda obrigação tributária, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre o qual deve incidir juros à taxa Selic.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA/PERÍCIA. INDEFERIMENTO.

Não cabe a realização de diligência ou perícia quando se tratar de matéria de prova a ser feita mediante a mera juntada de documentos pelo contribuinte, quando da interposição da impugnação. Quando a verificação da procedência do feito fiscal dependa de um conhecimento que um agente do fisco, por atribuição inerente ao cargo que ocupa, tenha que dominar, não há necessidade de realização de diligência/perícia.

APURAÇÃO REFLEXA.

Aplicam-se ao Programa de Integração Social - PIS as mesmas razões de decidir relativas à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, em face da similitude dos motivos de autuação e das razões de impugnação.

O contribuinte foi cientificado da decisão de primeira instância em 06/03/24 pela aberturada mensagem da ciência na sua Caixa Postal, considerada seu Domicílio Tributário Eletrônico (DTE) perante a RFB e, em 04/04/24, apresentou recurso voluntário em que solicita:

408. Diante de todo o exposto, com fundamento nas razões de fato e de direito apresentadas, é a presente para requerer que o Recurso Voluntário seja julgado procedente, a fim de que, preliminarmente, seja declarada a nulidade do v. acórdão recorrido, de modo a ser proferido novo julgamento pela instância de origem, dessa vez apreciando adequadamente toda a argumentação trazida pela Recorrente em sua Impugnação Administrativa, em especial, o conjunto probatório acostado aos autos em linha com os argumentos trazidos nos tópicos iniciais do presente recurso.

409. Caso assim não se entenda, o que se admite apenas por hipótese, a Recorrente requer seja o presente Recurso Voluntário conhecido e provido para que seja integralmente reformado o v. acórdão recorrido, com o cancelamento integral do crédito tributário exigido por meio dos Autos de Infração originários, por qualquer dos fundamentos acima.

410. Subsidiariamente, requer-se que o presente Recurso Voluntário seja conhecido e provido parcialmente, ao menos, para reconhecer a existência de excesso na sua cobrança, por qualquer dos fundamentos apresentados no item "V" desse Recurso.

411. Por fim, a Recorrente protesta, uma vez mais, pela sustentação oral do presente recurso, nos termos do Regimento Interno do E. CARF, requerendo seja previamente intimada nas pessoas dos seus representantes legais a seguir relacionados: DANIELLA ZAGARI GONÇALVES, MARCO ANTÔNIO GOMES BEHRNDT e BRUNA DIAS MIGUEL, com endereço eletrônico, respectivamente, em dani@mmso.com.br, marco@mmso.com.br e bmiguel@machadomeyer.com.br, inscritos respectivamente na OAB/SP sob os nºs 116.343, 173.362 e 299.816,

todos com endereço físico na Rua José Gonçalves de Oliveira, nº 116, 5º andar, Ed. Seculum II, Itaim Bibi, São Paulo, SP, Brasil, 01453-050; e CRISTIANE ROMANO (OAB/DF nº 1.503-A) e DIANA PIATTI DE BARROS LOBO (OAB/SP nº 241.582), advogadas do escritório Machado, Meyer, Sendacz e Opice Advogados, com escritório no St. de Habitações Individuais Sul, SHIS QI 11 Conj. 8 Casa 2, Brasília, DF, Brasil, 71625-280.

É o relatório.

VOTO

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

A recorrente traz, como questão preliminar, razões que acarretariam a nulidade do acórdão recorrido e, como questões de mérito, argumentos sobre a legitimidade de creditamento de PIS e Cofins de despesas com taxas condominiais e aluguéis de prédios. Traz, ainda, questões sobre a inaplicabilidade da multa de ofício, de erros de cálculo nos autos de infração, do caráter confiscatório da multa de ofício e da ilegalidade da incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício.

Cada um desses pontos será tratado a seguir.

A) Preliminar de Nulidade do Acórdão Recorrido

Neste tópico, a recorrente argumenta que o acórdão recorrido deve ser considerado nulo. Abaixo, excertos do recurso voluntário:

30. Preliminarmente, a Recorrente passa a demonstrar que o v. acórdão recorrido deve ser considerado nulo, tendo em vista, com todo o respeito, que não houve a devida apreciação dos argumentos e dos documentos comprobatórios apresentados pela Recorrente em sua Impugnação Administrativa.

31. Desde logo, é de se pontuar que, em linha com o que será aduzido, a nulidade do v. acórdão recorrido pode ser verificada diante do indeferimento do pedido de conversão do feito em diligência, o que resultou no cerceamento do seu direito à ampla defesa e ao contraditório, assegurado no art. 5º, inciso LV, da Constituição Federal. É o que se passa a demonstrar.

(...)

37. Contudo, em que pese a robustez de informações e documentos apresentados pela Recorrente tanto no curso da fiscalização quanto na apresentação da defesa administrativa, que demonstram, inequivocamente, a legitimidade dos créditos de PIS e COFINS apropriados no campo 'F100' da EFD-contribuições a título de 'aluguéis de prédios' (frise-se: os valores apropriados correspondem aos montantes efetivamente pagos), o que se verifica é que o v. acórdão recorrido se

restringiu a afirmar que não teriam sido apresentados documentos suficientes que comprovassem “que a apuração dos créditos teria sido efetuada de forma correta”.

(...)

39. Sim, pois, conforme mencionado pela Recorrente desde a sua Impugnação e como bem pontuado no Termo de Verificação Fiscal, quando questionada no decorrer da fiscalização em relação às supostas divergências que existiriam entre os créditos de PIS e COFINS registrados no bloco ‘F100’ da EFD-Contribuições e as informações declaradas na DIMOB pelos locadores de imóveis, a Recorrente apresentou documentação relativa à praticamente metade das divergências apontadas (que foi o que conseguiu reunir no curto prazo que possuía para resposta, já que ela possui mais de 280 contratos de aluguel), comprovando que ela somente se apropriava dos créditos dessas contribuições no limite dos valores que eram pagos a título de aluguel do imóvel.

(...)

41. E, conforme esperado, diante da apresentação desses documentos, a D. Fiscalização entendeu pela legitimidade dos créditos apropriados, exclusivamente em relação aos documentos que haviam sido apresentados pela Recorrente no curso do procedimento de fiscalização, nos seguintes termos:

(...)

45. No momento da apresentação de sua Impugnação, para demonstrar a legitimidade dos créditos apropriados a título de ‘aluguéis de prédios’, a Recorrente juntou como anexo à defesa administrativa os comprovantes de pagamento dos aluguéis de prédios cujos créditos foram glosados nas autuações ora em comento (Doc. 06 da Impugnação), por meio dos quais restou demonstrado que os valores creditórios descontados a esse título foram feitos nas exatas proporções as quais efetivamente teria direito.

46. Contudo, conforme se verifica do v. acórdão recorrido, restou asseverado que as listagens de ‘Pagamentos a Fornecedores’ do Banco Santander teriam sido apresentadas “desacompanhadas dos respectivos contratos de locação, não possuem o condão de comprovar o efetivo pagamento de aluguéis, que, ao fim das contas, são os geradores dos créditos da não cumulatividade glosados”.

(...)

57. Ocorre que, em que pese a Recorrente ter apresentado todo esse conjunto probatório com as devidas explicações, o v. acórdão se limitou a alegar que a tela dos comprovantes não seria suficiente, de modo que concluiu “que a interessada não trouxe documentos que demonstrassem que a apuração dos créditos teria sido efetuada de forma correta.”. Assim, verifica-se que não foi realizada a sua análise de maneira diligente e intensiva, documentação essa que, reitera-se, é suficiente para comprovar os argumentos suscitados na Impugnação. Tanto isso é

verdade que, durante o procedimento fiscalizatório, o mesmo ‘tipo’ de documentação foi aceita pela D. Fiscalização.

(...)

61. Ocorre que, conforme mencionado no tópico fático, quando da apresentação de sua Impugnação, a Recorrente demonstrou a necessidade de conversão do feito em diligência fiscal, para que fossem analisados pela D. Fiscalização toda a exposição documental feita em sua defesa administrativa, notadamente no que se refere aos esclarecimentos trazidos quanto à legitimidade dos créditos de PIS e COFINS glosados no item III do TVF, na medida em que estes foram apropriados mediante documentação hábil e válida.

62. Não obstante a demonstração da relevância de tal procedimento, o pedido de conversão de julgamento em diligência fiscal feito por parte da Recorrente foi indeferido pelo v. acórdão, sob o mero fundamento de que “No caso em exame, considerase desnecessária a perícia proposta pela impugnante, por entendê-la dispensável para o deslinde do presente julgamento”.

(...)

72. Assim, caso tivesse ocorrido a conversão do feito em diligência fiscal – em linha com o pleiteado pela Recorrente – ter-se-ia analisado o acervo probatório em referência e, conseqüentemente, concluído pela legitimidade dos créditos de PIS e COFINS glosados pela D. Fiscalização referentes ao item III do TVF, na medida em que estes foram apropriados mediante documentação hábil e válida, conforme se comprovou no decorrer da Impugnação.

(...)

77. Já por essas razões merece ser anulado o v. acórdão recorrido, que não analisou minimamente o conjunto probatório juntado pela Recorrente aos autos, em clara violação aos preceitos dos arts. 37, da CF/88 e 2º, da Lei nº 9.784/99.

(...)

78. Não fosse suficiente o quanto demonstrado acima, para se reconhecer a necessidade de ser anulado o v. acórdão recorrido, é importante que se diga que ele também se afigura nulo por ter deixado de analisar importantes fundamentos que foram suscitados pela Recorrente em sua Impugnação.

(...)

83. E esse fato é relevante, pois a compreensão de como é realizada essa declaração – e quem é o responsável pelo seu preenchimento – evidencia o próprio fato de que a apresentação dos comprovantes de pagamento é a única forma que a Recorrente tem de fazer a prova de que tomou crédito de PIS e de COFINS no montante que ela fazia jus, não podendo a D. Autoridade Fiscal – ou mesmo a D. Delegacia – exigir quaisquer outras provas que não as que estejam efetivamente ao seu alcance.

(...)

89. Contudo, o que se verifica do Auto de Infração ora em referência é que a D. Fiscalização está exigindo o valor de R\$ 18.093.178,08 ao título de COFINS, que representa um excesso de R\$ 541.656,46, em razão apenas do erro de cálculo na aplicação das alíquotas não-cumulativas do PIS e COFINS sobre a base de cálculo glosada pela D. Fiscalização.

(...)

91. Diante do exposto, não há dúvidas de que a ausência de análise dos referidos fundamentos também revela a necessidade de ser declarada a nulidade do v. acórdão recorrido, considerando que é desprovido de fundamentação adequada e necessária, o que não se pode admitir.

Não assiste razão à recorrente.

Em apertada síntese, a contribuinte alega que o acórdão é nulo porque o pedido de diligência foi indeferido e porque provas trazidas aos autos de que os pagamentos de aluguéis foram efetivamente feitos não foram aceitas, a apresentação de comprovantes de pagamentos é a única forma da recorrente fazer prova dos valores tomados a crédito para o PIS e Cofins e houve uma cobrança indevida de R\$541.656,46 em razão de suposto erro de cálculo não analisado pelo acórdão recorrido.

Sobre a diligência, a recorrente sustenta que a decisão da DRJ deve ser declarada nula por ter ocorrido o cerceamento do direito de defesa, na medida em que a diligência solicitada não foi deferida.

O assunto já foi objeto de súmula do CARF, conforme descrito abaixo:

Súmula CARF nº 163

Aprovada pelo Pleno em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021

O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis. (**Vinculante**, conforme **Portaria ME nº 12.975**, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

O pedido de diligência foi analisado pela DRJ e a autoridade julgadora assim se manifestou:

(...)

Assim, apesar de ser facultado ao sujeito passivo o direito de pleitear a realização de diligências ou perícias, em conformidade com o art. 16, inciso IV, do Decreto nº 70.235/72, com a redação dada pelo art. 1º da Lei nº 8.748/93, compete à autoridade julgadora decidir sobre sua efetivação, podendo ser indeferidas as que considerar prescindíveis ou impraticáveis (art. 18, “caput”, do Decreto nº 70.235/72, com a redação dada pelo art. 1º da Lei nº 8.748/93).

Constata-se que, quando a verificação da procedência do feito fiscal dependa de um conhecimento que um agente do fisco, por atribuição inerente ao cargo que ocupa, tenha que dominar, não há que se cogitar de perícia ou diligência.

Não cabe a realização de diligência ou perícia quando se tratar de matéria de prova a ser feita mediante a mera juntada de documentos/esclarecimentos pelo contribuinte, quando da interposição da impugnação. **No caso em exame, considera-se desnecessária a perícia proposta pela impugnante, por entendê-la dispensável para o deslinde do presente julgamento.**

Quanto aos documentos/esclarecimentos apresentados pela interessada em sua impugnação, é de se esclarecer que estes foram abordados, aqui, quando da análise de mérito.

Posto isto, indefere-se o pedido. (negritos nossos)

Ora: existindo indeferimento fundamentado para a realização de diligência, não há o que se falar em cerceamento do direito de defesa e, conseqüentemente, em nulidade da decisão de primeira instância.

Da mesma forma, não se trata de questão de nulidade do acórdão o entendimento do contribuinte de que provas apresentadas não teriam sido aceitas como suficientes para comprovar o seu direito ao creditamento de PIS e Cofins. A autoridade julgadora pode e deve formar sua convicção e se tal convicção é contrária ao entendimento do contribuinte, isso não significa que o acórdão é nulo. A discussão sobre se as provas apresentadas são suficientes ou não é de mérito e assim que foram analisadas pela autoridade julgadora de primeira instância. Ressalte-se que as provas apresentadas, os pagamentos feitos, os comprovantes anexados aos autos são matérias de mérito – tanto que são tratadas detalhadamente em respectivos tópicos de mérito no próprio recurso voluntário e, da mesma forma, serão tratadas a seguir neste voto.

Quanto à questão de cobrança indevida do valor de R\$541.656,46 por suposto erro de cálculo não analisado pela DRJ, trata-se de alegado erro material que, se efetivamente existir, pode e deve ser saneado em qualquer fase do processo. Tal análise será devidamente feita neste voto, não caracterizando cerceamento de defesa e não trazendo nenhum prejuízo para o contribuinte.

Rejeita-se, assim, a preliminar de nulidade suscitada.

B) Despesas com Taxas Condominiais

No presente tópico, a recorrente argumenta que as despesas relacionadas às taxas condominiais (Item II do Termo de Verificação Fiscal) são consideradas despesas passíveis de creditamento do PIS e da Cofins, já que decorrem exclusivamente de obrigações firmadas no contrato de locação e são dele indissociáveis. Abaixo, trechos do recurso voluntário:

100. Como visto acima, no tópico ‘Das despesas com Taxas Condominiais’ o v. acórdão tratou sobre os argumentos que foram apresentados pela Recorrente para cancelamento da autuação com relação ao item “II – Análise dos Créditos da

Não Cumulatividade: Aluguéis de Prédios” do Termo de Verificação Fiscal, que trata das glosas dos créditos de PIS e de COFINS que foram realizados pela D. Fiscalização em relação às despesas acessórias aos contratos de locação firmados pela Recorrente.

101. No entendimento do v. acórdão recorrido, a legislação tributária de regência da matéria – Lei nº 10.637/2002 e Lei nº 10.833/2003 – apenas permitiria a apropriação de créditos de PIS e COFINS sobre as despesas expressas e exaustivamente descritas em seus arts. 3º(s), incisos I a IX, não podendo ser realizada interpretação extensiva para fins de aproveitamento de créditos, por encontrar óbice no art. 111, do CTN.

102. Nesse sentido, de acordo com o posicionamento do v. acórdão recorrido, as despesas em referência não poderiam ser enquadradas nos arts. 3º(s), inciso IV, da Lei nº 10.637/2002, e da Lei nº 10.833/2003, na medida em que esse dispositivo apenas autorizaria o desconto de créditos sobre despesas incorridas exclusivamente com ‘aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos’ em si. Ou seja, constou no v. acórdão recorrido que o dispositivo legal não permitiria o aproveitamento dos créditos de forma abrangente, mas apenas no que se refere aos aluguéis propriamente ditos – sem a inclusão de outros dispêndios/ônus financeiros suportados pelo locatário.

103. Logo, de acordo com o referido entendimento, as despesas com ‘Taxa de Condomínio’ consubstanciadas nos contratos de locação de shoppings centers e de centros comerciais não poderiam ser consideradas como integrante do “aluguel”, uma vez seria “custos” decorrentes da utilização do imóvel e não integrantes do “preço” do aluguel a ser pago ao locador”, razão pelo qual os créditos de PIS e de COFINS apropriados pela Recorrente sobre essas despesas acessórias deveriam ser integralmente glosados.

104. Adicionalmente, argumentou que as referidas despesas de condomínio não poderiam ser caracterizadas como insumos, uma vez que não se enquadrariam nos critérios definidos pelo art. 3º, II, da Lei nº 10.637/2002, e da Lei nº 10.833/2003, por não se tratar de “atividade de industrialização e nem prestação de serviços”.

(...)

105. Todavia, com o devido acatamento, e nos termos que serão expostos a seguir, a Recorrente não pode concordar com os fundamentos adotados pelo v. acórdão recorrido para a manutenção da glosa desses créditos.

106. Como se vê, embora o v. acórdão confirme que “as taxas condominiais [são] um ônus para o locador” e que não se poderia “afirmar que tais taxas não sejam obrigatórias, ou mesmo que não se tratem de uma obrigação contratual”, conclui que não poderiam ser consideradas como integrante do “aluguel”. Nada mais equivocado.

107. Isso porque, as despesas em questão, registradas no bloco 'F100' da EFD-Contribuições, estão intrinsecamente relacionadas às despesas adjacentes aos contratos de locação de imóveis localizados em shoppings centers e em centros comerciais firmados pela Recorrente. Essas despesas são indissociáveis dos contratos de locação firmados, e são deles decorrentes, sendo que o contrato de locação não subsiste sem que essas obrigações sejam adimplidas por parte do locatário.

108. Por essa razão, é fato que as despesas incorridas pelos contribuintes estritamente em razão de obrigações contratuais advindas de contratos de locação são passíveis de creditamento de PIS e COFINS, nos termos do que estabelece os arts. 3º(s), inciso IV, da Lei nº 10.637/2002, e da Lei nº 10.833/2003, pois elas somente ocorrem no bojo do contrato de aluguel – decorrem da utilização do imóvel, como bem asseverou o v. acórdão recorrido, e inequivocamente integram o conceito de 'aluguel de prédio'.

(...)

112. Como se verá, o enquadramento dessas despesas como insumos não apenas guarda respaldo na jurisprudência do A. STJ em sede de recurso repetitivo, do E. CARF, e dos E. TRFs, como também se coaduna com os próprios posicionamentos firmados pela Receita Federal do Brasil sobre o conceito de insumo, notadamente, a Instrução Normativa nº 1.911, de 11 de outubro de 2019 ("Instrução Normativa nº 1.911/2019")¹⁰, e o Parecer COSIT nº 05, de 17 de dezembro de 2018 ("Parecer COSIT nº 05/2018"), mencionados pelo próprio v. acórdão recorrido. Além disso, é plenamente aplicável às empresas comerciais, sob pena de violação ao princípio da não-cumulatividade. É o que se demonstra a seguir.

(...)

156. Dito de outra forma, se esses valores representam obrigações contratuais, e compõem o preço do aluguel, é possível concluir que esses valores integram o conceito de 'aluguéis de prédios', sendo plenamente possível a apropriação de créditos de PIS e COFINS sobre essas despesas nessa rubrica, em conformidade do que autoriza os arts. 3º(s), inciso IV, da Lei nº 10.637/2002, e da Lei nº 10.833/2003, não devendo prevalecer o entendimento da D. Fiscalização e do v. acórdão recorrido de que somente daria direito ao crédito dessas contribuições o valor do aluguel propriamente dito, já que se trata de um conceito restrito, que não encontra suporte legal.

(...)

234. E, considerando que, como visto acima, as despesas acessórias aos contratos de locação de imóveis glosadas pela D. Fiscalização nas autuações ora em comento – taxas condominiais – são parte indissociáveis desses contratos, assumindo feição tão relevante quanto o pagamento do aluguel propriamente dito, é certo que essas despesas são tanto essenciais como relevantes para as suas atividades, e por isso devem gerar o direito ao crédito de PIS e COFINS.

(...)

305. Em meio ao contexto acima demonstrado, é inequívoco que o direito da Recorrente à apropriação de créditos de PIS e COFINS sobre as despesas glosadas deve ser reconhecido, nos moldes do inciso II dos arts. 3º(s) das referidas Leis, considerando que se se está diante de um insumo das atividades desenvolvidas.

(...)

307. Portanto, resta cabalmente demonstrada a possibilidade de apropriação de créditos de PIS e COFINS sobre as despesas decorrentes do contrato de locação, seja com fundamento no inciso II (insumo), ou com base no inciso IV, do arts. 3º(s), da Lei nº 10.637/2002, e da Lei nº 10.833/2003, devendo ser reformado o v. acórdão recorrido para que os Autos de Infração sejam integralmente cancelados.

Não assiste razão à recorrente.

A empresa alega que as taxas condominiais integram o conceito de 'aluguel de prédio' e que se enquadram como insumos, sendo passíveis de creditamento pelo Pis e Cofins. Já no entendimento da fiscalização, no regime de apuração não cumulativa do PIS e da Cofins, o crédito relativo a aluguéis de prédios não inclui tais dispêndios - entendimento corroborado na decisão de primeira instância e neste voto.

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

Transcrevo - e também adoto como razão de decidir - trecho do voto vencedor no acórdão 3302-01.491, que aborda a questão da despesa de condomínio ser tratada como insumo:

Claro que as despesas com condomínio, quer de instalações industriais ou de instalações administrativas, não se enquadram no conceito de bens ou serviços empregados ou utilizados na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, a que alude a legislação da Cofins (Lei nº 10.833/03, art. 3º, inciso II).

Despesa com insumo, a que se refere a legislação da Cofins, não é qualquer despesa ou custo inerente à atividade econômica da pessoa jurídica, embora necessária à manutenção da fonte de receita. É o caso das despesas administrativas, as despesas com vendas e, também, as despesas com condomínio que não se enquadram no conceito de insumo.

No mérito, deve ser mantido o lançamento relativo à glosa das despesas de condomínio, posto que não são insumos e nem sequer se enquadram no conceito de custo de produção dos bens e serviços produzidos e vendidos pela recorrente.

As taxas condominiais não se enquadram, então, em nenhum dos incisos do art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, não gerando direito a crédito do PIS e Cofins.

Abaixo, decisões recentes do CARF nesse sentido:

PROCESSO	10314.720307/2020-01
ACÓRDÃO	3101-003.994 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	31 de janeiro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	INBRANDS S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

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

CREDITAMENTO. DESPESAS COM CONDOMÍNIO. IMPOSSIBILIDADE

Taxas de condomínio não se confundem com aluguéis, inexistindo a possibilidade de interpretação extensiva que permita alterar a natureza jurídica desses itens para conceder desconto de crédito fundado nesses valores.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

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

CREDITAMENTO. DESPESAS COM CONDOMÍNIO. IMPOSSIBILIDADE

Taxas de condomínio não se confundem com aluguéis, inexistindo a possibilidade de interpretação extensiva que permita alterar a natureza jurídica desses itens para conceder desconto de crédito fundado nesses valores.

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

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

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

APROVEITAMENTO EXTEMPORÂNEO DOS CRÉDITOS.

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

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

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

A decisão de piso deve, assim, nesse tópico, ser mantida.

C) Despesas com Aluguéis de Prédios

Neste tópico, a recorrente argumenta que deveriam ter sido revertidas glosas referentes a despesas de aluguéis de prédios que foram comprovadamente pagas, conforme documentos apresentados quando da impugnação. Abaixo, trechos do recurso voluntário:

308. Em linha com o exposto na ‘contextualização fática’ do presente recurso, é objeto das autuações a glosa de créditos da contribuição ao PIS e COFINS apropriados pela Recorrente sob a rubrica de ‘aluguéis de imóveis’, em razão da verificação de supostas diferenças nos registros realizados pelas administradoras de imóveis na Declaração de Informação sobre Atividades Imobiliários – DIMOB, frente aos valores informados no bloco ‘F100’ de sua EFD-Contribuições.
309. Conforme se verifica do Termo de Verificação Fiscal, consta que a Recorrente teria apropriado créditos de PIS e COFINS sobre valores superiores às despesas as quais efetivamente teria incorrido sob a rubrica de ‘aluguéis de prédios’, em relação ao ano-calendário de 2018.
310. Em uma análise mais detalhada, é possível perceber que a D. Fiscalização procedeu à glosa de créditos de PIS e COFINS sobre os valores de aluguéis de

prédios sobre os quais não teriam sido declarados por terceiros na DIMOB. Para tanto, a fundamentação apresentada foi a de que a Recorrente teria deixado de apresentar parte dos comprovantes de pagamento dessas despesas durante o curso do procedimento de fiscalização.

311. Sobre esse ponto da presente discussão, conforme mencionado anteriormente, o v. acórdão recorrido se limitou a alegar que a Recorrente não teria apresentado documentação suficiente para fins de comprovação de que a apuração dos referidos créditos “teria sido efetuada de forma correta”. Veja-se:

(...)

312. Ocorre que, nos termos brevemente pontuados acima, o posicionamento do v. acórdão recorrido e a glosa em si não devem prevalecer. Isto pois, como será evidenciado abaixo, a Recorrente apropriou os créditos sob essa rubrica na exata proporção do quanto foi efetivamente pago em favor das administradoras de imóveis e conforme comprovam os seus documentos, não havendo quaisquer diferenças positivas a serem objeto de questionamento por parte da Receita Federal do Brasil.

(...)

315. Nesse sentido, conforme também restou demonstrado acima, munida da referida documentação, a D. Fiscalização considerou a integralidade dos créditos de PIS e de COFINS que foram apropriados pela Recorrente, justamente porque verificou que mesmo que pudesse existir qualquer diferença em relação às informações que são declaradas no DIMOB – informações essas que, como se demonstrará, a Recorrente não tem qualquer acesso ou controle, já que é uma obrigação exclusiva do locador do imóvel –, a Recorrente somente tomou crédito dos valores que foram efetivamente pagos a título de aluguel de imóvel, devidamente comprovados documentalmente.

(...)

318. Ademais, tal glosa igualmente não se justifica pelo fato de que a Recorrente possui documentação comprovando que a apropriação dos créditos de PIS e COFINS é limitada aos valores de aluguel que são pagos aos locadores, nos termos em que informado. Assim, visando mitigar quaisquer dúvidas acerca da legitimidade dos créditos das referidas contribuições apropriados pela Recorrente sob a rubrica de ‘aluguéis de prédios’ em razão da ausência do preenchimento de informações prestadas por terceiros na DIMOB, a Recorrente juntou como anexo à Impugnação Administrativa os comprovantes de pagamento dos aluguéis de prédios cujos créditos deles decorrentes foram glosados pela D. Fiscalização (Doc. 06 da Impugnação), bem como as telas do sistema ‘SAP’29 que demonstram exatamente quais valores foram creditados na EFDContribuições mês a mês (no caso, nos meses de janeiro a dezembro de 2018).

(...)

321. Com o devido respeito, o único fator que se observa é que algumas das administradoras de imóveis com as quais a Recorrente tem relação contratual deixaram de cumprir com o seu dever de informações de informar os valores recebidos na DIMOB. E, é certo que a Recorrente não pode ser responsabilizada com a glosa dos créditos de PIS e COFINS legitimamente apropriados (e no limite dos valores pagos aos locadores) pela ausência de prestação de informações por parte de terceiros à Receita Federal do Brasil.

(...)

330. Para demonstrar a legitimidade dos créditos apropriados pela Recorrente a título de 'aluguéis de prédios', a Recorrente acostou aos presentes autos os comprovantes de pagamento dos aluguéis de prédios cujos créditos foram glosados nas autuações ora em comento (Doc. 06 da Impugnação), em que é demonstrado que os valores creditórios descontados a esse título foram feitos nas exatas proporções as quais efetivamente teria direito.

(...)

334. Contudo, o que se verificou é que o v. acórdão recorrido se apegou, exclusivamente, ao argumento de que não teriam sido apresentados contratos de locação que estivessem correlacionados com os pagamentos realizados, bem como "quaisquer documentos que demonstrassem a correlação entre suas transferências bancárias e o efetivo pagamento de aluguéis".

335. Ora, já se verifica que esse fundamento simplesmente não procede, pois não há dúvidas que os documentos acima – e devidamente anexados aos autos – comprovam exatamente (i) o pagamento realizado, (ii) o beneficiário deste pagamento, (iii) o valor do crédito de PIS e de COFINS que a Recorrente se apropriou e, ainda, que o beneficiário consta da relação do próprio auto de infração. Logo, qual seria, no caso, a relevância da apresentação do contrato de aluguel quando se verifica que o fisco não se valeu dessa "prova" para lavrar o auto de infração? Nenhuma. Isso porque, se o contrato seria relevante para que se comprovasse a correlação com o pagamento ele também seria importante para demonstrar que o pagamento não ocorreu, e ele simplesmente não foi considerado pelo fisco para realizar a autuação. É dizer, o fisco não verificou se o locador cadastrado no DIMOB ainda teria contrato de aluguel ativo com a Recorrente para ser considerado na autuação em questão, não tendo sido um critério para a lavratura deste auto ora combatido.

336. Assim mesmo que os contratos de aluguel possam não ter sido apresentados em sua integralidade – ou que não se refiram especificamente a esse período autuado – eles não poderiam ter sido considerados pelo v. acórdão recorrido como elementares na descaracterização da legitimidade dos créditos de PIS e de COFINS, quando eles não foram assim considerados pela própria autoridade lançadora. Sim, pois, como visto, o que a Autoridade lançadora considerou para fins de aferição da legitimidade dos créditos de PIS e de COFINS que foram

apropriados foram os pagamentos realizados e devidamente comprovados pela Recorrente.

337. E o que é pior, mesmo quando o v. acórdão recorrido considerou a existência do contrato de aluguel do CONDOMÍNIO CIVIL IGUATEMI BELÉM – CNPJ 83.368.894/0001-02, informando que tal contrato se referiria ao período autuado, ele deixou de considerar os créditos de PIS e de COFINS, sob a justificativa de que não seria possível correlacionar com os pagamentos realizados ou que sua validade teria expirado. Nada mais absurdo.

(...)

339. E, por essa razão, não há dúvidas de que referidas glosas deverão ser revertidas por essa D. Delegacia de Julgamento, já que os documentos ora apresentados são mais do que suficientes para a comprovação do direito creditório da Recorrente.

Assiste razão à recorrente.

O cerne desse tópico não trata de questão de direito, mas de questão de fato.

Diferentemente do item anterior, não se discute se despesas com aluguéis de prédios utilizados pelo contribuinte geram direito a crédito de PIS/Cofins. Tal fato é aceito pela fiscalização e pela DRJ. O litígio gira em torno da prova apresentada – se os comprovantes de pagamentos apresentados na impugnação são suficientes ou não para o creditamento de PIS/Cofins.

Senão, vejamos. A ação fiscal efetuada para confirmar a legitimidade dos créditos adotou como critério considerar como esclarecidos os valores lançados em DIMOB, conforme disposto abaixo:

41) Dessa forma, consideramos como esclarecidos os valores de aluguéis que foram declarados na DIMOB, mesmo havendo diferenças positivas comparando com o registro F100, conforme mostrado na coluna “DIFERENÇA F100 – DIMOB” da Tabela 3 – Comparativo F100 X DIMOB por CNPJ anual, anexa ao Termo 15, pelos motivos explicados pelo contribuinte em resposta ao Termo 16. Mostramos abaixo esses valores: (...)

Considerou também legítimos os créditos relativos a valores comprovados pela empresa (relativos aos 5 locadores/administradoras mais expressivos do ano):

37) O contribuinte apresentou os comprovantes de quitação das faturas dos aluguéis referentes ao período de 2018 apenas em relação aos 5 locadores/administradoras mais expressivos do ano: (...)

38) De fato, o contribuinte apresentou comprovantes de pagamentos dos seguintes locadores/administradores. Esses valores mostrados abaixo, portanto, são considerados legítimos para fins de creditamento: (...)

Por fim, a ação fiscal glosou os valores que não constavam em DIMOB e nem foram comprovados pela empresa, apesar dela ter sido intimada e reintimada a apresentá-los:

42)Esta Fiscalização fará a glosa dos valores declarados no registro F100, cujos comprovantes de pagamentos dessas despesas de aluguéis não foram apresentados a esta Auditoria, conforme demonstrado na coluna “DIFERENÇA F100 – DIMOB” da Tabela 3 – Comparativo F100 X DIMOB por CNPJ anual, anexa ao Termo 15. São os valores abaixo que serão glosados: (...)

Na impugnação, a empresa traz documentos que comprovariam os pagamentos de aluguéis de prédios objeto das glosas – Doc. 06:

231. Para demonstrar a legitimidade dos créditos apropriados pela Impugnante a título de ‘aluguéis de prédios’, a Impugnante junta à presente defesa administrativa os comprovantes de pagamento dos aluguéis de prédios cujos créditos foram glosados nas Autuações ora impugnada (Doc. 06), em que é demonstrado que os valores creditórios descontados a esse título foram feitos nas exatas proporções as quais efetivamente teria direito.

232. Para melhor elucidação, abaixo serão apresentados alguns exemplos, em que é possível verificar a legitimidade dos créditos de PIS e COFINS apropriados que foram glosados pela D. Fiscalização, vis-à-vis os valores declarados no bloco ‘F100’ da EFD-Contribuições, e os montantes creditados mês a mês.

O Doc. 06 traz comprovantes de pagamentos onde constam como pagador C&A Modas Ltda e como beneficiários, as locadoras identificadas com seu nome e CNPJ. São 2.400 páginas de comprovantes de pagamentos.

A decisão de primeira instância, porém, não aceitou tais documentos como suficientes para comprovação dos pagamentos de aluguéis, pois não estavam acompanhados dos respectivos contratos de locação:

Trouxe ainda, fls. 1.255 a 3.655, listagens de “PAGAMENTOS A FORNECEDORES” do banco Santander que, entretanto, desacompanhadas dos respectivos contratos de locação, não possuem o condão de comprovar o efetivo pagamento de aluguéis, que, ao fim das contas, são os geradores dos créditos da não cumulatividade glosados.

(...)

Em síntese, com a finalidade de se buscar a verdade material, caberia ao requerente trazer aos autos o acervo documental competente e associado à tributação específica concernente ao período de apuração, acompanhados das respectivas Demonstrações e documentos devidamente escriturados e registrados na forma da legislação de regência, evidenciando, assim, os fatos contábeis e fiscais atrelados ao montante da base impositiva que entende pertinente, sua apuração e recolhimentos correspondentes, sem prejuízo da observância dos pressupostos legais norteados pelo art. 166 do Código Tributário Nacional.

Não comprovado/comprovado de forma insuficiente pelo contribuinte o exato valor que supostamente teria direito, através de documentação hábil e suficiente, considera-se improcedente a impugnação quanto ao item em análise.

Importante salientar que não existe, por parte da fiscalização, questionamento sobre a escrituração dos valores de aluguéis. Pelo contrário, o Termo de Verificação Fiscal explicita que o contribuinte apresentou demonstrativos contendo todas as operações geradoras de créditos da não cumulatividade de despesas de Aluguéis de Prédios:

9) Em 10/02/2022, com ciência eletrônica na mesma data, lavramos o Termo de Intimação Fiscal – Termo 07, intimando o contribuinte a apresentar demonstrativos contendo todas as operações geradoras de créditos da não cumulatividade de Despesas de Aluguéis de Prédios locados de pessoa jurídica, completo para o ano de 2018.

10) Em resposta ao Termo 07, o contribuinte:

a. Item 1: **apresentou demonstrativos contendo todas as operações geradoras de créditos da não cumulatividade de Despesas de Aluguéis de Prédios locados de pessoa jurídica, para o ano de 2018** (ARQUIVO_NAO_PAGINAVEL_ANEXO_1). (negrito nosso)

O “Anexo 1 – Arquivo não paginável” citado acima e constante do processo à fl. 362 traz, mês a mês, os valores de aluguel pagos, com despesas com condomínio, IPTU, seguros, energia, etc devidamente apartadas e discriminadas. Não existe qualquer questionamento quanto a consistência e idoneidade dessas informações.

Em resumo, temos a contabilidade fazendo prova a favor do contribuinte e os comprovantes de pagamentos individuais para cada locador.

Ora: se o valor pago foi devidamente contabilizado e se existe comprovação bancária do efetivo pagamento, com discriminação individualizada do recebedor, a operação deve ser considerada demonstrada.

Efetivamente, não me parece que os pagamentos de aluguéis de prédios não estejam comprovados. O contribuinte reiteradamente informa que são centenas de imóveis locados e que a obtenção de documentos detalhados de cada locação é processo extremamente trabalhoso e demorado. Informa, também, que trouxe casos principais como amostragem e que fica à disposição para maiores esclarecimentos caso necessário. A apresentação de todos os contratos me parece, nesse contexto, exigência inócua e desnecessária. Saliente-se que os valores informados em DIMOB por terceiros foram aceitos pela fiscalização também sem conferência de cada um dos contratos de locação.

Assim, entendo que o Doc. 06 – em conjunto com todo o restante dos documentos constantes do processo - é suficiente para comprovar as despesas de aluguéis de prédios da recorrente.

Voto, então, por reverter as glosas relativas a despesas de aluguéis de prédios comprovadas pelos documentos Doc. 06.

D) Inaplicabilidade da multa de ofício

Nesse tópico, a recorrente questiona a aplicação da multa de ofício:

340. Na remota hipótese de serem superados todos os fundamentos acima, e caso se entenda pela manutenção da glosa de crédito de PIS e COFINS feito pela D. Fiscalização nas autuações ora em comento, o que se admite apenas de forma meramente argumentativa, é certo que a multa de ofício aplicada nos termos do art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996 (“Lei nº 9.430/1996”), com a redação atribuída pelo art. 14, da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2017 (“Lei nº 11.488/2017”), deve ser integralmente cancelada.

(...)

343. Veja bem: é nítido que a Recorrente possui prerrogativa legal para apropriação de crédito de PIS e COFINS das despesas acessórias aos contratos de aluguel incorridas com fundamento tanto no inciso IV, quanto no inciso II, dos arts. 3º(s), da Lei nº 10.637/2002, e da Lei nº 10.833/2003. Os créditos apropriados são plenamente legítimos, e devem ser integralmente considerados.

344. Da mesma forma, também é indubitável que a Recorrente apropriou as despesas glosadas a título de ‘aluguel de prédios’ na mesma proporção que o montante efetivamente pago às pessoas jurídicas administradoras de imóveis, conforme se verifica dos comprovantes de pagamentos anexados à Impugnação.

(...)

349. A razão da exclusão da penalidade no presente caso é necessária, inclusive, em consonância com o princípio geral de que “o acessório segue a sorte do principal”.

(...)

352. Diante desse cenário, estando devidamente demonstrada a legitimidade do crédito de PIS e COFINS glosados nas autuações, é patente que deve haver o seu cancelamento, bem assim que não deve subsistir a cobrança de qualquer penalidade em decorrência dessa infração imputada.

Não assiste razão à recorrente.

A recorrente fundamentalmente alega que não existindo principal, não existe multa.

Efetivamente, caso parte do crédito seja exonerado, a respectiva multa igualmente não será cobrada.

Porém, no momento da lavratura dos autos de infração, a multa inquestionavelmente era devida.

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.

A multa de ofício deve, então, ser mantida.

E) Erros de cálculo nos autos de infração

Nesse tópico, a recorrente discorre sobre suposto erro de cálculo cometido quando da lavratura do auto de infração da Cofins. Abaixo, trechos do recurso:

356. Assim, é evidente que, caso não seja reconhecida a nulidade do v. acórdão recorrido neste ponto – como demonstrado acima –, no mínimo, deverá ser objeto de reforma por este E. CARF, a fim de que essa omissão seja saneada, com a análise de todos os fundamentos suscitados pela Recorrente, especialmente, no tópico 'IV.1' da Impugnação.

(...)

360. Todavia, ao analisar os créditos de referidas contribuições glosados, é possível perceber, com o devido respeito, que houve um erro de cálculo por parte da D. Fiscalização na aplicação das alíquotas da COFINS, que resultou na exigência de valor superior ao que seria efetivamente devido nas autuações.

(...)

364. Dado o contexto, é certo que, para se chegar ao valor exigido da Recorrente a título de valor principal da contribuição ao PIS e COFINS nas autuações deveria ser aplicada as alíquotas de 1,65% e 7,60% sobre a base de cálculo dos créditos que teriam sido indevidamente apropriados pela Recorrente. No que tange especificamente à COFINS, da aplicação da alíquota de 7,60%, deveria ter sido lavrado o Auto de Infração objetivando a cobrança do montante de R\$ 17.551.521,62, assim discriminado:

COFINS		
Base de Cálculo	Alíquota COFINS	Total
R\$ 112.277.290,44	7,60%	R\$ 8.533.074,07
R\$ 118.663.783,49	7,60%	R\$ 9.018.447,07
Montante de COFINS		R\$ 17.551.521,62

365. Contudo, o que se verifica do Auto de Infração ora em referência é que a D. Fiscalização está exigindo o valor de R\$ 18.093.178,08 ao título de COFINS, que representa um excesso de R\$ 541.656,46, em razão apenas do erro de cálculo na aplicação das alíquotas não-cumulativas do PIS e COFINS sobre a base de cálculo glosada pela D. Fiscalização.

366. Não se trata, aqui, de qualquer divergência na interpretação da legislação tributária, mas tão somente de um erro no cálculo adotado.

367. Diante desse cenário, caso se entenda pela manutenção das autuações em análise – o que se admite apenas a título hipotético – a Recorrente requer, respeitosamente, que referidos valores sejam reconsiderados, dando provimento ao presente Recurso Voluntário, ao menos, para que se reconheça a existência de excesso na exigência da COFINS e, por via de consequência, seja reformado o v. acórdão recorrido.

Não assiste razão à recorrente.

O Termo de Verificação Fiscal traz os valores mensais das glosas efetuadas em cada um dos itens:

Taxas condominiais:

Demonstrativo dos Valores Glosados

Data e hora da entrega de Dados de entrega da declaração de EFDContribuições	Mês inicial de EFDContribuições	ID do registro	Código CS T CO FIN S	Descrição do Documento/Operação	Descrição Natureza da Base de Cálculo do Crédito	Conta Analítica Contábil	Base de Cálculo do PIS/PASEP SOMA
09/03/2018 15:08:30	01/2018	F100	56	CONDOMINIOS	ALUGUEIS DE PREDIOS	411505	9.515.228,1400
06/04/2018 10:09:21	02/2018	F100	56	CONDOMINIOS	ALUGUEIS DE PREDIOS	411505	9.456.435,3500

15/05/2018 17:45:38	03/2018	F100	56	CONDOMINIOS	ALUGUEIS DE PREDIOS	411505	9.357.176,1200
06/06/2018 10:56:16	04/2018	F100	56	CONDOMINIOS	ALUGUEIS DE PREDIOS	411505	9.074.606,1600
17/07/2018 09:24:39	05/2018	F100	56	CONDOMINIOS	ALUGUEIS DE PREDIOS	411505	9.823.143,2800
24/02/2022 17:10:57	06/2018	F100	56	CONDOMINIOS	ALUGUEIS DE PREDIOS	411505	8.489.746,9600
13/09/2018 08:24:02	07/2018	F100	56	CONDOMINIOS	ALUGUEIS DE PREDIOS	411505	9.261.205,4800
18/10/2018 08:18:11	08/2018	F100	56	CONDOMINIOS	ALUGUEIS DE PREDIOS	411505	10.199.744,8900
13/11/2018 11:13:24	09/2018	F100	56	CONDOMINIOS	ALUGUEIS DE PREDIOS	411505	8.487.086,0500
25/07/2022 14:23:33	10/2018	F100	56	CONDOMINIOS	ALUGUEIS DE PREDIOS	411505	10.024.596,3900
25/07/2022 14:23:33	10/2018	F100	56	CONDOMINIOS	ALUGUEIS DE PREDIOS	421355	21.304,1700
15/01/2019 09:38:03	11/2018	F100	56	CONDOMINIOS	ALUGUEIS DE PREDIOS	411505	9.638.497,3800
24/02/2022 11:52:57	12/2018	F100	56	CONDOMINIOS	ALUGUEIS DE PREDIOS	411505	8.928.520,0700

Aluguéis de prédios:

Demonstrativo dos Valores Glosados

Data e hora da entrega de Dados de entrega da declaração de EFDContribuições	Mês inicial de EFDContribuições	ID do registro	Código CS T CO FIN S	Descrição do Documento/Operação	Descrição Natureza da Base de Cálculo do Crédito	Base de Cálculo do PIS/PASEP SOMA
09/03/2018 15:08:30	01/2018	F100	56	ALUGUEIS - PREDIAIS	ALUGUEIS DE PREDIOS	12.861.078,89
06/04/2018 10:09:21	02/2018	F100	56	ALUGUEIS - PREDIAIS	ALUGUEIS DE PREDIOS	9.557.363,06
15/05/2018 17:45:38	03/2018	F100	56	ALUGUEIS - PREDIAIS	ALUGUEIS DE PREDIOS	7.496.225,36
06/06/2018 10:56:16	04/2018	F100	56	ALUGUEIS - PREDIAIS	ALUGUEIS DE PREDIOS	7.920.655,67
17/07/2018 09:24:39	05/2018	F100	56	ALUGUEIS - PREDIAIS	ALUGUEIS DE PREDIOS	10.638.864,30
24/02/2022 17:10:57	06/2018	F100	56	ALUGUEIS - PREDIAIS	ALUGUEIS DE PREDIOS	8.486.069,46
13/09/2018 08:24:02	07/2018	F100	56	ALUGUEIS - PREDIAIS	ALUGUEIS DE PREDIOS	10.029.754,26
18/10/2018 08:18:11	08/2018	F100	56	ALUGUEIS - PREDIAIS	ALUGUEIS DE PREDIOS	10.299.766,98
13/11/2018 11:13:24	09/2018	F100	56	ALUGUEIS - PREDIAIS	ALUGUEIS DE PREDIOS	6.273.116,99
25/07/2022 14:23:33	10/2018	F100	56	ALUGUEIS - PREDIAIS	ALUGUEIS DE PREDIOS	11.099.258,72
15/01/2019 09:38:03	11/2018	F100	56	ALUGUEIS - PREDIAIS	ALUGUEIS DE PREDIOS	9.493.120,91
24/02/2022 11:52:57	12/2018	F100	56	ALUGUEIS - PREDIAIS	ALUGUEIS DE PREDIOS	14.508.508,89

No auto de infração da Cofins, os valores foram assim discriminados:

Valor apurado conforme Termo de Verificação Fiscal, parte integrante deste Auto de Infração.

Fato Gerador	Contribuição (R\$)	Multa (%)
31/01/2018	1.711.314,24	75,00
28/02/2018	1.457.234,73	75,00
31/03/2018	1.041.404,79	75,00
30/04/2018	931.127,01	75,00
31/05/2018	2.229.377,19	75,00
30/06/2018	1.293.102,39	75,00
31/07/2018	1.444.480,96	75,00
31/08/2018	1.537.335,26	75,00
30/09/2018	1.090.001,49	75,00
31/10/2018	1.595.776,45	75,00
31/12/2018	3.762.023,57	75,00

A recorrente somou os valores de glosas com taxas condominiais, chegando a um total de R\$112.277.290,44, e das glosas de despesas com aluguéis de prédios, num total de R\$118.663.783,49. Aplicou a taxa de 7.6% à soma de ambas as glosas e comparou esse resultado com o valor lançado de Cofins, entendendo que o lançamento foi R\$541.656,46 maior do que o devido.

Com a devida vênia, o raciocínio matemático da recorrente é que está equivocado.

A conta não é simplista e direta como alega a empresa.

Feita uma glosa, o procedimento correto é refazer os demonstrativos de apuração do PIS e da Cofins e calcular os novos valores devidos, refazendo todos os cálculos e comparando, inclusive, com os valores já declarados em DCTF (até para não existirem cobranças de valores já confessados pela empresa). Isso foi feito pela fiscalização e todos os cálculos estão no processo, às fls. 907 a 912 (Anexo I do Termo de Verificação Fiscal – demonstrativo geral de apuração).

Com o correto cotejamento de todas as informações, existem meses onde ocorreram glosas, porém não há valores a serem lançados (como no mês de novembro, por exemplo). Em outros, os valores a serem lançados são maiores do que as glosas multiplicadas por 7,6%.

No Anexo I estão descritos todos esses valores, de forma detalhada e mensal.

Os valores de contribuições constantes do auto de infração são exatamente os valores resultantes desse demonstrativo de apuração do Anexo I.

Não existe, assim, erro material ou de cálculo no lançamento.

F) Caráter confiscatório da multa de ofício

Nesse tópico, a recorrente discorre sobre a ausência de proporcionalidade e razoabilidade da multa de ofício, que teria evidente caráter confiscatório. Abaixo, excertos do recurso voluntário:

368. Não fosse suficiente o quanto exposto acima, como evidenciado pela Recorrente em sua Impugnação, o excesso na constituição do crédito tributário consubstanciado nos Autos de Infração em referência também é confirmado pelo evidente caráter confiscatório da multa de ofício aplicada, sobretudo em uma situação em que não houve qualquer irregularidade fiscal praticada pela Recorrente, considerando a legitimidade dos valores apropriados a título de PIS e COFINS.

(...)

370. Ocorre que, com a devida vênia, não é razoável exigir da Recorrente uma multa à razão de 75% (setenta e cinco) sobre o valor dos créditos de PIS e COFINS supostamente apropriados de forma indevida, quer dizer, uma multa que é praticamente equivalente ao total de tributo supostamente devido, superando o exorbitante montante de R\$ 16 MILHÕES, não é proporcional, adequada e necessária.

(...)

372. Sim, pois, para ser considerada legítima, a multa aplicada deve ser proporcional, adequada e necessária. Em matéria tributária, a redação da Constituição Federal é expressa, demonstrando a impossibilidade da União, os Estados e os Municípios instituírem tributos com efeito de confisco:

(...)

375. Em linhas gerais, é nítido que o texto constitucional busca salvaguardar o direito à propriedade, de tal forma que qualquer valor exigido pelo Poder Público que ponha em risco este bem maior deve ser balizado pelo princípio do não confisco.

(...)

382. Assim, está caracterizada a confiscatoriedade da referida multa aplicada à Recorrente, em decorrência de sua clara ofensa ao art. 150, inciso IV, da Constituição Federal.

(...)

384. Não é por outro motivo que o plenário do Supremo Tribunal Federal (“STF”) vem, reiteradamente, no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 551, bem assim nos Recursos Extraordinários nºs 748.257 e 754.554, manifestando o entendimento pelo caráter confiscatório das multas análogas à ora discutida:

(...)

390. De fato, os princípios da proporcionalidade e razoabilidade impõem a compatibilidade entre o ato administrativo (ou a própria lei) e o interesse público que se procura proteger. Partindo deste racional, a sanção deve guardar

proporcionalidade com o objetivo de sua imposição e com a gravidade da infração cometida. E não é isso o que se observa nos presentes Autos de Infração.

391. Frente aos argumentos trazidos, caso não se entenda pelo integral cancelamento das autuações ora em exame, é necessária sua reforma, para que seja reconhecida a ilegalidade da multa de ofício exigida e, consequentemente, que ocorra o seu cancelamento ou, ao menos, a sua redução a patamares razoáveis.

Não assiste razão à recorrente.

Quanto a alegação do caráter confiscatório da multa, bem como de aplicação de princípios constitucionais e de alegações sobre a visão do STF de forma não vinculante, nos quais poderia se invocar proporcionalidade, razoabilidade, devido processo legal substantivo, necessidade e adequação, moralidade administrativa, interesse público, dentre outros, com a finalidade de afastar a multa exigida no lançamento – que possui previsão legal - sem decisão vinculante do STF, fundamental notar que, nos termos do artigo 26-A, do Decreto nº 70.235/72, não cabe a este Colegiado, “afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade”:

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.

A matéria já foi sumulada pelo CARF:

Súmula CARF nº 2

Aprovada pelo Pleno em 2006

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Acórdãos Precedentes:

Acórdão nº 101-94876, de 25/02/2005 Acórdão nº 103-21568, de 18/03/2004
Acórdão nº 105-14586, de 11/08/2004 Acórdão nº 108-06035, de 14/03/2000
Acórdão nº 102-46146, de 15/10/2003 Acórdão nº 203-09298, de 05/11/2003
Acórdão nº 201-77691, de 16/06/2004 Acórdão nº 202-15674, de 06/07/2004
Acórdão nº 201-78180, de 27/01/2005 Acórdão nº 204-00115, de 17/05/2005

Assim, não deve prosperar a pretensão da recorrente nesse tópico.

G) Ilegalidade da incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício.

No presente tópico, C&A alega que:

392. Por fim, caso se supere todo o acima exposto, o que se admite apenas por amor ao debate, também não poderá prosperar o v. acórdão recorrido na parte que entendeu a multa exigida pela presente autuação poderia ser corrigida monetariamente mediante a aplicação de juros SELIC.

(...)

397. Tal disposição decorre do fato de que a multa de ofício, por sua natureza, não se presta para repor o capital alheio, mas sim para punir o não cumprimento da obrigação. Aqui, o termo 'punir' deve ser entendido no sentido de conferir eficácia à norma primária, de tal forma que a sua finalidade é advertir o devedor de que a inexecução da obrigação sofrerá encargos, tornando o cumprimento a destempo mais oneroso.

398. Por sua vez, os juros moratórios possuem natureza essencialmente indenizatória, tanto que, diferentemente da multa de ofício, incidem no tempo, exatamente para refletir o prejuízo do credor com a privação do seu capital.

(...)

407. Assim, na remota hipótese de serem mantidos os lançamentos tributários, não há que se admitir a incidência de juros sobre a parcela da multa de ofício aplicada, devendo, por mais essa razão, ser integralmente cancelado os Autos de Infração em epígrafe.

Não assiste razão à recorrente.

Sobre a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício, numa análise sistemática do Código Tributário Nacional, percebe-se que os juros incidem sobre o crédito não integralmente pago no vencimento, sendo devidos tanto com relação ao tributo como com relação à multa, já que o crédito tributário engloba ambos. Vejamos.

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

O art. 113, § 1º do CTN preceitua que a obrigação principal tem por objeto o pagamento do tributo ou penalidade pecuniária, donde se observa que o critério utilizado pelo Código Tributário Nacional para distinguir obrigação acessória de obrigação principal é o conteúdo pecuniário. A obrigação acessória consiste em um fazer ou não fazer, enquanto que a obrigação principal implica em obrigação de dar dinheiro.

Neste passo, a multa tem natureza de obrigação principal, visto que incontestável o seu conteúdo pecuniário. O conceito de crédito tributário está esculpido no art. 139 do CTN, nos seguintes termos: o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.

Desta forma, por ser a multa, obrigação principal, conclui-se que crédito tributário engloba o tributo e a multa. Logo, tanto sobre o tributo (principal) quanto sobre a multa deve incidir juros, como determina o art. 161 do Código Tributário Nacional.

O CARF já expressou esse entendimento em inúmeros acórdãos e a Súmula CARF nº 108 disciplinou, desde 2018, definitivamente o assunto:

Súmula CARF nº 108

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129, de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Acórdãos Precedentes:

CSRF/04-00.651, de 18/09/2007; 103-22.290, de 23/02/2006; 103-23.290, de 05/12/2007; 105-15.211, de 07/07/2005; 106-16.949, de 25/06/2008; 303-35.361, de 21/05/2018; 1401-00.323, de 01/09/2010; 9101-00.539, de 11/03/2010; 9101-01.191, de 17/10/2011; 9202-01.806, de 24/10/2011; 9202-01.991, de 16/02/2012; 1402-002.816, de 24/01/2018; 2202-003.644, de 09/02/2017; 2301-005.109, de 09/08/2017; 3302-001.840, de 23/08/2012; 3401-004.403, de 28/02/2018; 3402-004.899, de 01/02/2018; 9101-001.350, de 15/05/2012; 9101-001.474, de 14/08/2012; 9101-001.863, de 30/01/2014; 9101-002.209, de 03/02/2016; 9101-003.009, de 08/08/2017; 9101-003.053, de 10/08/2017; 9101-003.137, de 04/10/2017; 9101-003.199, de 07/11/2017; 9101-003.371, de 19/01/2018; 9101-003.374, de 19/01/2018; 9101-003.376, de 05/02/2018; 9202-003.150, de 27/03/2014; 9202-004.250, de 23/06/2016; 9202-004.345, de 24/08/2016; 9202-005.470, de 24/05/2017; 9202-005.577, de 28/06/2017; 9202-006.473, de 30/01/2018; 9303-002.400, de 15/08/2013; 9303-003.385, de 25/01/2016; 9303-005.293, de 22/06/2017; 9303-005.435, de 25/07/2017; 9303-005.436, de 25/07/2017; 9303-005.843, de 17/10/2017.

Assim, os juros sobre a multa de ofício devem ser mantidos.

Conclusão

Por todo o exposto, voto por conhecer do recurso voluntário, afastando a preliminar de nulidade suscitada e, no mérito, por dar-lhe parcial provimento para reverter as glosas relativas a despesas de aluguéis de prédios comprovadas pelos documentos Doc. 06.

Assinado Digitalmente

Fábio Kirzner Ejchel