



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>16045.720012/2014-81</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3201-013.024 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	30 de janeiro de 2026
<b>RECURSO</b>	DE OFÍCIO
<b>RECORRENTE</b>	FAZENDA NACIONAL
<b>INTERESSADO</b>	MASSA FALIDA DE DARUMA TELECOMUNICACOES E INFORMATICA S/A

**Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins**

Período de apuração: 01/11/2009 a 31/01/2010, 01/03/2010 a 30/04/2010, 01/11/2010 a 30/11/2010

ALÍQUOTA ZERO. VAREJO.

Para a hipótese de alíquota zero prevista no art. 28 da Lei nº 11.196, de 2005, fica caracterizada a venda a varejo quando a operação comercial for realizada diretamente com o consumidor final.

**Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep**

Período de apuração: 01/11/2009 a 31/01/2010, 01/03/2010 a 30/04/2010, 01/11/2010 a 30/11/2010

ALÍQUOTA ZERO. VAREJO.

Para a hipótese de alíquota zero prevista no art. 28 da Lei nº 11.196, de 2005, fica caracterizada a venda a varejo quando a operação comercial for realizada diretamente com o consumidor final.

**ACÓRDÃO**

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso de Ofício.

*Assinado Digitalmente*

**Fabiana Francisco de Miranda** – Relator

*Assinado Digitalmente*

Helcio Lafeta Reis – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Barbara Cristina de Oliveira Pialarissi, Fabiana Francisco de Miranda, Flavia Sales Campos Vale, Marcelo Enk de Aguiar, Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow, Helcio Lafeta Reis (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata o presente processo de Auto de Infração relativos à falta/insuficiência de recolhimento da contribuição para o PIS/Pasep no montante total de R\$ 1.553.439,72, e da Cofins no total de R\$ 7.134.097,89, ambos referentes aos períodos de apuração novembro/2009 a janeiro/2010, março/2010, abril/2010 e novembro/2010.

Por retratar com fidelidade os fatos, adoto, com os devidos acréscimos, o relatório produzido em primeira instância, o qual está consignado nos seguintes termos:

“Trata-se de autos de infração lavrados contra a contribuinte em epígrafe, relativos à falta/insuficiência de recolhimento da contribuição para o PIS/Pasep (fls. 3/13), no montante total de R\$ 1.553.439,72, e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (fls. 15/25), no montante total de R\$ 7.134.097,89, ambos referentes aos períodos de apuração novembro/2009 a janeiro/2010, março/2010, abril/2010 e novembro/2010.

Na Informação Fiscal (fls. 28/41) o auditor fiscal fundamentou a lavratura dos autos de infração nas seguintes razões:

- todas as vendas efetuadas pela contribuinte para os adquirentes relacionados abaixo não devem se beneficiar do “Programa de Inclusão Digital” com redução a zero da alíquota do PIS/Pasep e da Cofins, de que trata o art. 28 da Lei nº 11.196, de 2005, porque não podem ser consideradas vendas a varejo devido à quantidade envolvida.

Nome do Destinatário	Valor Contábil
FUNDO NACIONAL DESENVOLVIMENTO EDUCAÇÃO	41.781.398,93
BANCO DO BRASIL S/A	39.668.742,97
CETE-CENTRO EXPERIM TECNOLOGIA EDUCACION	3.418.400,00
DEPARTAMENTO ESTADUAL DE TRANSITO GOIÁS	2.671.320,00
LOJAS AMERICANAS S.A.	1.006.640,54
CLAUDINO S/A LOJAS DE DEPARTAMENTOS	742.445,06
UNIVERSIDADE ESTADUAL DE GOIÁS	319.027,00
FUNDAÇÃO INST BRAS GEOG ESTATISTICA-IBGE	266.665,00
FUNDAÇÃO HEMOCENTRO DE BRASÍLIA	232.123,11
ELETROPAULO METROPOLITANA ELETRIC SP	196.536,88
FUNDAÇÃO UNIV FEDERAL VALE SAO FRANCISCO	191.853,25
MAGAZINE LUIZA S/A	180.847,86
JBS S.A.	177.700,00
SECRETARIA ESTADUAL DA SAÚDE - SES PB	144.081,00
BASE AÉREA DE BOA VISTA	143.766,27
INSTITUTO FEDERAL DE GOIÁS	139.999,30

RI HAPPY BRINQUEDOS LTDA	124.927,24
SECRETARIA DA SEGURANÇA PUBLICA	137.306,93
BRASVALOR LOGISTICA SISTEMA TRANSPORTE L	102.610,00
LOJAS SIPOLATTI IND E COM LTDA	92.514,00
<b>TOTAL</b>	<b>91.738.905,34</b>

Além disso, as empresas Claudino S.A. Lojas de Departamento, Lojas Sipolatti Ind. e Com., Magazine Luiza S.A. e Ri Happy Brinquedos Ltda, das quais não se obteve contrato de venda, somente cópias de alguns pedidos, fazem parte do comércio varejista, não sendo, pois, os consumidores finais, o que caracteriza venda a atacado;

- adquirentes como Banco do Brasil S.A., JBS S.A., Lojas Americanas S.A. e todos os demais acima relacionados, não fazem parte das camadas de menor renda que necessitam da redução do custo de computadores pessoais para viabilizar o acesso a bens e serviços de informática, não se enquadrando no disposto na exposição de motivos da Medida Provisória nº 232, de 2005, que se converteu na Lei nº 11.196, de 2005;

- pela análise dos Dacons, verificou-se que a fiscalizada se equivocara no transporte de créditos acumulados de um mês para o outro. Intimada a justificar esses equívocos, ela informou que houve erro de fato e solicitou que fossem sanados, o que foi feito na reconstituição do Dacon;

- foram considerados como retenções na fonte os valores informados por terceiros em Dirfs nas quais a contribuinte consta como beneficiária, obtidos dos sistemas da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Cientificada dos autos de infração em 26/11/2014 (fls. 43/44), a contribuinte apresentou impugnação em 18/12/2014 (fls. 2797/2804), na qual, depois de dizer da tempestividade de sua defesa, alega que:

- o varejo, mais do que ligado à quantidade, está intimamente conectado com a natureza da operação, com sua finalidade. Desse modo, se o adquirente do bem fará uso deste, ou seja, não o colocará mais uma vez à venda, estamos diante de uma relação na forma de varejo. Essa modalidade apresenta como característica a venda para destinatário final do produto;

- a venda de produtos a destinatário final, independentemente da quantidade, deve ser tratada como venda a varejo;

- a própria Solução de Consulta SRRF/2ª RF/Disit nº 61, de 16/08/2005, citada pelo auditor fiscal, expõe que não existe definição quanto ao limite de quantidade de produtos para se classificar a venda. A conceituação de tipo de venda sob algo indefinido – quantidade que separa o varejo do atacado – quebra a segurança jurídica dos atos, já que nunca se saberá como classificar a venda e tampouco se determinado tributo deve ou não incidir;

- não há que se falar que as vendas realizadas pela atuada caracterizam-se como de atacado, uma vez que todos os produtos foram adquiridos por empresas que não atuam na revenda destes, mas sim os utilizam para seu funcionamento, ou seja, como destinatário final;

- a própria Lei nº 11.196, de 2005, estendeu os benefícios às aquisições realizadas por empresas públicas e privadas;

- a aplicação do Programa de Inclusão Digital não deve ser vista apenas na forma direta, como aquela venda que beneficia determinado consumidor, mas também pelas vias oblíquas. As pessoas jurídicas que adquiriram os produtos geram empregos, assalariam pessoas e se utilizam dos produtos para o desenvolvimento social. O objetivo primordial da Lei 11.196, de 2005, é a inclusão daqueles que não têm acesso ao conteúdo digital, de modo que este acesso pode ocorrer tanto pela compra de seu computador para fins residenciais, quanto por aquele comprado, a título de exemplo, pelo Banco do Brasil S.A., para oferecer seus serviços, inclusive por meio dos créditos cedidos para financiamento de estudos.

Ao final da impugnação há requerimento para que todas as publicações sejam efetuadas em nome do advogado da contribuinte, sob pena de nulidade"

Adicionalmente, note-se a forma de publicação da Ementa deste Acórdão de primeira instância administrativa fiscal:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS Período de apuração: 01/11/2009 a 31/01/2010, 01/03/2010 a 30/04/2010, 01/11/2010 a 30/11/2010 ALÍQUOTA ZERO. VAREJO.

Para a hipótese de alíquota zero prevista no art. 28 da Lei nº 11.196, de 2005, fica caracterizada a venda a varejo quando a operação comercial for realizada diretamente com o consumidor final.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/11/2009 a 31/01/2010, 01/03/2010 a 30/04/2010, 01/11/2010 a 30/11/2010 ALÍQUOTA ZERO. VAREJO.

Para a hipótese de alíquota zero prevista no art. 28 da Lei nº 11.196, de 2005, fica caracterizada a venda a varejo quando a operação comercial for realizada diretamente com o consumidor final.

A da 6ª Turma da DRJ em São Paulo, por unanimidade de votos, julgou procedente a impugnação e, com isso, foram cancelados os autos de infração lavrados.

O processo foi submetido ao CARF, para averiguação do Recurso de Ofício.

É o relatório.

## VOTO

Conselheira Fabiana Francisco de Miranda, Relatora.

O Recurso de Ofício atente aos requisitos de admissibilidade para conhecê-lo, nos termos do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.

Trata-se de processo de Auto de Infração lavrado contra o contribuinte referente a PIS/Cofins, em virtude de insuficiência de recolhimento. Note-se que o valor do presente processo é de R\$ 15.868.058,13.

O tema tratado é o conceito de varejo, para fins da aplicação da hipótese de alíquota zero contida no art. 28 da Lei nº 11.196/2005.

A discussão está se o conceito de varejo seria a quantidade de vendas efetuadas (entendimento da fiscalização), ou se o fato de a venda ser para o destinatário final (entendimento contribuinte).

Notadamente, tem razão o contribuinte em suas alegações, uma vez que o conceito de varejo é de fato se a venda é efetuada ao destinatário final.

Por entender que a decisão proferida pela instância a quo seguiu o rumo correto, utilizo sua *ratio decidendi* como se minha fosse, nos termos do §12º do art. 114 do RICARF, in verbis:.

“O cerne do litígio nestes autos é o conceito de varejo, para a aplicação da hipótese de alíquota zero prevista no art. 28 da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005:

Art. 28. Ficam reduzidas a 0 (zero) as alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a receita bruta de venda a varejo:

I - de unidades de processamento digital classificadas no código 8471.50.10 da Tabela de Incidência do IPI -TIPI;

II - de máquinas automáticas para processamento de dados, digitais, portáteis, de peso inferior a 3,5Kg (três quilos e meio), com tela (écran) de área superior a 140cm<sup>2</sup>(cento e quarenta centímetros quadrados), classificadas nos códigos 8471.30.12, 8471.30.19 ou 8471.30.90 da Tipi;

III - de máquinas automáticas de processamento de dados, apresentadas sob a forma de sistemas, do código 8471.49 da Tipi, contendo exclusivamente 1 (uma) unidade de processamento digital, 1 (uma) unidade de saída por vídeo (monitor), 1 (um) teclado (unidade de entrada), 1 (um) mouse (unidade de entrada), classificados, respectivamente, nos códigos 8471.50.10, 8471.60.7, 8471.60.52 e 8471.60.53 da Tipi;

IV - de teclado (unidade de entrada) e de mouse (unidade de entrada) classificados, respectivamente, nos códigos 8471.60.52 e 8471.60.53 da Tipi, quando acompanharem a unidade de processamento digital classificada no código 8471.50.10 da Tipi.(Revogado pela Medida Provisória nº 690, de 2015)(Produção de efeito)

V - modems, classificados nas posições 8517.62.55, 8517.62.62 ou 8517.62.72 da TIPI.(Incluído pela Medida Provisória nº 517, de 2010).

§ 1º Os produtos de que trata este artigo atenderão aos termos e condições estabelecidos em regulamento, inclusive quanto ao valor e especificações técnicas.

§ 2º O disposto neste artigo aplica-se também às aquisições realizadas por pessoas jurídicas de direito privado ou por órgãos e entidades da Administração Pública Federal, Estadual ou Municipal e do Distrito Federal, direta ou indireta, às fundações instituídas e mantidas pelo Poder Público e às demais organizações sob o controle direto ou indireto da União, dos Estados, dos Municípios ou do Distrito Federal.

§ 3º O disposto no caput deste artigo aplica-se igualmente nas vendas efetuadas às sociedades de arrendamento mercantil leasing.

Para o auditor fiscal as vendas efetuadas em grandes quantidades não podem ser consideradas vendas a varejo. Para a impugnante o que deve prevalecer na classificação das vendas é o destinatário final, e não a quantidade.

Essa questão já foi apreciada pela Coordenação-Geral de Tributação – Cosit, na Solução de Consulta Cosit nº 280, de 9/10/2014, cuja ementa se transcreve:

**ALÍQUOTA ZERO. VENDA A VAREJO. MODEMS E ROTEADORES.**

Para os efeitos do previsto no art. 28 da Lei nº 11.196, de 2005, fica caracterizada a venda a varejo quando a operação comercial for realizada diretamente com o consumidor final, aí incluídas as pessoas jurídicas de direito privado ou público. A venda de modems (códigos 8517.62.55, 8517.62.62 e 8517.62.72 da Tipi) e de roteadores digitais (códigos 8517.62.41 e 8517.62.77 da Tipi) para empresas de telecomunicações, desde que respeitados todos os requisitos normativos e legais, é considerada “venda a varejo”, ainda que a empresa de telecomunicações adquirente, ao efetuar a prestação de seus próprios serviços, venha a ceder tais equipamentos a seus clientes, em regime de comodato. Se a empresa de telecomunicações, após haver adquirido produtos com o benefício da alíquota zero da Cofins, praticar operações de revenda desses mesmos produtos a seus clientes, ficará responsável por recolher em atraso a contribuição que deixou de ser paga pelo fornecedor dos produtos, como se a redução a zero da alíquota não houvesse existido, conforme previsto no art. 22 da Lei nº 11.945, de 4 de junho de 2009.

Vale transcrever também parte dos fundamentos dessa solução de consulta na parte que trata da expressão “venda a varejo”:

8. A esse respeito, verifica-se tratar-se tal expressão de conceito jurídico indeterminado, haja vista inexistir no direito comercial definição legal para ela, não havendo, também, unanimidade na doutrina quanto ao seu exato sentido, nos precisos termos expostos pelo Exmo. Ministro do Superior Tribunal de Justiça Ilmar Galvão, quando da relatoria do Recurso Especial nº 8.966 (sem os destaques no original):

[...] Sustenta haver a lei municipal aditado, no preceito em referência, a configuração conceitual que a venda a varejo possui no direito comercial, não havendo espaço para sua modificação por meio da lei tributária, nem, muito menos, por via interpretativa.

Acontece, porém, que inexistente definição legal para venda a varejo, no direito comercial, controvertendo os estudos acerca do exato sentido da expressão.

Com efeito, conforme ressaltado nos próprios autos, para uns, venda a varejo corresponde a compra para consumo próprio, não se descaracterizando ela pelo fato de o comprador armazenar grandes quantidades de mercadoria em seu poder. Para outros, entretanto, a tônica discriminativa está na quantidade da mercadoria e na frequência das vendas. Entre esses, o renomado J. CARVALHO DE MENDONÇA, que contrapõe ao conceito de comerciante a retalho (varejista) o de atacadista (ou em grosso), caracterizado pelo Supremo Tribunal, em julgamento de 12 de maio de 1923, como aquele que efetua ‘compra em grande escala para revenda em grandes partidas’, não podendo como tal ser considerado ‘o comerciante que, habitualmente, exercendo a especulação a retalho, supre uma ou outra vez outro negociante ou qualquer freguês, com maior quantidade de mercadorias’ (Tratado Freitas Bastos, 1960, Volume VI, Parte II, nºs 717/719).

[...]

8.1 Por sua vez, De Plácido e Silva, fornece as seguintes definições clássicas de “atacado” e “varejo”:

Atacado – Usado em comércio para indicar toda espécie de venda por grosso, isto é, em grandes quantidades, venda esta feita a outros comerciantes que vão revender as mercadorias compradas ou adquiridas.

Varejo – Embora tenha o mesmo sentido de varejamento, é empregado especialmente para indicar o comércio que se faz em pequenas porções ou a retalho, ou venda por miúdo, feita diretamente ao consumidor. Opõe-se ao por atacado ou por grosso.

9. Pode-se, assim, divisar as seguintes características distintivas básicas entre tais conceitos: enquanto o varejo distingue-se pela venda em pequenas porções e diretamente ao consumidor final, o seu contraposto – atacado – manifesta-se pelo comércio em grandes quantidades, feito com outros comerciantes. Evidencia-se, de mesma forma, a impossibilidade de delimitação da quantidade de produto vendida a consumidor final que caracterizaria “varejo”, somente fazendo-se possível esta apreciação em relação a cada caso concreto individualmente considerado.

10. Na legislação tributária federal, o Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010, Regulamento do IPI (Ripi/2010), em seu art. 14, II, apresenta a seguinte definição para estabelecimento comercial varejista (sem o destaque no original):

Estabelecimentos Atacadistas e Varejistas Art. 14. Para os efeitos deste Regulamento, consideram-se

[...]

II - estabelecimento comercial varejista, o que efetuar vendas diretas a consumidor, ainda que realize vendas por atacado esporadicamente, considerando-se esporádicas as vendas por atacado quando, no mesmo semestre civil, o seu valor não exceder a vinte por cento do total das vendas realizadas.

11. O art. 2º da Lei nº 8.078, de 11 de setembro de 1990 (Código de Defesa do Consumidor), por sua vez, traz a definição de “consumidor”, ao preceituar que:

Art. 2º Consumidor é toda pessoa física ou jurídica que adquire ou utiliza produto ou serviço como destinatário final.

12. Pela conjugação de ambas as definições, extraídas da legislação federal, chega-se à conclusão de que a expressão “venda a varejo” deve ser entendida como a venda efetuada diretamente a pessoa física ou jurídica que adquira ou utilize produto ou serviço na qualidade de seu destinatário final.

13. No âmbito do questionamento apresentado pelo sujeito passivo, relativo à redução da Contribuição ao PIS/Pasep e da Cofins de que trata a Lei nº 11.196, de 2005, a inovação legislativa no sentido de inserir permissivo específico para

alcançar aquelas transações efetuadas entre o comerciante varejista e pessoas jurídicas de direito privado ou órgãos e entidades da Administração Pública Federal, Estadual ou Municipal e do Distrito Federal, há que ser devidamente ponderada na medida em que, na hipótese em questão, exerceu-se, a priori, opção por caracterizar o varejo como aquele destinado a atender às necessidades do consumidor final, no limite do seu próprio consumo.

13.1 Conclui-se, portanto, que se encontrará caracterizada a venda a varejo, para os fins do art. 28 da Lei nº 11.196, de 2005, quando da operação comercial realizada diretamente com o consumidor final, aí incluídas as pessoas jurídicas de direito privado ou público.

Segundo o entendimento da Cosit exposto nessa solução de consulta, para os fins do art. 28, da Lei nº 11.196, de 2005, uma venda é caracterizada como a varejo quando a operação for realizada diretamente com o consumidor final, aí incluídas as pessoas jurídicas de direito privado ou público.

Logo, tem razão a impugnante em suas alegações de que o que deve ser considerado para se caracterizar uma venda a varejo é se ela é feita ao destinatário final.

Quanto às quantidades vendidas, o entendimento da Cosit é de que não é possível a delimitação da quantidade de produto vendido a consumidor final que caracterizaria a venda a varejo. E ainda que se deve caracterizar o varejo como aquele destinado a atender às necessidades do consumidor final, no limite do seu próprio consumo. Noutros termos, a quantidade que não descaracteriza a venda a varejo é aquela do limite do próprio consumo.

Observe-se que, no caso concreto analisado pela Cosit para a publicação da Solução de Consulta nº 280, de 2014, trata-se de vendas de modems e roteadores para empresas de telecomunicações, o que evidencia se tratar de grandes quantidades, possivelmente quantidades ainda maiores do que as que foram vendidas pela autuada, e mesmo assim aquela Coordenação entendeu que a classificação como vendas a varejo deve ser feita tendo em conta apenas o destinatário final.

Na verdade, o próprio § 2º do art. 28 da Lei nº 11.196, de 2005, ao estender a hipótese de alíquota zero também às aquisições realizadas por pessoas jurídicas de direito privado ou por órgãos e entidades da Administração Pública Federal, Estadual ou Municipal e do Distrito Federal, já deixa claro que as quantidades não devem ser o critério a ser utilizado para a classificação de uma venda a varejo. Isso porque as pessoas jurídicas e os órgãos públicos costumam comprar grandes quantidades de produtos de informática.

Esse argumento também afasta o fundamento do auditor fiscal que diz respeito ao fato de os adquirentes não fazerem parte das camadas de menor renda, uma vez que a própria legislação estendeu a hipótese de alíquota zero.

Assim, esses fundamentos do lançamento de ofício devem ser afastados, excluindo-se as exigências respectivas.

O auditor fiscal também fundamentou a lavratura dos autos de infração no fato de que as empresas Claudino S.A. Lojas de Departamento, Lojas Sipolatti Ind. e Com., Magazine Luiza S.A. e Ri Happy Brinquedos Ltda. fazem parte do comércio varejista, ou seja, não são consumidores finais, caracterizando venda a atacado.

É certo que mesmo essas empresas poderiam ter adquirido os produtos para uso próprio, o que caracterizaria venda a destinatário final e, portanto, a varejo. Todavia, a contribuinte, apesar de dizer que todos os adquirentes não atuavam na revenda dos produtos, não forneceu, nem durante o procedimento fiscal, nem agora com a impugnação, os contratos das vendas efetuadas às empresas Claudino S.A. Lojas de Departamento, Lojas Sipolatti Ind. e Com., Magazine Luiza S.A. e Ri Happy Brinquedos Ltda. Assim, a impugnante não comprovou que as vendas efetuadas a essas empresas seriam vendas a destinatário final.

No entanto, efetuando-se a reconstituição dos Dacons, como feito pelo auditor-fiscal (Anexos 48 e 49), com o aproveitamento dos valores retidos na fonte, tanto os retidos pelas empresas que comprovaram ser destinatários finais como aqueles retidos pelas que não o comprovaram, verifica-se que não há saldo devedor seja de PIS/Pasep, seja de Cofins, devendo, pois, serem cancelados os autos de infração.

Por fim, com relação ao pedido para que as publicações sejam feitas em nome do patrono da empresa, diga-se que, nos termos do art. 23 do Decreto nº 70.235, de 1972, é prevista intimação em nome do sujeito passivo e apenas no domicílio tributário por ele eleito e constante de seu cadastro na Receita Federal.

Em face do exposto, voto pela procedência da impugnação, cancelando os autos de infração lavrados.”

### **Conclusão**

Dessa forma, correto o cancelamento do lançamento em discussão pela autoridade julgadora de primeira instância.

Por todo o exposto, voto por conhecer do Recurso de Ofício e, no mérito, negar provimento.

*Assinado Digitalmente*

**Fabiana Francisco de Miranda**