



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 16682.720148/2015-67
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3402-005.553 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 29 de agosto de 2018
Matéria AUTO DE INFRAÇÃO-PIS/COFINS
Recorrente LOJAS AMERICANAS S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

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

COFINS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. DESPESAS COM VERBA DE PROPAGANDA COOPERADA. DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. INADMISSIBILIDADE.

No regime de incidência não cumulativa do PIS/Pasep e da COFINS não há previsão legal para a dedução da base de cálculo da contribuição em face de despesas com verba de propaganda cooperada.

REGIME NÃO CUMULATIVO. CRÉDITO. BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS NA PREPARAÇÃO DE VEÍCULOS NOVOS. ATIVIDADE COMERCIAL. VEDAÇÃO.

Não está previsto o desconto de crédito de gastos com bens e serviços utilizados como insumos para pessoas jurídicas que exerçam a atividade comercial, uma vez que a legislação tributária restringe o aproveitamento de créditos com insumos para pessoas jurídicas que exerçam atividade ligada à produção de bens ou prestação de serviços.

DESPESAS CONDOMINIAIS E RATEIO DE GASTOS COM REFRIGERAÇÃO CENTRAL. CRÉDITO. EQUIPARAÇÃO A ALUGUEL. IMPOSSIBILIDADE.

As despesas condominiais e o rateio de gastos com manutenção e funcionamento de equipamentos de refrigeração central, instalados em centros de compras (shoppings centers), não se equiparam a aluguel de prédios utilizados nas atividades da empresa, inexistindo previsão legal para dita apropriação.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

PIS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. DESPESAS COM VERBA DE PROPAGANDA COOPERADA. DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. INADMISSIBILIDADE.

No regime de incidência não cumulativa do PIS/Pasep e da COFINS não há previsão legal para a dedução da base de cálculo da contribuição em face de despesas com verba de propaganda cooperada.

REGIME NÃO CUMULATIVO. CRÉDITO. BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS NA PREPARAÇÃO DE VEÍCULOS NOVOS. ATIVIDADE COMERCIAL. VEDAÇÃO.

Não está previsto o desconto de crédito de gastos com bens e serviços utilizados como insumos para pessoas jurídicas que exerçam a atividade comercial, uma vez que a legislação tributária restringe o aproveitamento de créditos com insumos para pessoas jurídicas que exerçam atividade ligada à produção de bens ou prestação de serviços.

DESPESAS CONDOMINIAIS E RATEIO DE GASTOS COM REFRIGERAÇÃO CENTRAL. CRÉDITO. EQUIPARAÇÃO A ALUGUEL. IMPOSSIBILIDADE.

As despesas condominiais e o rateio de gastos com manutenção e funcionamento de equipamentos de refrigeração central, instalados em centros de compras (shoppings centers), não se equiparam a aluguel de prédios utilizados nas atividades da empresa, inexistindo previsão legal para dita apropriação.

Recurso Voluntário Negado

Crédito Tributário Mantido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em negar provimento ao Recurso Voluntário da seguinte forma: (i) por unanimidade de votos, quanto ao tópico "Exclusão indevida da base de cálculo de despesas com propagandas compartilhadas". Os Conselheiros Diego Diniz Ribeiro e Maysa de Sá Pittondo Deligne acompanharam o relator pelas conclusões; (ii) por maioria de votos, quanto ao tópico "Do direito aos créditos decorrentes de despesas com condomínio e refrigeração". Vencidos os Conselheiros Maysa de Sá Pittondo Deligne, Renato Vieira de Avila e Cynthia Elena de Campos que davam provimento ao recurso nesse ponto.

(assinado digitalmente)

Waldir Navarro Bezerra - Presidente.

(assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Waldir Navarro Bezerra (presidente da turma), Maria Aparecida Martins de Paula, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Diego Diniz Ribeiro, Cynthia Elena de Campos, Renato Vieira de Ávila (suplente convocado), Pedro Sousa Bispo e Rodrigo Mineiro Fernandes.

Relatório

Por bem relatar os fatos, adoto o relatório do acórdão recorrido com os devidos acréscimos:

O presente processo trata de Impugnação aos Autos de Infração de PIS e COFINS não-cumulativos, relativos ao período de Janeiro/2010 a Dezembro/2010, decorrentes do mandado de procedimento fiscal nº 0718500.2014.00184, no valor total de R\$ 2.288.043,89, referente ao PIS, e R\$ 10.538.869,09, referente à COFINS, tendo sido constatadas as infrações de redução indevida da base de cálculo, pelo cômputo de despesas de propaganda e publicidade, de despesas de ar condicionado e energia térmica, de despesas de locação de PABX, conforme Termo de Verificação Fiscal, cujo trechos transcrevemos abaixo.

“(…)

5. DOS AJUSTES DAS BASES DE CÁLCULO EFETUADOS PELA FISCALIZAÇÃO

5.1. REDUÇÃO INDEVIDA DA BASE DE CÁLCULO, PELO CÔMPUTO DE DESPESAS DE PROPAGANDA E PUBLICIDADE

Como visto, a empresa computou, nas bases mensais de PIS/COFINS, o chamado “resultado de propaganda e publicidade”, isto é, a diferença positiva entre as verbas de propaganda compartilhada, recebidas de seus fornecedores, e as despesas de propaganda efetuadas no período.

Contudo, não há previsão legal para a dedução das despesas de propaganda e publicidade, na apuração das bases de cálculo de PIS/COFINS não-cumulativo.

As verbas de propaganda cooperada assumem a forma de valores pagos à contribuinte por seus fornecedores, ou de abatimentos dos valores devidos pela contribuinte a estes fornecedores. Como contrapartida, a contribuinte assume uma obrigação de fazer, qual seja, a de divulgar os produtos do fornecedor em seu material publicitário – encartes, anúncios, material promocional – ou a de designar espaço de venda e promotores de venda para os produtos do fornecedor. O fornecedor é beneficiado, e paga por isso – este pagamento é receita auferida pela contribuinte, tributável pelo PIS e pela COFINS.

Já as despesas de publicidade e propaganda porventura efetuadas pela fiscalizada não podem ser deduzidas das bases de cálculo de PIS/COFINS, por falta de previsão legal. Por esta razão, efetuamos o correspondente ajuste, nas bases de cálculo de PIS/COFINS de Janeiro/2010 a Dezembro/2010.

5.2 – CRÉDITO INDEVIDO – DESPESAS DE AR CONDICIONADO/ÁGUA GELADA

A fiscalizada justificou a apuração de créditos de PIS/COFINS não-cumulativos, sobre despesas denominadas “ar condicionado/água gelada”, descrevendo-as como “gastos com o fornecimento de energia térmica pelo condomínio em shopping center, que é indissociável do contrato de locação e tem por objetivo permitir a refrigeração das lojas, imprescindível para permitir aos clientes condições para adquirir as mercadorias”.

A legislação que rege a matéria prevê a apuração de créditos calculados sobre despesas de “energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica” (art. 3º, inciso IX, da Lei 10.637/2002, e art. 3º, inciso III, da Lei 10.833/2003, com novas redações dadas pelos arts. 17 e 18 da Lei 11.488/2007).

Entendemos que, no caso concreto, a despesa não corresponde à hipótese de crédito prevista na legislação. A legislação autoriza que as empresas se creditem das despesas com energia térmica consumida em seus estabelecimentos, inclusive sob a forma de vapor. É o caso, por exemplo, de estabelecimentos industriais que utilizem máquinas e equipamentos movidos a energia térmica, no processo de fabricação de seus produtos, caso em que o crédito seria calculado sobre o custo da energia consumida no processo. Já a despesa considerada pela fiscalizada corresponde a gastos com sistema de refrigeração de ar ambiente, por meio de água gelada. Sistemas de climatização deste tipo utilizam uma central de água gelada. A água é retirada da central por bombas e distribuída por diversos ambientes. Trata-se de sistema comumente utilizado em grandes estabelecimentos, tais como shoppings e prédios corporativos, em que os custos são suportados pelos diversos estabelecimentos usuários, e englobam tanto o consumo de água como a manutenção do sistema.

Nos termos da lei, a despesa que dá direito ao crédito contém dois elementos fundamentais: a) o consumo de energia elétrica ou térmica; e b) a mensuração individualizada deste consumo, isto é, a quantificação do consumo específico de energia pelo estabelecimento da contribuinte. Não vislumbramos, no caso, a hipótese escrita na legislação, qual seja, a de energia térmica consumida no estabelecimento da pessoa jurídica.

Em face do exposto, as bases de cálculo elaboradas pela Fiscalização não calculam créditos sobre as despesas com ar condicionado/água gelada.

5.3 – CRÉDITO INDEVIDO – DESPESAS DE LOCAÇÃO DE PABX

A fiscalizada justificou a apuração de créditos de PIS/COFINS não-cumulativos, sobre despesas de LOCAÇÃO DE PABX (51070041), alegando tratar-se de aluguel de “máquinas e equipamentos utilizados na atividade da empresa”, nos termos do art. 3º, inciso IV, da Lei 10.833/2003.

Também aqui entendemos equivocado o critério adotado pela empresa. O dispositivo legal refere-se ao aluguel de máquinas e equipamentos utilizados diretamente na atividade-fim da pessoa jurídica; é o caso do aluguel de veículos por uma empresa

transportadora, do aluguel de máquinas para o setor produtivo de uma empresa industrial, do aluguel de equipamentos de diagnóstico por uma clínica médica, e assim por diante. A fiscalizada é empresa comercial de venda a varejo em ampla rede de lojas físicas, cuja atividade não parece resultado direto do emprego de equipamentos de telefonia (PABX).

Em face do exposto, as bases de cálculo elaboradas pela Fiscalização não calculam créditos sobre despesas de locação de PABX.

Estes, portanto, os ajustes às bases de cálculo, efetuados pela Fiscalização. Elaboramos demonstrativos das bases de cálculo mensais de PIS e COFINS não cumulativos, apuradas pela Fiscalização, bem como demonstrativos dos ajustes na apuração e utilização de créditos de não-cumulatividade, abrangendo o período de Janeiro/2010 a Dezembro/2010. Estes demonstrativos são partes integrantes do auto de infração.

(...)”

O contribuinte foi cientificado dos Autos de Infração em 19/01/2015 (fls. 935/936) e apresentou a impugnação de fls. 946/986, em 13/02/2015 (fls. 994), alegando, em síntese, que:

III – DAS RAZÕES DE MÉRITO

III.1 – DA NÃO CUMULATIVIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES AO PIS E À COFINS E O CONCEITO DE INSUMOS PARA FINS DE CREDITAMENTO, INTERPRETADO À LUZ DA LEGISLAÇÃO

O conceito de "insumo" tal como empregado pela legislação do PIS e da COFINS, sem sombra de dúvidas é muito mais abrangente do que o empregado pela legislação do IPI. Pois, enquanto que para efeitos de creditamento do IPI é necessário que o "insumo" adquirido sofra desgaste, ou seja consumido no processo de industrialização, para o PIS e a COFINS o direito ao crédito é conferido em decorrência de todos os custos e despesas incorridas e necessárias à produção dos bens, da prestação dos serviços e do comércio varejista.

Cita a jurisprudência do CARF, refletida no trecho transcrito abaixo.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMOS. MATERIAIS PARA MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS.

O conceito de insumo dentro da sistemática de apuração de créditos pela não cumulatividade de PIS e COFINS deve ser entendido como toda e qualquer custo ou despesa necessária a atividade da empresa, nos termos da legislação do IRPJ, não devendo ser utilizado o conceito trazido pela legislação do IPI, uma vez que a materialidade de tal tributo é distinta da materialidade das contribuições em apreço.

Deste modo, inequívoco o direito de crédito das Contribuições decorrente dos custos e demais despesas incorridas pela Impugnante e necessários à consecução de suas atividades, tais como originados pela despesa com condomínio, incluídas o rateio das despesas com ar condicionado central e de gastos com o fornecimento de energia térmica necessários ao sistema de resfriamento; aluguel de equipamentos de telefonia, propaganda, dentre os itens que foram indevida e ilegalmente glosados.

Neste sentido, cumpre transcrever trecho de voto proferido pela i. Conselheira Susy Gomes Hoffman no Acórdão n.º 9303-01.740, da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda, que discorre sobre todo o histórico da recente Jurisprudência do CARF para construir o conceito de "insumo" para efeitos de creditamento do PIS e da COFINS, para concluir que:

(...)

Assim, entendo que todos os gastos gerais que a pessoa jurídica precisa incorrer na produção dos serviços e bens por ela realizada devem servir de crédito para apuração do PIS e da COFINS.

(...)

Neste sentido, adotando o critério de que o bem ou o serviço para ser classificado como insumo apto a gerar crédito de PIS e COFINS precisa ser inerente à atividade empresarial (mas não necessariamente parte integrante do processo produtivo, no sentido de nele ser consumida), o que neste caso se reveste pelo fato de que, sem a utilização deste bem (uniformes obrigatórios por lei) o bem a ser produzido não alcança um requisito legal para ser disponibilizado à venda", (destacou-se).

III. 2 - DO DIREITO AOS CRÉDITOS DECORRENTES DE DESPESAS COM AR CONDICIONADO CENTRAL E DE GASTOS COM O FORNECIMENTO DE ENERGIA TÉRMICA NECESSÁRIOS AO SISTEMA DE RESFRIAMENTO.

A impugnante, por força de norma legal e de cláusula contratual é obrigada a suportar os ônus dessas despesas que são, inegavelmente, necessárias às suas atividades, pois decorrem de contratos de locação de instalações comerciais nas quais a Impugnante exerce o seu comércio varejista.

Vale dizer, se o artigo 3º, tanto da Lei nº 10.637, quanto da Lei nº 10.833 asseguram o direito de crédito decorrente da obrigação principal relativa a despesas de aluguel pago a pessoas jurídicas, por igual assegura o crédito em relação à obrigação acessória, que diz respeito às despesas daquela decorrentes, como as condominiais, de ar condicionado central e de gastos com o fornecimento de energia térmica necessários ao sistema de resfriamento.

Com efeito, os créditos apurados pela Impugnante referem-se a contratos de aluguel de lojas situadas em shopping centers, que por obrigação contratual obriga o locador (Impugnante) ao rateio do custo do ar condicionado necessário para a refrigeração de todo o complexo comercial e também do interior das lojas, de gastos com o fornecimento de energia térmica necessários ao sistema de resfriamento, inclusos na taxa de condomínio.

Assim, para a comercialização dos produtos vendidos pela Impugnante em lojas situadas em shopping centers, o custo com despesas condominiais e demais despesas contratualmente previstas incluem-se entre aquelas necessárias à consecução de sua atividade.

III. 3 - DO DIREITO AO CRÉDITO DECORRENTE DE DESPESAS DE ALUGUÉIS DE EQUIPAMENTOS.

O CARF, ao analisar o direito ao crédito decorrente dos custos incorridos com aluguéis de equipamentos, porfiou o entendimento, com interpretação da norma, pelo qual é devido crédito decorrente do aluguel de equipamentos utilizados em qualquer atividade da Empresa, o que não se confunde com a necessidade do serviço estar vinculado às atividades industriais da Empresa.

Sem dúvida deve ser analisado e conferido o direito de crédito decorrente de despesa de locação de equipamentos PABX, utilizados nas atividades da Impugnante, nos termos do inciso, do art. 3º das Leis em Comento.

Não é desconhecido pelos E. Julgadores que no comércio varejista o pagamento do preço das mercadorias vendidas se processa maciçamente por meio da utilização pelos consumidores de cartões emitidos por instituições financeiras, mediante uma das suas modalidades: a crédito com pagamento vista, a crédito com pagamento parcelado e a débito.

Para que essa modalidade de pagamentos possam ser viabilizadas, necessário se faz a utilização de sistema de telefonia, com a utilização de PABX, para conexão com as administradoras dos cartões, para aprovação da operação.

IV - DO DIREITO - DA RECUPERAÇÃO DE DESPESAS COM PROPAGANDA.

A Impugnante promove a veiculação de propaganda não só na televisão (aberta e fechada), rádio, mas também nos demais meios de comunicação impressa (jornais, revistas, panfletos e encartes) e eletrônica (sítios eletrônicos na internet e email), visando o incremento de suas vendas e, por conseguinte, a dos seus fornecedores.

Em virtude desse esforço de vendas que envolve toda a cadeia do comércio, como os fornecedores, logística e mídia, a Impugnante ajusta com os fornecedores a recuperação dos custos envolvidos com a campanha de promoções.

O fato de a recuperação dos custos e despesas incorridas “assumir a forma de valores pagos à contribuinte por seus fornecedores, ou de abatimentos dos valores devidos pela contribuinte a estes fornecedores” (fls. 15 do TVF) não lhes retira sua real natureza jurídica, qual seja, a de recuperação de custos ou de receitas financeiras.

Independente da controvérsia suscitada pela autoridade lançadora no Termo de Verificação Fiscal acerca do critério para a recuperação do custo da propaganda, é fato incontroverso que os valores efetivamente recuperados e que ultrapassam os valores despendidos (saldo credor da conta, de fato, representam uma receita e foram tributados espontaneamente, encontrando-se devidamente declarados na base de cálculo das Contribuições (fls. 15 do TVF).

No caso em exame a Impugnante não está recebendo quantia nova, mas sim, deixando de pagar, parcialmente, suas obrigações, em virtude das situações registradas nas contas contábeis em virtude de abatimento dos valores então por ela devidos aos seus fornecedores (fls. 15 do TVF), diminuindo o montante das obrigações então assumidas, fato que não representa a percepção de algo novo, mas sim redução do endividamento e das obrigações a serem pagas aos fornecedores.

Por último, mas não menos importante, ainda que recuperação de custos não se considere, improcede a cobrança das Contribuições sobre as pretensas “receitas” apuradas pela autoridade lançadora, porquanto os valores em litígio possuem natureza financeira, enquanto representativas de resultados operacionais.

Diante das razões expostas acima, é evidente que ditos valores não constituem receita, na verdadeira e estrita acepção legal do vocábulo. Na realidade está identificada sua natureza financeira, pois decorrente de negociação entre a Impugnante e seus fornecedores e que redundaram em diminuição do valor das obrigações antes assumidas por aquela em face destes.

Com efeito, verifica-se às fls. 15 do TVF que a própria autoridade fazendária reconhece que as “verbas de propaganda cooperada assumem a forma de valores pagos à contribuinte por seus fornecedores, ou de abatimentos dos valores devidos pela contribuinte a estes fornecedores”.

Ao qualificar a natureza dos valores recuperados pela Impugnante como sendo “abatimentos dos valores devidos” a autoridade fazendária está atribuindo às mesmas como sendo de natureza jurídica de receita financeira.

Pois bem, como é de notório conhecimento, desde a publicação do Decreto nº 5.442, de 09/05/2005, as receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas contribuintes das Contribuições ao PIS/PASEP e da COFINS com base em regime não cumulativo encontram-se tributadas a alíquota zero.

Portanto, ainda que pudessem ser superados todos os argumentos antes aduzidos, o que aqui se cogita tão somente para fins de estabelecer a controvérsia, a exigência ora impugnada em face de pretensas receitas auferidas é manifestamente equivocada, vez que, se receitas fossem, seriam de natureza financeira, encontrando-se atualmente tributadas a alíquota zero.

Por último, a Impugnante vem sustentar ainda que na hipótese de que os valores recebidos não sejam considerados como tendo natureza jurídica de recuperação de custos ou de receitas financeiras, o que se admite apenas por amor a controvérsia, ainda assim improcede a exigência fiscal.

Com efeito, as despesas incorridas pela Impugnante com a veiculação de propaganda indubitavelmente inserem-se entre aquelas necessárias e imprescindíveis ao desempenho de suas atividades de comércio varejista.

De fato, para a atividade da Impugnante, comércio varejista, as despesas com propaganda são indissociáveis ao seu objeto social, até porque trata-se de setor econômico em que a competição é acirrada, intensa e permanente. Por meio da propaganda é que se desenvolve negócio e alavancam-se as vendas, cuja receita é tributada pelas Contribuições.

Dessa forma, também por este motivo deve ser cancelada a exigência em tela, uma vez que a Impugnante faz jus ao crédito pelos custos incorridos para consecução de suas atividades.

V - DA NECESSIDADE DE REALIZAÇÃO DE DILIGÊNCIA

Conforme alegado linhas acima e demonstrado com trechos extraídos do TVF não há dúvidas que a Impugnante submeteu à base de cálculo e recolheu o PIS/COFINS sobre o considerado “saldo credor” decorrente da recuperação de despesas com propaganda junto a seus Fornecedores.

Quanto mais não seja, caso haja qualquer dúvida pelo fato do “saldo credor” não ter sido tributado, o que se admite apenas por amor à argumentação, a Impugnante desde já pugna pela realização de perícia contábil.

Assim, a Impugnante, com arrimo no artigo 30, do Decreto nº 70.235/72 combinado com os artigos 36 e 57, caput e inciso IV, do Decreto nº 7.574/2011, protesta, desde logo, e requer o deferimento pela autoridade julgadora, pela realização de perícia técnica, a fim de demonstrar:

se o valor a título de “saldo credor” das Contas Contábeis 51150003 – RECUPERAÇÃO PROPAGANDA – CADASTRO E 51150007 – PROPAGANDA – CARTAS foram informados na DACON a título de “Demais Receitas”;

se os valores a título de “saldo credor” foram computados na base de cálculo do PIS/COFINS objeto de recolhimento pela Impugnante.

VI - DOS PEDIDOS

Pelas razões expostas acima, a melhor jurisprudência sobre a matéria, e as provas carreadas aos presentes autos, a Impugnante requer:

Sejam julgados inteiramente improcedentes os lançamentos ora impugnados, determinando o cancelamento dos créditos tributários de contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS, referentes ao ano calendário de 2010, multas de lançamento de ofício de 75% (setenta e cinco por cento) e demais consectários moratórios que do lançamento principal decorram, consoante as razões de defesa expendidas nos itens III.2, III.3 e IV, por ser medida da mais lúdima e exemplar justiça.

Seja deferida a realização de prova pericial técnica, contábil e documental.

A impugnante protesta pela posterior juntada de documentos, na forma prevista pelo Decreto nº 70.235, de 06/03/1972, artigo 16, inciso IV, parágrafo 4º, alíneas “a”, “b” e “c”.

Ato contínuo, a DRJ-FORTALEZA (CE) julgou a Impugnação do Contribuinte nos seguintes termos:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

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

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. DESPESAS COM VERBA DE PROPAGANDA COOPERADA. DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. INADMISSIBILIDADE.

No regime de incidência não cumulativa do PIS/Pasep e da COFINS não há previsão legal para a dedução da base de cálculo da contribuição em face de despesas com verba de propaganda cooperada.

Não configuram descontos incondicionais ou condicionais os abatimentos do valor das compras de mercadorias de fornecedor beneficiado pelo serviço de propaganda cooperada prestado pelo comprador.

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. DESPESAS COM SISTEMA DE AR-CONDICIONADO. ENERGIA TÉRMICA. DESPESAS DE CONDOMÍNIO.

O valor pago a título de despesa de condomínio está fora do conceito de insumo, não dando direito a crédito a ser descontado na apuração não-cumulativa da contribuição.

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. DESPESAS COM ALUGUEL DE EQUIPAMENTO DE PABX PARA UTILIZAÇÃO DE MÁQUINAS DE CARTÕES DE DÉBITO E CRÉDITO.

A pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

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

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. DESPESAS COM VERBA DE PROPAGANDA COOPERADA. DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. INADMISSIBILIDADE.

No regime de incidência não cumulativa do PIS/Pasep e da COFINS não há previsão legal para a dedução da base de cálculo da contribuição em face de despesas com verba de propaganda cooperada.

Não configuram descontos incondicionais ou condicionais os abatimentos do valor das compras de mercadorias de fornecedor beneficiado pelo serviço de propaganda cooperada prestado pelo comprador.

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. DESPESAS COM SISTEMA DE AR-CONDICIONADO. ENERGIA TÉRMICA. DESPESAS DE CONDOMÍNIO.

O valor pago a título de despesa de condomínio está fora do conceito de insumo, não dando direito a crédito a ser descontado na apuração não-cumulativa da contribuição.

INCIDÊNCIA NÃO CUMULATIVA. DESPESAS COM ALUGUEL DE EQUIPAMENTO DE PABX PARA UTILIZAÇÃO DE MÁQUINAS DE CARTÕES DE DÉBITO E CRÉDITO.

A pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

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

PEDIDO DE PERÍCIA. CARÁTER TÉCNICO DA PROVA.

A perícia é meio de prova destinado a exames que requeiram conhecimento técnico específico.

PROVA DOCUMENTAL. MOMENTO DE APRESENTAÇÃO.

A prova documental deve ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior, refira-se a fato ou a direito superveniente ou destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas os autos.

Em seguida, devidamente notificada, a Recorrente interpôs o presente recurso voluntário pleiteando a reforma do acórdão.

Em seu Recurso Voluntário, a Empresa suscitou as mesmas argumentações apresentadas na sua impugnação.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Pedro Sousa Bispo

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele se deve conhecer.

Conforme se depreende da leitura dos autos, a lide trata de lançamento fiscal efetuado pela Unidade de Origem para cobrança de diferenças das contribuições para o PIS e COFINS em decorrência de exclusão indevida da base de cálculo de despesas com propagandas compartilhadas, bem como glosa de créditos calculados sobre as rubricas relativas às despesas com aluguel de PABX e despesas com energia térmica partilhada destinada ao ar condicionado (despesa de condomínio).

Uma vez que a primeira instância administrativa deu provimento a impugnação quanto a matéria referente a despesas com aluguel de PABX, restou em discussão na lide para esta segunda instância recursal apenas, no mérito, os itens relativos exclusão indevida da base de cálculo de despesas com propagandas compartilhadas e despesas com energia térmica partilhada ao ar condicionado (despesa de condomínio).

Passa-se a análise de cada item glosado.

Exclusão indevida na base de cálculo de despesas com propagandas compartilhadas

Segundo a Fiscalização, as verbas de propaganda cooperada assumem a forma de valores pagos à contribuinte por seus fornecedores, ou de abatimentos dos valores devidos pela contribuinte a estes fornecedores, pela divulgação dos produtos em seu material publicitário – encartes, anúncios, material promocional – ou a de designar espaço de venda e promotores de venda pela Recorrente para os produtos do fornecedor. Tais valores se subsumiriam ao conceito de receita auferida pelo Contribuinte, tributável pelo PIS e pela COFINS.

Nessa mesma direção, concluiu também a Autoridade Fiscal que não há previsão legal para a dedução das despesas de propaganda e publicidade na apuração das bases de cálculo de PIS/COFINS não-cumulativo.

Os valores lançados como receita foram obtidos das contas contábeis da empresa: 51150003-Recuperação Propaganda-Cadastro e 51150007-Propaganda- Cartas.

O ramo de atividade desenvolvido pela Recorrente de comércio varejista exige a utilização freqüente dos mais diversos veículos de comunicação para divulgar os seus produtos postos à venda nas prateleiras, visando incrementar as suas vendas e divulgar as marcas com as quais opera. Nessa sistemática, aqueles fornecedores que são beneficiados pela divulgação das suas marcas nas propagandas veículas retribuem a Recorrente por meio de abatimentos dos valores devidos pela contribuinte a estes fornecedores.

Inicialmente, a Recorrente sustenta que os valores recebidos dos fornecedores por pagamentos ou por meio de abatimentos de valores devidos por ela têm natureza jurídica de recuperação de custos. Argumenta que não está recebendo quantia nova, mas sim, deixando de pagar, parcialmente, suas obrigações, em virtude das situações registradas nas contas contábeis

referentes aos abatimentos dos valores então por ela devidos aos seus fornecedores (fls. 15 do TVF), diminuindo o montante das obrigações então assumidas, fato que não representa a percepção de algo novo, mas sim redução do endividamento e das obrigações a serem pagas aos fornecedores.

Embora tenha argumentado que a natureza jurídica desses recebimentos seja de recuperação de custos ou despesas, a Recorrente admite que considerou como Receita e ofereceu a tributação das contribuições em comento a diferença positiva entre as citadas contas de Receita e aquelas que registraram os custos e despesas envolvidos com propaganda e marketing, conforme o seu demonstrativo abaixo reproduzido:

RECEITAS

51150003 Recuperação Propaganda – Cadastro R\$ 19.203.656,49

51150007 Propaganda – CartasR\$ 58.855.952,55

DESPESAS

51070011 Anúncios e Publicações(R\$ 470.744,53)

51150001 Propaganda Custo(R\$ 59.332.678,71)

RESULTADO (credor)..... R\$ 18.256.185,80

Ainda aduz que o procedimento adotado pela Fiscalização de considerar para efeitos de tributação das contribuições os valores integrais das contas 51150003 Recuperação Propaganda – Cadastro e 51150007 Propaganda – Cartas não se encontra correto, pois não considerou o valor líquido, deduzido das despesas envolvidas nos anúncios e propagandas por tratarem tais valores efetivamente de recuperação de custos e despesas, não possuindo, esses valores, portanto, natureza de receitas tributáveis para o PIS e COFINS. Nesse sentido, solicita diligência para que sejam apurados e excluídos do lançamento os valores já declarados e pagos sobre a diferença positiva que foram tributados duplamente.

A Fiscalização, por sua vez, deixa claro no Termo de Verificação Fiscal que a controvérsia quanto a esse ponto se centra nos valores das contas de custos e despesas que foram excluídas indevidamente das Receitas apuradas, conforme a seguir reproduzido:

A fiscalizada explicou a movimentação das contas relacionadas a propaganda/publicidade da seguinte forma:

51150003 RECUPERAÇÃO PROPAGANDA - CADASTRO – Descrita como conta de natureza credora, para registro das chamadas “verbas de cadastro”. As verbas de cadastro seriam percentuais fixos negociados com fornecedores. Estes percentuais seriam deduzidos dos valores devidos pela fiscalizada a seus fornecedores. Os valores deduzidos serviriam ao custeio da propaganda dos produtos daqueles fornecedores, nos meios de comunicação e nas lojas da fiscalizada.

51150007 PROPAGANDA - CARTAS – Descrita como conta de natureza credora, para registro da recuperação de gastos com propaganda em campanhas especiais, como Natal, Páscoa, etc..

51150001 PROPAGANDA - CUSTO – Descrita como conta de natureza devedora, para registro do custo de propaganda nos meios de comunicação, dentre outros.

A contribuinte também informa que os valores acima (receitas e despesas de publicidade e propaganda) compuseram as bases de cálculo mensais de PIS/COFINS, o que é confirmado pelas bases de cálculo apresentadas à Fiscalização. Ocorre que a empresa computou, nas bases de cálculo, tanto as receitas como as despesas. Vale dizer, a fiscalizada abateu as despesas com propaganda e publicidade, na apuração das bases de PIS/COFINS. Voltaremos a este ponto mais adiante.

(--)

5.1. REDUÇÃO INDEVIDA DA BASE DE CÁLCULO, PELO CÔMPUTO DE DESPESAS DE PROPAGANDA E PUBLICIDADE

Como visto, a empresa computou, nas bases mensais de PIS/COFINS, o chamado “resultado de propaganda e publicidade”, isto é, a diferença positiva entre as verbas de propaganda compartilhada, recebidas de seus fornecedores, e as despesas de propaganda efetuadas no período.

Contudo, não há previsão legal para a dedução das despesas de propaganda e publicidade, na apuração das bases de cálculo de PIS/COFINS não-cumulativo.

As verbas de propaganda cooperada assumem a forma de valores pagos à contribuinte por seus fornecedores, ou de abatimentos dos valores devidos pela contribuinte a estes fornecedores. Como contrapartida, a contribuinte assume uma obrigação de fazer, qual seja, a de divulgar os produtos do fornecedor em seu material publicitário – encartes, anúncios, material promocional – ou a de designar espaço de venda e promotores de venda para os produtos do fornecedor. O fornecedor é beneficiado, e paga por isso – este pagamento é receita auferida pela contribuinte, tributável pelo PIS e pela COFINS.

Já as despesas de publicidade e propaganda porventura efetuadas pela fiscalizada não podem ser deduzidas das bases de cálculo de PIS/COFINS, por falta de previsão legal.

Por esta razão, efetuamos o correspondente ajuste, nas bases de cálculo de PIS/COFINS de Janeiro/2010 a Dezembro/2010.

(negritos nossos)

Pelo trecho transcrito, percebe-se que, ao contrário do que afirma a Recorrente, a Fiscalização tributou apenas os valores equivalentes às deduções a base de cálculo das contribuições referentes a custos e despesas efetuadas pela empresa que não possuem amparo legal. Aqui, de plano, já se mostra desnecessária a realização da diligência solicitada, pois resta claro, consignado no TVF, que o resultado positivo apurado pela Recorrente, na forma anteriormente indicada, não foi objeto da autuação. Assim, a questão

posta a ser decidida por este Colegiado diz respeito a possibilidade da empresa de deduzir os custos e despesas envolvidas na propaganda e marketing daquelas receitas obtidas de seus fornecedores relacionadas com a divulgação da suas marcas pela Recorrente.

Com efeito, é incontroverso nos autos que a empresa recebe valores de seus fornecedores destinados a promoção com propagandas de seus produtos, fato detalhado no Termo de Verificação e admitido pela Recorrente em seu Recurso.

Tem-se pela leitura dos autos que a Recorrente é sujeita ao regime não-cumulativo das contribuições e aos comandos do artigo 1º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, cujas redações, à época de ocorrência dos fatos, eram as abaixo transcritas:

Lei nº 10.637/2002:

Art. 1º A contribuição para o PIS/Pasep tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. Produção de efeito

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

§ 2º A base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep é o valor do faturamento, conforme definido no caput.

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

I - decorrentes de saídas isentas da contribuição ou sujeitas à alíquota zero;

II - (VETADO)

III - auferidas pela pessoa jurídica revendedora, na revenda de mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora, na condição de substituta tributária;

V - referentes a:

a) vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos;

b) reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita.

VI – não operacionais, decorrentes da venda de ativo imobilizado. (Incluído pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003) (a Lei nº 10.833/2003 ampliou a exclusão para "não operacionais, decorrentes da venda do ativo permanente", aplicando-se ao PIS/Pasep, de acordo com o artigo 15 da referida lei)

Lei nº 10.833/2003:

Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

§ 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do faturamento, conforme definido no caput.

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

I - isentas ou não alcançadas pela incidência da contribuição ou sujeitas à alíquota 0 (zero);

II - não-operacionais, decorrentes da venda de ativo permanente;

III - auferidas pela pessoa jurídica revendedora, na revenda de mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora, na condição de substituta tributária;

V - referentes a:

a) vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos;

b) reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição que tenham sido computados como receita.

VI - decorrentes de transferência onerosa a outros contribuintes do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS de créditos de ICMS originados de operações de exportação, conforme o disposto no inciso II do § 1º do art. 25 da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. (Incluído pela Lei nº 11.945, de 2009). (Produção de efeito).

Constata-se pela legislação transcrita que a base de cálculo das contribuições na sistemática não cumulativa é bem ampla, incluindo todas as receitas auferidas pela pessoa jurídica independentemente de sua denominação ou classificação contábil, restando evidente que as receitas contabilizadas nas contas 51150003 RECUPERAÇÃO PROPAGANDA – CADASTRO, 51150007 PROPAGANDA – CARTAS se subsumem ao referido dispositivo legal. Além disso, a legislação também prevê as exclusões desta base de cálculo, dentre as quais se destacam as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos, as reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perdas. No entanto, não se identifica no

dispositivo legal transcrito qualquer previsão para a exclusão dos custos ou despesas com propaganda sobre as receitas na incidência do PIS e da COFINS não cumulativos.

Esse mesmo entendimento foi adotado pelo Conselheiro Relator Francisco José Barroso Rios no Acórdão nº 3301-002.917, da 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, cuja ementa transcrevo abaixo.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

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

PIS/PASEP. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. DESPESAS COM VERBA DE PROPAGANDA COOPERADA. DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. INADMISSIBILIDADE.

No regime de incidência não cumulativa do PIS/Pasep e da COFINS não há previsão legal para a dedução da base de cálculo da contribuição em face de despesas com verba de propaganda cooperativa.

Em sua defesa, a Empresa inicialmente pugna que os valores recebidos dos fornecedores, até o limite dos custos incorridos, objeto da autuação, sejam considerados redução de custo ou despesa, porque tais parcelas não implicam em ingresso financeiro, fator que seria determinante para a sua caracterização como receitas.

Nesse diapasão, insistiu a Recorrente na tese da necessidade de ingresso positivo de recurso que implique repercussão patrimonial positiva para que o evento seja caracterizado como receita para quem auferir.

Tal entendimento é equivocado, uma vez que não apenas o ingresso de recursos na entidade com aumento do seu ativo (sem contrapartida no passivo) representa receita, mas também aqueles benefícios **econômicos** decorrentes de diminuição de passivo (sem contrapartida no ativo) também têm efeito positivo patrimônio líquido da entidade, da mesma forma se caracterizando como receita.

O Pronunciamento Técnico CPC 30 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis confirma esse entendimento na sua definição de receita:

Objetivo

A receita é definida no Pronunciamento Conceitual Básico Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis como aumento nos benefícios econômicos durante o período contábil sob a forma de entrada de recursos ou aumento de ativos ou diminuição de passivos que resultam em aumentos do patrimônio líquido da entidade e que não sejam provenientes de aporte de recursos dos proprietários da entidade. As receitas englobam tanto as receitas propriamente ditas como os ganhos. A receita surge no curso das atividades ordinárias da entidade e é designada por uma variedade de nomes, tais como vendas, honorários, juros, dividendos e royalties.

O objetivo deste Pronunciamento é estabelecer o tratamento contábil de receitas provenientes de certos tipos de transações e eventos.

A questão primordial na contabilização da receita é determinar quando reconhecê-la. A receita é reconhecida quando for provável que benefícios econômicos futuros fluam para a entidade e esses benefícios possam ser confiavelmente mensurados. Este Pronunciamento identifica as circunstâncias em que esses critérios são satisfeitos e, por isso, a receita deve ser reconhecida. Ele também fornece orientação prática sobre a aplicação desses critérios.

Com efeito, receita é o ingresso **econômico** representado por um aumento de ativo ou diminuição de passivo que resultam em aumentos de patrimônio líquido e que não sejam provenientes de aporte de recursos dos proprietários da entidade.

Os artigos 1º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 determinam que a incidência independe da denominação ou classificação contábil, dispondo em seu §3º sobre as receitas que não integram a base de cálculo, mencionando expressamente as reversões de provisões e as recuperações de crédito baixados como perda (que é uma recuperação de despesa), e indicando a abrangência da definição de receita e a necessidade de a lei definir expressamente as exclusões. Disso se conclui que, ainda tais ingressos se configurando como recuperações de custos ou despesas, estes são conceitualmente receitas e sua exclusão da base de cálculo deveria ser veiculada em lei. Confirmando esta natureza, transcreve-se o artigo 44 da Lei nº 4.506/1964:

Art. 44. Integram a receita bruta operacional:

I - O produto da venda dos bens e serviços nas transações ou operações de conta própria;

II - O resultado auferido nas operações de conta alheia;

III - As recuperações ou devoluções de custos, deduções ou provisões;

IV - As subvenções correntes, para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais.

As reduções de custo da compra, portanto, impactam de modo positivo no resultado, tendo natureza de receita, conforme expressamente dispõe o dispositivo transcrito.

Nesse mesmo sentido, há decisão deste colegiado caracterizando como receita a recuperação de despesas/custo, a teor do Acórdão nº 3302-003.653, cuja ementa transcreve-se a seguir:

BASE DE CÁLCULO. RECUPERAÇÃO DE DESPESAS.

As receitas decorrentes de recuperação de despesas não podem ser excluídas da base de cálculo das contribuições PIS/Cofins, por falta de previsão legal.

(Acórdão nº 3302-003.653 de 22 de fevereiro de 2017 da Terceira Câmara, Segunda Turma, da Terceira Seção)

Dessa forma, as recuperações de custo/despesa possuem a natureza de receitas e devem ser tributados.

Todavia, para aqueles que entendem, em tese, que recuperação de custos/despesas não têm natureza jurídica de receita, oportuno aqui esclarecer que nos autos não restou comprovada esta natureza dos valores ora discutidos. O Contribuinte não demonstrou, por meio de documentos, a existência de correspondência direta entre os custos de propaganda e os reembolsos recebidos pela Empresa. As argumentações teóricas sobre o tema expostas pela Recorrente não vieram lastreadas por quaisquer documentos comprobatórios, tais como contratos e planilhas de custos/despesas incorridos em correspondência com os valores recebidos.

Como se sabe, o momento adequado para apresentação da prova documental pela empresa é na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos em caso de impossibilidade de apresentação por motivo de força maior, ou se refira a direito ou fato superveniente, ou se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos (§4º do art. 16 do Decreto n.º 70.235/72, inserido pela Lei n.º 9.532/97), situações que não foram identificadas no presente processo.

Subsidiariamente, caso não seja acolhida a sua tese dos descontos serem considerados redução de custos, a Recorrente pugna, que os valores discutidos sejam considerados receitas financeiras, sujeitas à alíquota zero para as contribuições ao PIS/COFINS.

Equivoca-se a Recorrente, uma vez que é considerada receita financeira aquela remuneração pelo uso do capital financeiro, que pode derivar de uma aplicação de um fundo de investimento, um empréstimo (mútuo) ou de um pagamento antecipado (descontos financeiros), normalmente, aquele decorrente da antecipação do pagamento de duplicata, o que não é o caso da empresa, conforme já mostrado anteriormente. Portanto, a rubrica aqui analisada não guarda qualquer correspondência com receita financeira.

Também, de forma subsidiária, no caso de não acolhimento das suas teses anteriores, a Recorrente pleiteia o direito a se creditar das contribuições sobre as despesas/custos incorridos com propaganda e divulgação. Discorre longamente sobre a evolução do entendimento sobre o conceito de insumo no regime da não cumulatividade e, por fim, conclui que este deve ser entendido como qualquer custo ou despesa necessário à atividade da empresa.

Afirma ainda que no seu ramo de atividade ligado ao comércio varejista as despesas com propaganda são indissociáveis ao seu objeto social, até porque trata-se de setor econômico em que a competição é acirrada, intensa e permanentemente. Daí a essencialidade de tais custos/despesas, caracterizados como insumos e com conseqüente direito ao creditamento das contribuições em comento.

Para a solução da lide, oportuno a delimitação breve do conceito de insumo aplicável às contribuições em comento (COFINS e PIS/PASEP), em consonância com os artigos 3º, inciso II, das Leis nº10.637/02 e 10.833/03, principalmente para saber quais são os insumos que conferem, ou não, ao contribuinte o direito de apropriar créditos sobre suas respectivas aquisições.

Após intensos debates ocorridos nas turmas colegiadas do CARF, a maioria dos Conselheiros adotou uma posição intermediária quanto ao alcance do conceito de insumo, não tão restritivo quanto o presente na legislação de IPI e não excessivamente alargado como aquele presente na legislação de IRPJ. Nessa direção, os Conselheiros deste Colegiado têm aceitado os créditos relativos a bens e serviços utilizados como insumos que são pertinentes e essenciais ao processo produtivo ou à prestação de serviços, ainda que eles sejam empregados indiretamente.

Transcrevo parcialmente as ementas de acórdãos deste Colegiado que referendam o entendimento adotado quanto ao conceito de insumo, ao qual me filio:

REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMOS. CONCEITO.

No regime não cumulativo das contribuições o conteúdo semântico de “insumo” é mais amplo do que aquele da legislação do IPI e mais restrito do que aquele da legislação do imposto de renda, abrangendo apenas os “bens e serviços” que integram o custo de produção.

(Acórdão 3402-003.169, Rel. Cons. Antônio Carlos Atulim, sessão de 20.jul.2016)

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO.

O conceito de insumo na legislação referente à Contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS não guarda correspondência com o extraído da legislação do IPI (demasiadamente restritivo) ou do IR (excessivamente alargado). Em atendimento ao comando legal, o insumo deve ser necessário ao processo produtivo/fabril, e, conseqüentemente, à obtenção do produto final. (...).

(Acórdão 3403003.166, Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, unânime em relação à matéria, sessão de 20.ago.2014)

No entanto, requer a interessada que o conceito de insumo seja aplicada também ao seu ramo de atividade (comércio varejista), mormente quanto as despesas incorridas com propaganda e divulgação.

Os dispositivos legais que definem os critérios para o direito de crédito são os artigos 3º, II das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, *in verbis*:

II bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda ou à prestação de serviços, inclusive combustíveis (...)

(negrito nosso)

Resta claro pelo texto do dispositivo transcrito que os gastos com propaganda e divulgação não se enquadram ao caso, uma vez que não se trata de atividade de industrialização e nem prestação de serviços. As despesas incorridas com propaganda, embora

possam ser essenciais à atividade comercial de revenda desenvolvida Recorrente, não podem dar direito a crédito por falta de previsão legal.

Dessa forma, não se pode admitir esse alargamento do conceito de insumo visando a aplicação em sua atividade de comércio, por inexistir autorização legal para tanto.

Pedido de Diligência/Perícia

A Recorrente pugna pela necessidade de realização de diligência/perícia tendo em vista que recolheu o PIS/COFINS sobre o considerado “saldo credor” decorrente da recuperação de despesas com propaganda junto aos seus fornecedores. A Fiscalização teria tributado a totalidade das contas de recuperação de despesas com propagando, ocasionando uma duplicidade na tributação deste saldo credor. Daí a necessidade de diligência/perícia para comprovar esse erro cometido pela Fiscalização.

Conforme já demonstrado anteriormente, restou comprovado nos autos que, ao contrário do que afirma a Recorrente, a Fiscalização tributou apenas os valores equivalentes às deduções a base de cálculo das contribuições referentes a custos e despesas efetuadas pela empresa que não possuem amparo legal.

Assim, mostra-se desnecessária a realização da diligência/perícia solicitada, pois resta claro, consignado no TVF e nos documentos juntados aos autos, que o resultado positivo apurado pela Recorrente, na forma anteriormente indicada, não foi objeto da autuação. Além disso, já constam nos autos todos os elementos suficientes para se decidir a respeito da questão de mérito posta quanto a natureza de receitas tributáveis dos valores lançados.

Do direito aos créditos decorrentes de despesas com condomínio e refrigeração

Neste ponto, argumenta a Recorrente que a despesa de condomínio, na qual estão incluídas as de refrigeração, consiste em encargo necessário e indispensável à atividade da Recorrente, sendo assegurado o direito de crédito para ser abatido do valor a ser recolhido a título de PIS/COFINS.

Segundo a sua argumentação, por força contratual, a Empresa deve arcar com as despesas de condomínio que são acessórias ao aluguel pago pela utilização do imóvel no shopping center. Assim, para a comercialização dos produtos vendidos pela Recorrente o custo com aluguel, condomínio e refrigeração, como encargos e despesas contratualmente estipuladas, são necessárias para a consecução de sua atividade.

Aduz que sem a refrigeração, que compõe a despesa de condomínio, não há como atender os seus clientes, tampouco manter conservados determinados produtos perecíveis, a exemplo dos alimentos, dentre outros, sem uso de refrigeração.

Arremata afirmando que, na sua essência, a despesa com refrigeração também pode ser entendida como despesa com energia pois ela nada mais é do que uma energia térmica gerada por terceiro em forma de água gelada fornecida à Empresa, subsumindo-se ao direito creditório previsto na Lei nº10.833/2003, art.3º, III e na Lei nº10.637/2002, art.3º, IX.

Embora se reconheça o esforço da Recorrente em buscar uma forma de incluir a sua despesa com condomínio entre aquelas previstas com direito a crédito, ora afirmando que são acessórias ao aluguel pago e depois afirmando que na sua essência possui natureza de despesa com energia, não se pode acolher tais pretensões por falta de suporte fático e legal para creditamento de tal despesa.

De fato, os inciso IV do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, prevêem a possibilidade das despesas incorridas com aluguel gerarem crédito na apuração não cumulativa das contribuições. Entretanto, não é possível se ampliar o conceito de aluguel para abarcar as despesas com o condomínio correspondentes. Primeiro porque não há relação acessoriedade entre aluguel e condomínio, pois ausente o vínculo de casualidade entre eles. O condomínio é uma contraprestação às utilidades compartilhadas pelos proprietários ou usuários dos prédios, servindo-se para fazer frente aos 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 onde uma das partes cede à outra o usufruto de um bem de sua propriedade em troca de um pagamento. Percebe-se que as despesas de condomínio não têm uma relação direta com o aluguel, podendo-se até mesmo pagar condomínio sem pagar aluguel, como no caso dos proprietários de imóveis. Dessa forma, incorreto está o entendimento da Recorrente de ampliar, por analogia, o conceito de aluguel para incluir as despesas de condomínio, pois estes não se confundem e têm naturezas diversas. Enquanto os aluguéis possuem fundamento legal para crédito das contribuições sobre as despesas incorridas, para as despesas de condomínio o legislador não as previram como uma das hipóteses de creditamento para as empresas do ramo varejista (comércio), previstas nas Leis nº 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003.

Quanto a possível identidade de parte das despesas de condomínio com energia térmica, inicialmente cabe frisar que a previsão legal de creditamento dos gastos com energia térmica se encontra nas Leis nº 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, conforme a seguir reproduzido o conteúdo da primeira:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: Produção de efeito (Vide Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeitos) (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010)

*IX - energia elétrica e **energia térmica**, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)*

(negrito nosso)

A energia térmica é aquela formada como consequência da **energia cinética** (movimentação) das moléculas e partículas de um determinado corpo para geração de calor. Normalmente, produz-se eletricidade, com base na energia térmica utilizando-se algumas matérias-primas combustíveis (como o petróleo, a gasolina, o gás natural ou o carvão). Tem-se que tais características da energia térmica nos leva a crer que o caso ora analisado não tem qualquer relação com essa modalidade de energia.

Nessa questão, compartilho do mesmo entendimento expresso no acórdão nº 3401004.398 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, de lavra do Conselheiro Robson José Bayerl, que, na análise da mesma questão da própria Recorrente, concluiu que fornecimento de água gelada para funcionamento dos equipamentos de refrigeração não se equipara a energia térmica, conforme o trecho a seguir reproduzido:

O mesmo raciocínio é válido para as despesas de refrigeração, não sendo possível, também, equiparar o fornecimento de água gelada para funcionamento dos equipamentos à energia térmica a que alude o art 3º, III, ao passo que a energia, seja ela elétrica

ou térmica, deve ser consumida diretamente no estabelecimento da pessoa jurídica e, no caso vertente, os pontos de venda da recorrente não consomem energia térmica alguma, tampouco a energia elétrica exigida para funcionamento desses aparelhos, cujo custo e que se pretende crédito advém das despesas proporcionais de manutenção e funcionamento desses aparelhos (sistema de ar condicionado central instalados em centros de compras).

Dessa forma, resta evidente que a empresa não recebe energia térmica alguma, mas sim ar/água refrigerado produzido por uma central de refrigeração do condomínio, que tem as suas despesas de manutenção e funcionamento rateadas proporcionalmente entre os condôminos.

Por fim, quanto a caracterização das despesas de condomínio como insumos, valem as mesmas considerações feitas no item quanto a caracterização de despesas de propaganda como insumos, restando apenas reafirmar que as despesas aqui envolvidas não se subsumem aos critérios para o direito de crédito de insumos, contidos nos artigos 3º, II das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, *in verbis*:

II bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda ou à prestação de serviços, inclusive combustíveis (...)

(negrito nosso)

Resta claro pelo texto do dispositivo transcrito que os gastos com condomínio não se enquadram ao caso, uma vez que não se trata de atividade de industrialização e nem prestação de serviços. As despesas incorridas com condomínio, embora possam ser essenciais à atividade comercial de revenda desenvolvida Recorrente, não podem dar direito a crédito por falta de previsão legal.

Dessa forma, não se pode admitir esse alargamento do conceito de insumo visando a aplicação em sua atividade de comércio, por inexistir autorização legal para tanto.

Deve ser mantida, portanto, a glosa.

Dispositivo

Diante do exposto, voto no sentido de negar provimento ao Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo - Relator

Processo nº 16682.720148/2015-67
Acórdão n.º **3402-005.553**

S3-C4T2
Fl. 1.225
