



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



**Processo nº** 16682.721185/2018-35  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3402-009.941 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 26 de outubro de 2022  
**Recorrente** LOJAS AMERICANAS S/A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

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

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

Os critérios de essencialidade ou de relevância (REsp nº 1.221.170/PR) devem ser avaliados em relação ao processo produtivo em si, do qual origina o produto final ou atinente à execução do serviço prestado a terceiros. Os incisos II dos arts. 3º das Leis nos 10.833/2003 e 10.637/2002 não contemplam o creditamento sobre bens ou de serviços utilizados na atividade de comercialização de mercadorias, mas tão somente sobre os insumos utilizados na prestação de serviços ou na produção ou fabricação de bens.

Nesse passo, excetuados os gastos com disposição legal específica, apenas os bens e serviços empregados no processo produtivo ou na prestação de serviços e que não se incluam no ativo permanente dão direito ao crédito sobre o valor de suas aquisições. Assim, em razão de nada produzirem e de nada fabricarem, empresas dedicadas à atividade comercial não podem tomar créditos do regime não cumulativo sobre gastos com: i) embalagens; ii) custos dos serviços de marketing; iii) despesas comuns de condomínio em shopping centers; e iv) despesas de teleprocessamento.

CRÉDITOS COM DESPESAS DE ALUGUÉIS. BENS ANTERIORMENTE  
PERTENCENTES AO PATRIMÔNIO DA EMPRESA. IMPOSSIBILIDADE.

A partir de 1º/08/2004, é vedada a apropriação de créditos da não cumulatividade das contribuições relativo a despesas de aluguéis de bens que já tenham integrado o patrimônio da pessoa jurídica.

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

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

RECEITA. CONCEITO.

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

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

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

**PIS/PASEP NÃO-CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMO. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS.**

Os critérios de essencialidade ou de relevância (REsp nº 1.221.170/PR) devem ser avaliados em relação ao processo produtivo em si, do qual origina o produto final ou atinente à execução do serviço prestado a terceiros. Os incisos II dos arts. 3º das Leis nos 10.833/2003 e 10.637/2002 não contemplam o creditamento sobre bens ou de serviços utilizados na atividade de comercialização de mercadorias, mas tão somente sobre os insumos utilizados na prestação de serviços ou na produção ou fabricação de bens.

Nesse passo, excetuados os gastos com disposição legal específica, apenas os bens e serviços empregados no processo produtivo ou na prestação de serviços e que não se incluam no ativo permanente dão direito ao crédito sobre o valor de suas aquisições. Assim, em razão de nada produzirem e de nada fabricarem, empresas dedicadas à atividade comercial não podem tomar créditos do regime não cumulativo sobre gastos com: i) embalagens; ii) custos dos serviços de marketing; iii) despesas comuns de condomínio em shopping centers; e iv) despesas de teleprocessamento.

**CRÉDITOS COM DESPESAS DE ALUGUÉIS. BENS ANTERIORMENTE PERTENCENTES AO PATRIMÔNIO DA EMPRESA. IMPOSSIBILIDADE.**

A partir de 1º/08/2004, é vedada a apropriação de créditos da não cumulatividade das contribuições relativo a despesas de aluguéis de bens que já tenham integrado o patrimônio da pessoa jurídica.

**NÃO CUMULATIVIDADE. ATIVO IMOBILIZADO. ENCARGOS DE DEPRECIACÃO. IMPOSSIBILIDADE.**

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

**RECEITA. CONCEITO.**

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

de pedágio ou "rappel", devidas aos descontos obtidos, às mercadorias bonificadas e às recuperações com propaganda e marketing.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para reverter a glosa com relação à Luz e Força (conta 51110004), no valor que esteja discriminado na conta de condomínio.

Pedro Sousa Bispo – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Lazaro Antonio Souza Soares, Renata da Silveira Bilhim, Carlos Frederico Schwochow de Miranda, Muller Nonato Cavalcanti Silva (suplente convocado), Joao Jose Schini Norbiato (suplente convocado), Alexandre Freitas Costa, Cynthia Elena de Campos, Pedro Sousa Bispo (Presidente). Ausente o conselheiro Jorge Luís Cabral, substituído pelo conselheiro Joao Jose Schini Norbiato.

## Relatório

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

Trata-se de crédito tributário constituído em decorrência de insuficiência de recolhimento do PIS/Cofins, acrescido de multa de 75%, relativo a fatos geradores do período de 01/01/14 a 31/12/14; em valor total de R\$146.936.188,12 a título de Cofins (com multa e juros); e em valor total de R\$31.900.619,71 a título de PIS (com multa e juros); tudo conforme fls. 6.016 e seguintes.

A Autoridade Fiscal apresentou, no Relatório Anexo ao Auto de Infração (TVF), as razões da investigação e da autuação, que abaixo são sinteticamente apresentadas (vide fls. 6.028 e ss), argumentando que:

1. No decorrer da ação fiscal, ao se analisar os créditos relativos a gastos de propaganda e publicidade, verificou-se que algumas receitas auferidas pelo contribuinte, relativas aos valores recebidos de seus fornecedores para participação em campanhas publicitárias promovidas pela LASA, foram contabilizadas de maneiras diferentes. Algumas dessas receitas foram consideradas na apuração das contribuições enquanto outras não. Por conta disso, observou-se também, neste procedimento fiscal, a omissão de algumas receitas na apuração das contribuições

2. Vale lembrar que a hipótese legal de créditos das contribuições sobre os insumos utilizados na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda (inciso II do art 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003) aplica-se apenas a empresas industriais ou a prestadoras de serviços, sendo irrelevante para as empresas comerciais a discussão acerca do conceito de insumos para fins de crédito das contribuições.

3. Decisões recentes do CARF, proferidas após a citada decisão do STJ. em 22/02/2018, abordaram essa questão, prevalecendo o entendimento que o inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, referente ao crédito de insumos utilizados, NÃO se aplica a empresas comerciais.

4. Intimado a apresentar documentos que comprovassem a natureza das receitas de marketing relacionadas em sua contabilidade aos custos de marketing, o contribuinte apresentou parca documentação, que não corrobora a informação prestada em suas respostas e as notas fiscais de serviços de propaganda, pois esses documentos não deixam clara a natureza da contraprestação dos serviços de publicidade, fazendo parecer tratar-se de recebimentos em função de divergências de produtos ou de renegociações em função de alteração no preço de venda dos produtos.

5. O contribuinte apresentou, para os lançamentos relativos aos custos de serviços de marketing, notas fiscais de serviço de contratação de serviços gráficos e de agenciamento de publicidade e propaganda em TV.

6. Pelo exposto, verifica-se que os gastos contabilizados nesta conta se referem a despesas de propaganda e publicidade, que, por falta de previsão legal, não geram créditos de PIS e de COFINS.

7. Segundo a informação do contribuinte, a conta "Material de Embalagem cl crédito ICMS - 51130001" "registra os gastos com embalagens, basicamente sacolas plásticas, fornecidas aos clientes nas lojas para embalar as mercadorias adquiridas1'.

8. Desta descrição percebe-se claramente que a empresa utiliza as embalagens nas atividades estritamente comerciais de seus estabelecimentos e, conforme já exposto, não há previsão legal para o aproveitamento de créditos de material de embalagem em atividades comerciais, visto que o conceito de insumo é típico da atividade industrial ou de prestação de serviços.

9. Portanto, ainda que o material de embalagem seja necessário para a atividade de vendas a varejo, não há como admitir o crédito relativo a tais gastos por absoluta falta de previsão legal.

10. As despesas de condomínio, energia elétrica consumida nas áreas comuns e gastos com o sistema de ar condicionado central, por sua vez, são destinadas a custear os gastos referentes a áreas comuns, onde estão situados os imóveis, e são rateados entre todos os condôminos, podendo, até mesmo, haver sobra de numerário em um determinado mês. Assim, percebe-se que tais despesas comuns não se confundem com o aluguel.

11. Quanto à energia elétrica, seja ela elétrica ou térmica, para fins de crédito das contribuições, deve ser consumida diretamente no estabelecimento da pessoa jurídica e, no presente caso, não se trata da energia consumida nas lojas do contribuinte. O crédito pretendido diz respeito ao custo de despesas proporcionais de energia elétrica nos centros comerciais em que situam as lojas.

12. Da mesma forma, não há que se cogitar sobre a equiparação das despesas com refrigeração dos centros comerciais com gastos de energia elétrica para fins de crédito das contribuições, uma vez que o crédito pretendido se refere à manutenção e funcionamento dos sistemas de ar condicionado central instalados nos centros de compras, não se tratando de energia consumida diretamente no estabelecimento do contribuinte.

13. Portanto, em função de os dispêndios em questão não estarem contemplados em nenhuma hipótese de crédito prevista na legislação de regência, procedeu-se à glosa de tais créditos.

14. A Fiscalização, ao contrário do contribuinte, desconsiderou, em sua apuração dos créditos da não cumulatividade, as despesas com aluguéis de imóveis

que já integraram o patrimônio do sujeito passivo, lançadas na conta "Alugueis de Imóveis Terceiros-PJ-51140012", conforme DEMONSTRATIVO B.

15. As contas de prestação de serviços apresentadas de gerência de rede, serviços de rede, de internet via Embratel, serviço "Business Security" e serviços "primelink Ian to Ian", se referem, tal como informado pelo contribuinte, à contratação de serviços de comunicação da Embratel, não se confundindo com aluguel de equipamentos, não se vislumbrando a apuração de créditos da não cumulatividade com base no inciso IV do art. 3º das Leis nos 10.637/2002 e 10.833/2003, que trata de locação de máquinas e equipamentos.

16. Importante notar que, assim como a hipótese de crédito das contribuições prevista no inciso II do artigo 3º das referidas leis (crédito sobre insumos), também a hipótese de crédito de bens do ativo imobilizado prevista no inciso VI NÃO se aplica a empresas comerciais, pois, neste caso, a legislação abrange somente as atividades de fabricação de produtos destinados à venda (indústria), a prestação de serviços e a locação de bens a terceiros.

17. Assim, resta à empresa comercial, no tocante ao crédito sobre ativo imobilizado, a hipótese prevista no inciso VII do art. 3º e no inciso II do art. 15 da Lei nº 10.833/2003, que trata de crédito sobre a depreciação/amortização de edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros.

18. Desta forma, não há fundamento legal para que o contribuinte, empresa comercial, se credite sobre equipamentos de informática ou sobre máquinas e equipamentos. Os valores mensais considerados na apuração do crédito das contribuições relativos a depreciação de máquinas e equipamentos foram informados pelo contribuinte em resposta ao item 3.2 do Termo de Intimação 001 e estão relacionados no DEMONSTRATIVO C.

19. Como o contribuinte já apura créditos sobre a depreciação de imóveis e edifícios próprios, contabilizada na conta 13201112, desconsideraram-se, na apuração da depreciação de benfeitorias de imóveis de terceiros à taxa de 10% ao ano, as benfeitorias realizadas em imóveis próprios. Os DEMONSTRATIVOS D e E relacionam os lançamentos glosados.

20. Cumpre observar que os lançamentos levados a crédito de contas de resultado, com contrapartida em geração de ativos circulantes (descontos a receber, encartes a receber) ou na extinção parcial de passivo circulante (fornecedores), caracterizam a realização de uma receita em decorrência do acréscimo patrimonial com repercussão positiva no lucro líquido, devendo-se verificar então a natureza da receita auferida.

21. De acordo com os contratos apresentados do tipo "Cartas contrato de Rateio de Custo de Campanha Publicitária", o fornecedor paga um valor para que o seu produto participe das campanhas publicitárias da LASA.

22. Assim, a verba recebida dos fornecedores a tal título pressupõe uma contraprestação do contribuinte (participação em campanhas publicitárias da LASA). Não se trata de um desconto incondicional determinado no momento da aquisição das mercadorias, consignado no documento fiscal de compra, que acarreta uma redução no custo das mercadorias e que não é considerado no cálculo do crédito das contribuições no momento da compra. Tampouco se refere a receita financeira, posto que não está relacionada às condições de pagamento das duplicatas.

23. Trata-se de receita auferida em função de uma contraprestação do contribuinte, qual seja, a inclusão do produto do fornecedor em campanha publicitária, conforme documentado nos contratos apresentados. Tais verbas integram, portanto, a base de cálculo do PIS e da COFINS.

24. O fato de que verbas dessa natureza integram a base de cálculo das contribuições é incontroverso. O próprio contribuinte reconhece a tributação ao registrar receitas de mesma natureza nas contas 32010017 - "receita sobre serviços de marketing" e 51070037 - "recuperação serviços de marketing" e considerá-las na apuração das contribuições.

25. Não obstante o acima exposto quanto à documentação apresentada pelo contribuinte, consideramos, valendo-se ainda da informação por ele prestada por diversas vezes durante o procedimento fiscal, a hipótese de que tais recursos se refiram a renegociações com fornecedores, ainda que a documentação apresentada não corrobore esta informação.

26. Melhor sorte não assiste ao contribuinte quando supomos que as receitas auferidas se referem a verbas recebidas de fornecedores em função de renegociações ocorridas em momento posterior à aquisição das mercadorias.

27. Em qualquer das hipóteses tratadas, as verbas recebidas dos fornecedores, quer pela participação em campanhas publicitárias, quer pela renegociação para a manutenção da margem de lucro do contribuinte, são receitas tributadas pelo PIS e pela COFINS, devendo ser incluídas na apuração dessas contribuições.

28. Os lançamentos considerados neste item da autuação são os relacionados nos DEMONSTRATIVOS F, G e H, tendo sido considerados também os lançamentos a débito em tais contas que puderam ser identificados como estornos.

29. Os custos porventura incorridos pelo contribuinte para a consecução dos serviços prestados à B2W (disponibilização de quiosques no interior de suas lojas físicas), devem ser considerados na apuração do PIS e da COFINS não cumulativos na medida em que gerem direito ao crédito das contribuições.

30. Assim, por exemplo, caso o contribuinte tenha um custo de locação de imóvel correspondente à receita auferida pela prestação de serviços à B2W, poderá utilizar o crédito sobre o custo incorrido. Da mesma forma, os custos de energia elétrica, depreciação etc. De fato, o contribuinte apura o crédito correspondente a tais custos, não fazendo sentido para fins de apuração de PIS e de COFINS tratar as receitas auferidas como "reembolso de despesas".

31. Ainda, os valores recebidos pela LASA como contraprestação pela locação e operação de tais quiosques não pode ser considerado receita financeira, para fins de tributação a alíquota zero do PIS e da COFINS, posto que não guardam relação com o prazo ou com as condições de pagamento.

32. Assim, considerando que as contribuições, de acordo com a legislação de regência, incidem sobre o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil, todas as receitas relativas a esta operação com a B2W foram consideradas pela Fiscalização na apuração do PIS e da COFINS.

33. Em contrapartida à intermediação dos negócios entre os bancos e os seus diversos fornecedores, a título de comissão, a LASA recebe uma verba

denominada "prêmio de preferência bancária" ou "prêmio risco sacado" (vide item 10 do contrato celebrado com o Banco Santander).

34. Ora, como se percebe, na referida operação, a instituição financeira auferiu receitas financeiras pela antecipação dos recebíveis aos fornecedores da LASA. Por outro lado, a remuneração da LASA não tem natureza de receita financeira, posto que a remuneração recebida não está relacionada a nenhum pagamento por antecipação por parte da LASA, que permanece pagando os títulos devidos nas respectivas datas de vencimento, com a única diferença que o pagamento é feito ao banco que adquiriu os títulos e não mais aos fornecedores.

35. O pagamento que os bancos fazem mensalmente à LASA é uma remuneração a título de comissão por intermediação de negócios. Logo, os valores pagos pelas instituições financeiras à LASA, a título de comissão, não possuem natureza de receitas financeiras, devendo ser oferecidos à tributação do PIS e da COFINS.

36. Os ajustes efetuados pelo contribuinte na apuração do PIS e da COFINS, não prosperam, seja pela impossibilidade de aproveitamento de crédito extemporâneo das contribuições, sem a retificação das apurações dos meses em que o crédito é originado, seja pela inexistência de fundamentação legal que ampare créditos relativos a armazenagem de produtos adquiridos para revenda, a despesas de teleprocessamento e a aquisição de equipamentos de informática.

37. Para determinar os créditos da não cumulatividade, o contribuinte adotou o método do rateio proporcional, aplicando aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não cumulativa e a receita bruta total auferida em cada mês, conforme parágrafos 7º e 8º do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

38. Assim, constatada a infração de omissão de receitas sujeitas à incidência não cumulativa das contribuições, efetuou-se o ajuste no cálculo do rateio proporcional, considerando-se as receitas omitidas, conforme planilha denominada APURAÇÃO DA FISCALIZAÇÃO.

Cientificada, em 07/12/18 (fl. 7.300), **Lojas Americanas S/A** protocolou impugnação em 08/01/19 (fl. 8.885), onde alegou basicamente que (fl. 8.894 e ss):

1. Veio de ser julgado pela 1ª Seção do STJ, em sessão datada de 22.02.2018, sob o rito de recurso repetitivo, o RESP n.º 1.221.170/PR, no qual foram fixadas as seguintes teses: 1) é ilegal a disciplina do creditamento prevista nas Instruções Normativas RFB nºs 247/2002 e 440/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não cumulatividade das contribuições, como definidos na legislação e 2) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada.

2. Deste modo, inequívoco o direito de crédito das contribuições decorrente dos custos, encargos e demais despesas incorridas pela Impugnante essenciais, relevantes e pertinentes à consecução de suas atividades.

3. Não há controvérsia que a Impugnante auferiu receita com a prestação de serviços de marketing e publicidade, emitindo, em consequência, os correspondentes efeitos fiscais e tributando-a pelas contribuições.

4. Ato contínuo incorre a Impugnante em custos, encargos e despesas tributadas e necessárias à prestação dos serviços de marketing por ela prestados aos fornecedores, que são lançadas na conta 41010013 e por serem essenciais, relevantes e pertinentes a essa atividade, objeto do seu estatuto social (pág. 1 do TVF), constituem crédito para abater do valor das contribuições.

5. Se no entender do TVF há diversos tipos de transação com fornecedores lançados em contas contábeis oferecidas à tributação em parte, isto não faz com que não seja conferido o direito da Impugnante aos créditos decorrentes dos custos essenciais, relevantes e pertinentes à prestação dos serviços de marketing (conta 41010013), que foram integralmente glosados, sem apuração acurada e criteriosa.

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

7. Some-se a isso que referidos custos escriturados na conta contábil 41010013 estão intimamente ligados a uma das atividades-fins da Impugnante, de prestação de serviços de propaganda, marketing e merchandising, pelas quais, conforme consta dos autos, foram emitidas notas fiscais junto aos tomadores.

8. Assim, imperioso sejam revertidas as glosas decorrentes de apuração de créditos associados às despesas para elaboração de propaganda (conta contábil 41010013), devendo ser cancelada a autuação neste aspecto, bem como a cobrança nele referida.

9. O fornecimento obrigatório de sacolas e embalagens consiste em despesa essencial, relevante e pertinente à atividade, o que gera direito à crédito do PIS/COFINS, conforme balizado pela Doutrina e Jurisprudência mais recente.

10. De fato, todas as embalagens devem ser fornecidas ao cliente/consumidor para que a Impugnante possa desempenhar sua atividade de comércio varejista com a excelência e as exigências do mercado, o que traduz a indispensabilidade da despesa para a consecução de seu objeto social.

11. Aliás, a própria autoridade fiscal reconhece a relevância, a essencialidade e a pertinência do fornecimento de embalagens para a atividade de varejo, no que é acompanhado por decisão do CARF pela mesma citada.

12. Desta forma, inegável é o direito ao crédito do PIS/COFINS decorrente da despesa com a aquisição dos citados tipos de embalagem acima citados, contabilizadas na conta contábil 51130001, necessária à consecução de sua atividade, devendo ser julgado improcedente a exigência fiscal quanto a este aspecto e cancelada a cobrança.

13. É objeto da autuação ora impugnada, a glosa de créditos apurados em decorrência de despesas com condomínio, luz e força e ar condicionado central e o fornecimento de energia térmica, necessários ao sistema de resfriamento (Contas Contábeis 51110004; 51140005 e 51140008).

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

15. Com efeito, o CARF já reconheceu a Contribuinte locatário de imóvel, o crédito decorrente de despesas havidas com IPTU pago por determinação contratual, afastando a natureza tributária do dispêndio para classificá-la como custo decorrente de despesa de aluguel pago a pessoa jurídica.

16. De fato, sem o emprego de luz e força, sistema de ar condicionado e de gastos com o fornecimento de energia térmica necessários ao sistema de resfriamento, não há como a Impugnante atender seus Clientes, tampouco manter determinados produtos perecíveis, tal como os alimentícios, dentre outros, sem uso de refrigeração de ambiente.

17. Inegável, portanto, que a despesa com condomínio, luz e força e ar condicionado consistem em custo essencial e relevante, indispensável para a atividade da Impugnante, sendo devido o direito de crédito para ser abatido do valor a ser recolhido a título de PIS/COFINS, devendo ser cancelada a exigência quanto a mais este aspecto.

18. Nos termos da Legislação de regência, art. 3º, inciso IV tanto da Lei n.º 10.637/2002, quanto da Lei n.º 10.833/2003, é conferido o direito de crédito das Contribuições ao PIS e da COFINS decorrente de despesas com aluguéis de imóveis pagos à pessoa jurídica.

19. No entanto, segundo consta do TVF, foram glosados os créditos apurados em decorrência das despesas com aluguéis pagos a pessoa jurídica (conta 51140012), tendo em vista ter sido apurado que os imóveis objeto da locação já pertenceram à Impugnante anteriormente.

20. Conforme bem observado pelo TVF, a ora Impugnante alienou ativos representados por imóveis a São Carlos Empreendimentos e Participações S/A, em 30/12/1998, isto é, 5 anos antes da instituição do regime não-cumulativo das Contribuições ao PIS e à COFINS.

21. A questão envolvida, diferentemente do que alega a autoridade fiscal no TVF, de que não está questionando a licitude dos negócios jurídicos efetuados, diz respeito a pretensão de atribuir efeitos pretéritos ao art. 31, da Lei nº 10.865, ao retroagir seus efeitos para abranger negócios jurídicos celebrados antes de sua edição e vedar o crédito, em relação a aluguéis pagos referente a imóveis que já não mais pertencem a Impugnante, desde 1998.

22. Diante das características e funções de que se reveste o sistema de interconexão e transferências de dados, demonstrada fica sua imprescindibilidade, essencialidade e relevância para o desempenho das atividades fins da Impugnante, pois representa custo, encargo e/ou despesa imprescindível à operação mercantil.

23. Portanto, há que ser revertida a glosa e julgada improcedente a autuação quanto a mais este aspecto, para manter o crédito em questão apurado com base na conta contábil 51110009.

24. Os bens incorporados ao ativo da Impugnante, objeto das contas contábeis 13201125 e 13201120 enumeradas no TVF, são essenciais, relevantes e indispensáveis à consecução de suas atividades, sendo devido o crédito decorrente dos encargos de depreciação, conforme expressamente previsto na legislação e reconhecido pelas autoridades fiscais.

25. Na hipótese das benfeitorias (conta contábil 13201161) realizadas em imóveis próprios ou de terceiros, em relação às instalações comerciais (conta contábil 13201150) e aos imóveis edifícios (conta contábil 13201112), a legislação

autoriza o crédito (inciso VII, art. 3º das Leis 10.637 e 10.833), sendo que o art. 6º da Lei n.º 11.488/2007 orienta que o cálculo do mesmo seja efetuado pelo prazo de 2 (dois anos), mediante aplicação, a cada mês, das alíquotas sobre o valor correspondente a 1/24 avos do valor de aquisição dos bens.

26. É nesta dimensão que o conceito de insumo adotado pela legislação deve ser compreendido, a partir da fixação pelo STJ: insumo é toda despesa, encargo e custo, essencial, relevante e pertinente para o desempenho da atividade que constitui o objeto social da pessoa jurídica, seja industrial, seja de prestação de serviço ou comercial.

27. Assim, correta é a apuração dos créditos escriturados pela Impugnante, devendo ser cancelada a autuação e a exigência fiscal quanto a este aspecto.

28. O procedimento para a apropriação do crédito extemporâneo foi correto e obedeceu a todas as normas previstas na legislação para o reconhecimento do direito creditório.

29. Conforme se infere da leitura do TVF teriam sido glosados créditos extemporâneos de três origens distintas, apropriados pela Impugnante com (1) a armazenagem frigorífica, (2) teleprocessamento de dados e (3) equipamento de ECF-PDV6.

30. Deve ser reconhecido o direito da Recorrente em apurar créditos decorrentes das despesas com armazenagem e frete, ambos refrigerados, para a venda de tipo específico de mercadoria (ovos de chocolate), devendo ser cancelada a exigência fiscal e a cobrança a que a mesma se refere.

31. A troca de informações entre as centenas de estabelecimentos da Impugnante e as operadoras de cartão, permite o controle efetivo das operações de venda, que constitui a atividade fim do comércio varejista.

32. Estas características e funções do sistema de interconexão e transferências de dados comprovam sua imprescindibilidade, essencialidade e relevância para as atividades fins da Impugnante, pois representam custo, encargo e/ou despesa imprescindível à operação mercantil.

33. Portanto, o crédito dessas despesas de teleprocessamento há de ser mantido, julgando-se improcedente a autuação e cancelada a cobrança nela referida.

34. Consta ainda do TVF terem sido glosados créditos apurados em decorrência de custos de aquisição de equipamentos de informática, especialmente aquisição de ECFs – Equipamentos Emissores de Cupom/Documentação Fiscal, equipamento responsável pela venda, emissão de documento fiscal e interface contábil e fiscal.

35. O uso do sistema ECF-PDV decorre de obrigação legal para empresas, como a Impugnante, que exercem a atividade de venda a varejo presencial. Assim, incontestemente deva ser revertida a glosa decorrente dos custos havidos pela aquisição dos equipamentos ECF-PDV, sendo imperativo o cancelamento da autuação e a cobrança nele referida.

36. A Impugnante possui receitas de marketing e propaganda, consubstanciadas nas contas contábeis: 32010017 – “receitas sobre serviços de

marketing” e 51070037 – “recuperação de gastos com promoções”; já evidenciadas no ponto IV. 1 da impugnação.

37. Importante destacar que os serviços de marketing prestados pela Impugnante aos fornecedores por conta dessas campanhas publicitárias já vem sendo reconhecidos pela contribuinte como

receitas submetidas à incidência das contribuições, conforme observado ao fim da página 34 do TVF, sendo emitidos os efeitos fiscais correspondentes.

38. No entanto, no presente TVF, a Fiscalização mistura o conceito de receita “operacional” – referente à prestação dos serviços de marketing acima mencionado, tributados pela Impugnante à alíquota de 9,25% nas contas contábeis 32010017 – receitas sobre serviços de marketing e 51070037 – recuperação de gastos com promoções, com as receitas financeiras oriundas da renegociação de valores a pagar aos fornecedores, presentes nas contas contábeis de natureza de “desconto” (52010012 – descontos incondicionais – baixa preço; 52010001 – descontos incondicionais e 61030001 – descontos obtidos fornecedores), simplesmente para enquadrá-las como receita operacional, o que não deve prosperar.

39. A Impugnante, ao realizar “saldões”, com a concessão de preços promocionais aos seus clientes, como ocorrem em eventos como páscoa, dias das mães, pais, aniversário da Lojas Americanas, entre outros, negocia descontos financeiros com seus fornecedores para abatimento/redução dos valores das faturas com o objetivo de recomposição da margem dos produtos que serão ofertados com desconto aos clientes.

40. Inicialmente, sob o aspecto contábil, é inquestionável que a reversão de parte de uma obrigação incorrida em virtude da aquisição das mercadorias representaria “receita”, em decorrência do registro da mutação patrimonial nas respectivas contas do ativo e passivo e a reserva de capital vinculada à subvenção de investimento.

41. Entretanto não é esta a “receita” alcançada pela hipótese de incidência das contribuições ao PIS/COFINS, haja vista que no caso acima é flagrante a ausência de capacidade contributiva, requisito indispensável para a viabilidade da cobrança de tributos na forma prevista pela CF/1988, artigo 145, parágrafo 1º.

42. 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.

43. Pois bem, como é de notório conhecimento, enquanto vigorou o Decreto n.º 5.442, de 09/05/2005, as receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas contribuintes das Contribuições ao PIS/COFINS com base em regime não cumulativo encontram-se tributadas à alíquota zero. Esta é a situação destes autos com período de apuração do ano calendário de 2014.

44. No que diz respeito a suposta omissão de receitas de aluguel de quiosques (item VI.2, do TVF), a autoridade fiscal alega que a Impugnante receberia uma receita de locação de imóvel paga pela pessoa jurídica B2W Cia. Global do Varejo.

45. No entanto, ao analisar o contrato que regula essa relação, a Fiscalização equivocou-se ao considerar que todo o pagamento a ela Impugnante feito pela B2W

teria natureza de receita de prestação de serviços e/ou de locação de bens. Essa acusação realmente não corresponde à realidade dos fatos, especialmente aos fatos registrados na contabilidade.

46. Com efeito, a cláusula 2.1 do contrato estabelece dois pagamentos distintos e de naturezas jurídicas muito diversas: 1º) na alínea (i) é previsto o pagamento do valor correspondente aos custos incorridos pela Impugnante com pessoal, manutenção de instalações, divulgação, recebimento dos boletos, telefonia e outros acessórios correlatos, para possibilitar à B2W operar nos quiosques<sup>13</sup>; 2º) na alínea (ii) é previsto remuneração correspondente a 10% sobre o total dos custos referidos na alínea (i).

47. Bem se vê que, ao considerar como receita de prestação de serviços o total dos pagamentos efetuados por B2W à Impugnante, na forma das alíneas (i) e (ii), como se fossem da mesma natureza, incorreu a autuação em grave equívoco, vez que o valor referente à alínea (i) tem a natureza jurídica de reembolso de custos entre ambas as pessoas jurídicas, e não a de aluguel.

48. Finalmente, quanto ao item VI.3, do TVF, a autoridade fiscal aponta que a Impugnante auferiu receitas a título de supostas comissões recebidas de duas instituições financeiras, e que não foram submetidas à incidência não cumulativa das contribuições<sup>15</sup>, na medida em que seriam receitas operacionais da Companhia.

49. Ora, evidentemente a hipótese envolve o aferimento de uma receita de natureza financeira, pois há inegável redução da obrigação formalmente ajustada, representada pelo pagamento de faturas que foram sacadas contra a Impugnante por valor inferior, mesmo mantido o prazo de vencimento original.

50. A receita acima mencionada é de natureza financeira, reconhecida na conta contábil 61030001. Deste modo, não há que se falar em omissão de receita operacional, sujeita ao regime de não cumulatividade, mas, tão somente, a o submeter referidos valores à incidência das contribuições sob alíquota zero, na forma do Decreto nº 5.442/2005, vigente à época dos fatos.

O Impugnante cita legislação, jurisprudência e doutrina, requerendo, ao final:

a) A oportuna juntada de laudos técnicos reiterando o protesto antes formulado, com vistas a corroborar seus argumentos de defesa em relação ao item VI.1, supra, na forma do disposto no art.16, § 4º, alínea “a”, do Decreto nº 70.235/1972 ;

b) Sejam julgados inteiramente improcedentes os lançamentos ora impugnados, determinando o cancelamento dos créditos tributários de Contribuições ao PIS/COFINS, referentes ao ano calendário de 2014, 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, por ser medida da mais lúdima e exemplar justiça.

Ato contínuo, a DRJ-RIO DE JANEIRO (RJ) julgou a Impugnação do Contribuinte nos seguintes termos:

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2014

**Juntada de Novas Provas. Preclusão.**

A prova documental deve ser apresentada na impugnação; precluído o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, exceto quando justificado por motivo legalmente previsto.

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

período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2014

**Não-Cumulatividade. Crédito. Empresa Comercial. Insumos.**

Na atividade de comércio não é possível a apuração de créditos da não cumulatividade do PIS ou da Cofins, com base no inciso II dos art. 3º das Leis nºs 10.637/02. e 10.833/03, pois a hipótese prevista em tais dispositivos destinam-se às atividades industriais ou de prestação de serviços.

**Não-Cumulatividade. Crédito. Despesas com Publicidade.**

Despesas com representantes comerciais, publicidade, propaganda e marketing, não geram direito à apuração de créditos a serem descontados do PIS e da Cofins, calculados no regime não cumulativo, por não se caracterizarem como insumo.

**Não-Cumulatividade. Crédito. Material de Embalagem.**

Pessoa jurídica cuja atividade é o comércio em geral está impedida de aproveitar de créditos referentes a insumos, tal qual o material de embalagem, uma vez que referida hipótese somente caberá na atividade de prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

**Não-Cumulatividade. Crédito. Aluguel.**

São vedados créditos de PIS/Cofins previstos no art. 3º IV e V da Lei nº 10.833/03, relativos a aluguel e contraprestação de arrendamento mercantil de bens que já tenham, em qualquer tempo, integrado o patrimônio da pessoa jurídica.

**Não-Cumulatividade. Crédito. Condomínio. Despesas Comuns.**

Taxas de condomínio e rateios de refrigeração referentes a áreas comuns em centros comerciais, pagas por pessoa jurídica no exercício de atividade comercial, não se confundem com aluguéis, inexistindo a possibilidade de interpretação extensiva que permita o desconto de crédito correspondente.

**Propagandas. Reembolsos. Receitas.**

Os valores recebidos de fornecedores, em razão de participação em propagandas efetuadas pela empresa, correspondem a receitas e integram o faturamento, compondo a base de cálculo do PIS e da Cofins.

**Intermediação de Negócios. Prestação de Serviços. Receitas.**

As receitas decorrente da prestação de serviços vinculadas a instituição financeira, decorrente de intermediação ou captação de negócios, não correspondem a receitas financeiras, integram o faturamento da empresa e devem ser consideradas na apuração da base de cálculo do PIS e da Cofins.

**Remissão de Dívida. Receita. Incidência de Tributos.**

A remissão de dívida, parcial ou total, importa para o devedor (remitido) acréscimo patrimonial (receita operacional diversa da receita financeira), por

ser uma insubsistência do passivo (insubsistência ativa), cujo fato imponible se concretiza no momento do ato remittente.

**Créditos Extemporâneos. Aproveitamento. Não-Autorizado.**

Cabível o aproveitamento de créditos referentes a períodos anteriores, apenas quando não puderam ser aproveitados na época própria, ou porque excedentes, ou porque se encontram *sub judice*. Para utilização de créditos extemporâneos é necessário que reste configurada a não utilização em períodos anteriores, mediante retificação das declarações correspondentes, ou apresentação de outra prova inequívoca da sua não utilização.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

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

Em seu Recurso Voluntário, a Empresa suscitou questões preliminares e de mérito, apresentando as mesmas argumentações da sua Impugnação.

É o relatório.

**Voto**

Conselheiro Pedro Sousa Bispo, Relator.

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 contra empresa Lojas Americanas S.A, doravante chamada de LASA, que atua preponderantemente no comércio varejista para cobrança de diferenças das contribuições para o PIS e COFINS não cumulativos. As diferenças apuradas decorreram dos fatos a seguir indicados.

Exclusão indevida da base de cálculo das contribuições de créditos relativos a vários itens, conforme discriminado no Termo de Verificação Fiscal a seguir reproduzido:

- a) Desconto de créditos sobre Custo dos Serviços de Marketing (conta 41010013);
- b) Desconto de créditos sobre Despesas com material de embalagem (conta 51130001);
- c) Desconto de créditos sobre Despesas comuns de condomínio – lojas em shopping centers;
- d) Desconto de créditos sobre Despesas com aluguéis de imóveis já pertencentes ao contribuinte;
- e) Desconto de créditos sobre Despesas de teleprocessamento;
- f) Desconto de créditos sobre Depreciações;
- g) Desconto de créditos sobre Depreciação Máquinas e Equipamentos;
- h) Desconto de créditos sobre Depreciação benfeitorias/instalações; e

i) Desconto de créditos extemporâneos.

Também foram identificadas omissões de receitas não consideradas na base de cálculo das contribuições, conforme discriminado no Termo de Verificação Fiscal a seguir reproduzido:

- a) Resultados lançados em contas de “descontos”;
- b) Receitas de locação de quiosques; e
- c) Valores recebidos de instituições financeiras;

A primeira instância administrativa de julgamento manteve integralmente o lançamento fiscal.

Feitas essas considerações iniciais necessárias para o entendimento do caso, passa-se à análise das questões de mérito suscitadas pela Recorrente quanto aos créditos glosados sobre despesas e receitas omitidas.

### **Glosas de Insumos**

Nesse tópico, a Recorrente sustenta que a glosa de créditos efetuadas sobre insumos, e ratificadas pelos julgadores da DRJ, em igual sentido, ancoraram-se em uma interpretação restritiva do conceito de “insumo” para PIS e COFINS, o qual não se coaduna com o princípio da não cumulatividade previsto no parágrafo 12 do artigo 195 da Constituição Federal, a exemplo da posição de expoentes da Doutrina e dos mais recentes julgados proferidos pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, bem como, principalmente, com base no julgamento realizado pelo E. Superior Tribunal de Justiça no RE nº 1.221.170/PR, o qual definiu que o conceito insumo está vinculado à essencialidade ou relevância dos dispêndios em relação à atividade econômica do contribuinte.

Para melhor compreensão das matérias envolvidas, por oportuno, deve-se apresentar preliminarmente a delimitação do conceito de insumo hodiernamente aplicável às contribuições em comento (COFINS e PIS/PASEP), e em consonância com os artigos 3º, inciso II, das Leis nº10.637/02 e 10.833/03, com o objetivo de se saber quais são os insumos que conferem 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, a maioria dos Conselheiros 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:

#### **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)

Essa questão também já foi definitivamente resolvida pelo STJ, no Resp nº 1.221.170/PR, sob julgamento no rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), que estabeleceu conceito de insumo que se amolda aquele que vinha sendo usado pelas turmas do CARF, tendo como diretrizes os critérios da essencialidade e/ou relevância. Reproduzo a ementa do julgado que expressa o entendimento do STJ:

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEQUINTE DO CPC/2015).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.

4. Sob o rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

Vale reproduzir o voto da Ministra **Regina Helena Costa**, que considerou os seguintes conceitos de essencialidade ou relevância da despesa, que deve ser seguido por este Conselho:

**Essencialidade**, que diz respeito ao item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência;

**Relevância**, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do

serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual EPI), distanciando-se, nessa medida, da acepção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.

Embora o referido Acórdão do STJ não tenha transitado em julgado, de forma que, pelo Regimento Interno do CARF, ainda não vincularia os membros do CARF, a Procuradoria da Fazenda Nacional expediu a Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF<sup>1</sup>, com a aprovação da dispensa de contestação e recursos sobre o tema, com fulcro no art. 19, IV, da Lei nº 10.522, de 2002,<sup>2</sup> c/c o art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, o que vincula a Receita Federal nos atos de sua competência.

<sup>1</sup> Portaria Conjunta PGFN /RFB nº1, de 12 de fevereiro de 2014 (Publicado(a) no DOU de 17/02/2014, seção 1, página 20)

Art. 3º Na hipótese de decisão desfavorável à Fazenda Nacional, proferida na forma prevista nos arts. 543-B e 543-C do CPC, a PGFN informará à RFB, por meio de Nota Explicativa, sobre a inclusão ou não da matéria na lista de dispensa de contestar e recorrer, para fins de aplicação do disposto nos §§ 4º, 5º e 7º do art. 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, e nos Pareceres PGFN/CDA nº 2.025, de 27 de outubro de 2011, e PGFN/CDA/CRJ nº 396, de 11 de março de 2013.

§ 1º A Nota Explicativa a que se refere o caput conterá também orientações sobre eventual questionamento feito pela RFB nos termos do § 2º do art. 2º e delimitará as situações a serem abrangidas pela decisão, informando sobre a existência de pedido de modulação de efeitos.

§ 2º O prazo para o envio da Nota a que se refere o caput será de 30 (trinta) dias, contado do dia útil seguinte ao termo final do prazo estabelecido no § 2º do art. 2º, ou da data de recebimento de eventual questionamento feito pela RFB, se este ocorrer antes.

§ 3º A vinculação das atividades da RFB aos entendimentos desfavoráveis proferidos sob a sistemática dos arts. 543-B e 543-C do CPC ocorrerá a partir da ciência da manifestação a que se refere o caput.

§ 4º A Nota Explicativa a que se refere o caput será publicada no sítio da RFB na Internet.

§ 5º Havendo pedido de modulação de efeitos da decisão, a PGFN comunicará à RFB o seu resultado, detalhando o momento em que a nova interpretação jurídica prevaleceu e o tratamento a ser dado aos lançamentos já efetuados e aos pedidos de restituição, reembolso, ressarcimento e compensação.

(...)

<sup>2</sup> LEI No 10.522, DE 19 DE JULHO DE 2002.

Art. 19. Fica a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional autorizada a não contestar, a não interpor recurso ou a desistir do que tenha sido interposto, desde que inexistir outro fundamento relevante, na hipótese de a decisão versar sobre:

(Redação dada pela Lei nº 11.033, de 2004)

(...)

II - matérias que, em virtude de jurisprudência pacífica do Supremo Tribunal Federal, do Superior Tribunal de Justiça, do Tribunal Superior do Trabalho e do Tribunal Superior Eleitoral, sejam objeto de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda; (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

III -(VETADO). (Incluído pela Lei nº 12.788, de 2013)

IV - matérias decididas de modo desfavorável à Fazenda Nacional pelo Supremo Tribunal Federal, em sede de julgamento realizado nos termos do art. 543-B da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - Código de Processo Civil; (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)

V - matérias decididas de modo desfavorável à Fazenda Nacional pelo Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - Código de Processo Civil, com exceção daquelas que ainda possam ser objeto de apreciação pelo Supremo Tribunal Federal. (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)

(...)

§ 4º A Secretaria da Receita Federal do Brasil não constituirá os créditos tributários relativos às matérias de que tratam os incisos II, IV e V do caput, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput.

(Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

Nesse mesmo sentido, a Secretaria da Receita Federal do Brasil emitiu o Parecer Normativo nº 5/2018, com a seguinte ementa:

**Ementa. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDADA NO RESP 1.221.170/PR. ANÁLISE E APLICAÇÕES.**

Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade 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.

Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

a) o “critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço”:

a.1) “constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”; a.2) “ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”; b) já o critério da relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja”:

b.1) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”; b.2) “por imposição legal”.

Dispositivos Legais. Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.

Dessa forma, para se decidir quanto ao direito do crédito de PIS e da COFINS não-cumulativo é necessário que cada item reivindicado como insumo seja analisado em consonância com o conceito de insumo fundado nos critérios de essencialidade e/ou relevância definidos pelo STJ, ou mesmo, se não se trata de hipótese de vedação ao creditamento ou de outras previsões específicas constantes nas Leis nºs 10.637/2002, 10.833/2003 e 10.865/2005, para então se definir a possibilidade de aproveitamento do crédito.

Feitas essas considerações para melhor compreensão das matérias envolvidas, passa-se a análise das rubricas glosadas.

#### **Glosa de créditos sobre Custo dos Serviços de Marketing (conta 41010013)**

Explica a recorrente que os serviços de marketing constituem-se de ações de promoção e divulgação de marcas e produtos feitas pela Companhia em favor de seus fornecedores. Essas receitas de prestação de serviços são devidamente registradas na conta de resultado “Receita sobre Serviços de Marketing – 32010017” e oferecidas à tributação das contribuições ao PIS e a COFINS.

No exercício dessa atividade, a recorrente diz que incorre em custos necessários para a prestação dos serviços que são devidamente registrados na conta 41010013– “custo dos serviços de marketing”. Dentre esses custos de prestação de serviços em campanhas

---

§ 5o As unidades da Secretaria da Receita Federal do Brasil deverão reproduzir, em suas decisões sobre as matérias a que se refere o caput, o entendimento adotado nas decisões definitivas de mérito, que versem sobre essas matérias, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput. (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

§ 6o - (VETADO). (Incluído pela Lei nº 12.788, de 2013)

§ 7o Na hipótese de créditos tributários já constituídos, a autoridade lançadora deverá rever de ofício o lançamento, para efeito de alterar total ou parcialmente o crédito tributário, conforme o caso, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput. (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)

publicitárias, cita os pagamentos com propaganda em rádios, televisão (aberta e fechada) e demais veículos de mídia impressa (jornais, revistas, panfletos e encartes) e eletrônica (sites eletrônicos na *internet* e *email*). Dito isso, afirma que, por tais custos serem essenciais, relevantes e pertinentes à essa atividade de prestação de serviços, objeto do seu estatuto social, deve ser admitido o crédito sobre os valores totais constantes da conta 41010013 – “custo dos serviços de marketing” para abater do valor das contribuições.

A Fiscalização, por sua vez, afirma que não conseguiu estabelecer que os custos incorridos com propaganda pelo contribuinte (conta 41010013 – “custo dos serviços de marketing”) sejam associados com as receitas auferidas contabilizadas na conta 32010017 – “receitas sobre serviços de marketing”, seja porque tais receitas tenham outra natureza, pois o contribuinte não logrou êxito em comprovar que as receitas sejam relativas a serviços prestados de propaganda, seja porque os custos com propaganda não guardam relação direta com os valores cobrados dos fornecedores, uma vez que a propaganda claramente se destina a incrementar as vendas do próprio contribuinte. O contribuinte, no caso, é o contratante dos serviços de propaganda para o benefício do seu próprio negócio e não o prestador de tais serviços aos seus fornecedores. Além disso, verifica-se claramente que o contribuinte contabiliza diversos tipos de transação com seus fornecedores (renegociações, descontos, divergências em mercadorias, verbas de propaganda cooperada, recomposição de margem de lucro etc.) em diversas contas contábeis, oferecendo à tributação do PIS e da COFINS apenas parte dessas receitas e se aproveitando de todo o crédito relativo a gastos com propaganda própria, como se tais gastos fossem insumos de prestação de serviços de propaganda.

Conforme se percebe, existem dois pontos controvertidos na operação em comento: a primeira diz respeito a possibilidade de caracterizar os valores recebidos pela LASA dos seus fornecedores como “receita de prestação de serviços de propaganda” e a segunda trata da possibilidade de se calcular créditos de PIS e COFINS sobre os custos diretos relacionados com essa atividade, contabilizados na conta 41010013 – “custo dos serviços de marketing”.

Sobre a possibilidade de empresas do ramo varejista obter receitas de prestação de serviços de propaganda e marketing, o Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, redator designado para o voto vencedor do acórdão nº93.03.010.101 da CSRF/1ª Turma, analisou essa questão com propriedade em caso envolvendo a própria LASA, referente a período de apuração diferente do aqui analisado:

Segundo a Contribuinte a receita auferida diz respeito à recuperação de custos e despesas com propagandas na TV, jornais, revistas, panfletos e encartes que estão refletidas nas contas contábeis **51150003** - Recuperação de Propaganda - Cadastro e **51150007** - Propaganda -Cartas, pois no entendimento da Fiscalização os valores não guardam correspondência direta com os custos de confecção do material publicitário.

Informa que oferece à tributação somente a diferença entre o custo com propaganda e Marketing e o valor recuperado, informando, em caso de saldo positivo, o respectivo valor na linha “*TOTAL DEMAIS RECEITAS*” constante da DACON, adicionada na base de cálculo da Ficha 17B. No presente feito, a empresa não incluiu, na base de cálculo de PIS e COFINS, as bonificações por considerá-las como indenização ou ressarcimento de propaganda.

No entanto, como pode ser observado, da descrição elaborada pela própria empresa (doc, à fl. 289), **percebe-se o nítido o caráter de prestação de serviços** pela Contribuinte em relação a esta conta. Em troca de ações de marketing dentro da loja, recebe um percentual fixo em relação ao valor das mercadorias. O fato de que **o pagamento desses serviços seja feito por meio de desconto da fatura das**

**mercadorias não desnatura seu caráter de prestação de serviços de marketing**, muito menos a forma, equivocada, de contabilizá-los como redutores de custo, o que evidentemente não são. O custo da mercadoria não foi alterado pelas ações de marketing efetivadas, o que houve é remuneração dessas ações de marketing, por parte dos fornecedores.

Nesse diapasão, o Acórdão recorrido assentou que os valores recebidos a título de custeio dos gastos de propaganda com a exposição dos produtos de cada fornecedor dentro das lojas, consistem em receitas de prestação de serviços e, por isso, devem compor a base de cálculo para fins de incidência do PIS e da COFINS.

(negritos nossos)

Observa-se ser possível a obtenção de receita de prestação de serviços de propaganda e marketing pela varejista, ainda que o pagamento desses serviços sejam feitos por meio de desconto da fatura das mercadorias, pois isso não desnatura seu caráter de prestação de serviços de marketing.

No caso ora analisado, a Auditoria informa que os valores lançados na conta 32010017 – “receitas sobre serviços de marketing” foram comprovadas por meio de notas fiscais de prestação de serviços de publicidade e propagandas. Além disso, foi apresentado, por amostragem, contrato lavrado com fornecedor denominado de “Carta Contrato de Rateio de Custo de Campanha Publicitária”.

Noticia-se, ainda, no TVF que os valores recebidos relativos a esses contratos de compartilhamento de ações publicitárias, em algumas situações, o contribuinte reconheceu a receita para efeito do cálculo do PIS e da COFINS, a exemplo da conta 32010017 – “receitas sobre serviços de marketing” ora analisada, enquanto em outras situações a empresa lançou os valores recebidos como recuperação de custo/despesa, não oferecendo à tributação das contribuições, a exemplo dos valores registrados nas contas - Conta 52010012 – “descontos incondicionais baixa de preço”, Conta 52010001 – “descontos incondicionais” e - Conta 61030001 – “descontos obtidos fornecedores/outro”. Para essa última situação, a análise da natureza jurídica dessas contas será feita posteriormente neste voto, no tópico de “Receitas Omitidas”.

Assim, com base nas considerações anteriores e na documentação apresentada, entendo ser possível concluir que os valores contabilizados na conta 32010017 – “receitas sobre serviços de marketing” tratam de obtenção de receita de prestação de serviços de marketing e propaganda pela recorrente, conforme prevê o seu objeto social.

No que se refere aos custos envolvidos nessa prestação de serviços de marketing, em resposta ao Termo de Intimação 002, o contribuinte apresentou, para os lançamentos relativos aos custos de serviços de marketing, notas fiscais de serviço de contratação de serviços gráficos e de agenciamento de publicidade e propaganda em TV.

No TVF é informado que todos os custos/despesas com campanhas publicitárias foram registrados na conta 41010013 – “custo dos serviços de marketing”, tanto as relacionadas com a prestação de serviços em comento (publicidade e propagandas compartilhadas com fornecedores), como aquelas relacionadas com as campanhas da própria recorrente visando incrementar a revenda dos seus produtos.

A recorrente em diversas passagens da sua defesa também confirma que os custos envolvidos com publicidade e propaganda compartilhadas com fornecedores lhe beneficiam:

(...)

Com efeito, a Recorrente, a exemplo de todas as empresas que atuam no ramo de venda no varejo, intensifica a propaganda em rádios, televisão (aberta e fechada) e demais veículos de mídia impressa (jornais, revistas, panfletos e encartes) e eletrônica (sítios eletrônicos na *internet* e *email*) **visando o incremento de suas vendas.**

(...)

**Não se olvide que a veiculação de propaganda beneficia a própria Recorrente**, por evidente. Contudo, inegáveis são os efeitos positivos aos fornecedores pela maior exposição de suas marcas e produtos e consequente aumento de vendas. É exatamente por tais benefícios que os fornecedores pagam à Recorrente por serviços de marketing, independentemente de avença formal, fórmula do valor cobrado e de formas de pagamento.

(negrito nosso)

Percebe-se que resta comprovado nos autos que na referida conta de despesa/custo são contabilizados valores relacionados com as receitas de prestação de serviços de marketing e a revenda de mercadorias, bem como que a recorrente efetuou o creditamento das contribuições sobre a totalidade do saldo ali existente.

Procedendo dessa forma, a recorrente pleiteia que o conceito de insumo seja aplicado também ao seu ramo de atividade (comércio varejista), mormente com relação às despesas com publicidade e propaganda que também que beneficiaram no incremento dos produtos revendidos.

Entendo que não se pode admitir esse alargamento do conceito de insumo visando a aplicação em sua atividade de comércio (revenda de bens), por inexistir autorização legal para tanto. Na comercialização de mercadorias que não foram produzidas ou fabricadas pelo contribuinte, somente há o direito ao creditamento sobre os bens adquiridos para revenda, com base nos incisos I dos arts. 3º das Leis nos 10.833/2003 e 10.637/2002, mas não com base nos incisos II desses artigos, pois ausente, nesse caso, o processo produtivo de prestação de serviços ou de produção ou fabricação de bens requerido neste inciso.

Os dispositivos legais que definem os critérios para o direito de crédito por insumos 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 publicidade de propaganda próprios visando incrementar as suas vendas não se enquadram ao caso como insumo, uma vez que a atividade desenvolvida pela Recorrente não se trata de atividade de industrialização e nem prestação de serviços. As despesas incorridas com publicidade e propaganda, embora, em tese, possam ser essenciais à atividade comercial de revenda desenvolvida Recorrente, não podem dar direito a crédito por falta de previsão legal.

Abaixo, reproduzem-se parcialmente as ementas de alguns julgados do CARF que expressam o mesmo entendimento sobre a matéria:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL/COFINS

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

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.

(...)"

(Processo nº 16682.720148/2015-67; Acórdão nº 3402005.553; Relator Conselheiro Pedro Sousa Bispo; sessão de 29 de agosto de 2018)

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social Cofins

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

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

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

(Processo nº 13855.721049/201151; Acórdão nº 9303006.689; Relator Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal; sessão de 12/04/2018)

PIS/COFINS. STJ. CONCEITO ABSTRATO. INSUMO. ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. PROCESSO PRODUTIVO.

O Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, decidiu pelo rito dos Recursos Repetitivos no sentido de que o conceito de insumo, para fins de creditamento das contribuições sociais não cumulativas (arts. 3º, II das Leis nºs 10.833/2003 e 10.637/2002), deve ser aferido segundo os critérios de essencialidade ou de relevância para o processo produtivo da contribuinte, os quais estão delimitados no Voto da Ministra Regina Helena Costa.

O critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência.

A relevância, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva, seja por imposição legal, distanciando-se, nessa medida, da aceção de pertinência na produção ou na execução do serviço.

Vale dizer que, no referido julgado, foi estabelecido apenas um conceito abstrato de insumo para fins de interpretação do inciso II do art. 3º das Leis nºs 10.833/2003 e 10.637/2002, cabendo ao julgador avaliar, em cada caso concreto, se o insumo em questão enquadra-se ou não nesse conceito, além de não caracterizar hipótese de vedação legal ou de tratamento específico em outro dispositivo das Leis nºs 10.637/2002, 10.833/2003 e 10.865/2005 (Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFNMF).

PIS/COFINS. COMERCIALIZAÇÃO DE MERCADORIAS. INSUMOS. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Os incisos II dos arts. 3º das Leis nos 10.833/2003 e 10.637/2002 não contemplam a atividade de comercialização de mercadorias, mas tão somente a prestação de serviços e a produção ou fabricação de bens.

Na comercialização de mercadorias que não foram produzidas ou fabricadas pela contribuinte, somente há o direito ao creditamento sobre os bens adquiridos para revenda, com base nos incisos I dos arts. 3º das Leis nos 10.833/2003 e 10.637/2002, mas não com base nos incisos II desses artigos, pois ausente o processo produtivo de prestação de serviços ou de produção ou fabricação de bens requerido neste inciso.

(Processo nº 13864.720140/2016-55; Acórdão nº 3402006.026; Relatora Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula; sessão de 12 de dezembro de 2018)

Confirma-se, assim, conforme se depreende do conceito de insumo adotado neste voto, delimitado pela Ministra Regina Helena Costa em seu voto no REsp nº 1.221.170/PR, que somente há insumos geradores de créditos da não cumulatividade do PIS/Pasep e da COFINS nas atividades de **produção de bens** destinados à venda e de **prestação de serviços a terceiros**.

Nesse mesmo sentido, o Parecer Normativo SRF nº5, de 17 de dezembro de 2018, no qual apresenta-se as principais repercussões no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil decorrentes da definição do conceito de insumos na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins estabelecida pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR:

2. INEXISTÊNCIA DE INSUMOS NA ATIVIDADE COMERCIAL

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

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

Além disso, como nos autos o contribuinte não logrou êxito em comprovar que todos os custos com propaganda registrados na conta 41010013 – “custo dos serviços de marketing” guardam relação direta com os valores cobrados dos fornecedores a título de prestação de serviços, tampouco a empresa apresentou qualquer segregação contábil ou rateio dessas despesas/custos, uma vez que a propaganda claramente se destina principalmente a incrementar as vendas do próprio contribuinte, não se admite o cálculo de crédito sobre o total dessa conta, estando correta a glosa efetuada pela Fiscalização.

Por fim, vale lembrar que se o Fisco efetua o lançamento fiscal fundado nos elementos apurados na ação fiscal, cabe ao autuado, na sua contestação, apresentar provas inequívocas de fatos impeditivos, modificativos ou extintivos de tal direito do Fisco. No caso concreto, a empresa não trouxe aos autos elementos hábeis e suficientes para comprovar o seu direito creditório sobre a referida despesa/custo.

Assim, com base nesses fundamentos, deve ser mantida a glosa.

**Glosa de créditos sobre Despesas com material de embalagem (conta 51130001)**

As despesas aqui glosadas, conforme conta no TVF, tratam de gastos com embalagens, basicamente sacolas plásticas, fornecidas aos clientes nas lojas para embalar as mercadorias adquiridas.

No seu recurso, embora a Recorrente reconheça que não industrializa esses produtos, pugna que as embalagens sejam consideradas insumos na sua atividade comercial, pois explica que são essenciais, relevantes e pertinentes à sua atividade fim, nos termos da Legislação e da Jurisprudência do STJ (RESP nº1.221.170), podendo gerar créditos a serem considerados na apuração da base de cálculo do PIS/COFINS.

Conforme antes consignado, a Recorrente não é empresa industrial, sua atividade principal é comercial. Considerando tal informação, entendo que as embalagens não podem ser consideradas como insumos.

Para evitar repetição, reporto-me às considerações feitas no tópico anterior para refutar os argumentos da Recorrente no sentido de que o referido gasto seja considerado insumo.

Mantém-se, portanto, a glosa efetuada pela Fiscalização.

#### **Glosa de créditos sobre Despesas comuns de condomínio – lojas em shopping centers**

Nessa infração a Fiscalização informa que a empresa se credita das seguintes despesas comuns rateadas entre os condôminos de centros comerciais e shopping centers:

- Luz e Força – conta 51110004;
- Condomínios – conta 51140005;
- Ar Condicionado – Água Gelada – conta 51140008.

Neste ponto, argumenta a Recorrente que a despesa de condomínio, na qual estão incluídas as despesas com luz e força, ar condicionado central e fornecimento de energia térmica para sistema de resfriamento, 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 incisos 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, ainda, 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.

No entanto, deve ser revertida a glosa com relação à Luz e Força (conta 51110004), no valor que esteja discriminado na conta de condomínio, por ter previsão expressa legal no art. 3º, IX, da Lei nº 10.637/2002 e art. 3º, III, da Lei nº 10.833/2003.

Assim, deve ser revertida a glosa relativa à energia (Luz e força-conta contábil 51110004), no valor que esteja discriminado na conta de condomínio, devendo ser mantida a glosa sobre as demais parcelas de despesas de condomínio.

#### **Glosa de créditos sobre Despesas com aluguéis de imóveis já pertencentes ao contribuinte**

Conforme consta no TVF, a Fiscalização procedeu a glosa dos créditos apropriados sobre despesas de aluguéis com imóveis que foram de propriedade da recorrente e transferidos, em sua maioria, à empresa Empreendimentos Imobiliários São Carlos S/A, CNPJ 29.780.061/0001-09, a locadora, mediante subscrição em aumento de capital, nos termos da Assembléia Geral Extraordinária de 30 de dezembro de 1998, o que é vedado pelo art. 31, § 3º, da Lei nº 10.865/2004, a seguir transcrito:

Art. 31. É vedado, a partir do último dia do terceiro mês subsequente ao da publicação desta Lei, o desconto de créditos apurados na forma do inciso III do § 1º do art. 3º das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, relativos à depreciação ou amortização de bens e direitos de ativos imobilizados adquiridos até 30 de abril de 2004.

(...)

§ 3º É também vedado, a partir da data a que se refere o caput, **o crédito relativo a aluguel e contraprestação de arrendamento mercantil de bens que já tenham integrado o patrimônio da pessoa jurídica.**

(negritos nossos)

O dispositivo legal transcrito deixa claro a vedação do contribuinte se apropriar de créditos referentes a despesas com aluguéis de imóveis que já tenha integrado o seu patrimônio.

A recorrente não contesta que tenha já sido proprietária dos bens objetos da glosa, apenas centra a sua defesa no fato de que a mudança de titularidade de propriedade dos bens se deu bem antes da entrada em vigor da restrição presente na Lei nº10.865/2004, e tal vedação não se aplicaria, uma vez que significaria a desconstituir ato jurídico perfeito e admitir a retroatividade de lei, previstos na Lei de Introdução ao Código Civil - LICC.

Essa mesma questão foi analisada com maestria pelo Conselheiro Relator Robson José Bayerl, no acórdão 3401004.398, da 4ª Câmara/1ª Turma Ordinária, que concluiu pela impossibilidade de creditamento na operação, conforme se pode conferir no trecho a seguir transcrito:

Considerando que a lei em comento foi publicada em edição extra do DOU de 30/04/2004, com vigência a partir de 31/07/2004, desde então passou a ser vedada a apropriação de crédito relativo a aluguel de bens que já tenham integrado o patrimônio da pessoa jurídica, não havendo qualquer ressalva, pouco importando qual objetivo negocial tenha orientado a transferência patrimonial ou mesmo a época em que realizada.

Distintamente do que prega o recorrente, não vislumbro ofensa ao ato jurídico perfeito ou mesmo ao direito adquirido, em violação às disposições da Lei de Introdução ao Código Civil – LICC, isso porque não foi posto em dúvida a licitude ou higidez do negócio jurídico correspondente, realizado em 31/12/1998, mas tão somente a impossibilidade de apropriação de crédito à situação mencionada, tampouco pretendendo a norma propagar efeitos retroativos, mas puramente prospectivos, como deixa clara o texto legal.

Tocante ao suposto direito adquirido, data máxima vênica, não vejo como possa se configurar um direito ad aeternum de crédito, sem que norma superveniente tenha condições de alterá-lo, mormente diante da relação jurídica tributária, que, por natureza, configura obrigação de trato sucessivo.

Nesse sentido, é firme a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal de que não há direito adquirido a regime jurídico (RE 668.604 AgR/ES, RMS 27.396 AgR/DF, RMS 23.368 AgR/DF, RE 706.240 AgR/SP, etc.), assim entendido o conjunto de direitos, deveres e obrigações inerentes a uma dada relação tutelada pelo direito, como ocorre com a relação jurídica tributária.

O direito de crédito não nasce exclusivamente da abstração da lei, mas principalmente da ocorrência do fato definido como gerador da obrigação tributária, segundo a norma então vigente, de modo que, enquanto não concretizado, há mera expectativa de direito, que, pela sua natureza, via de regra, não é passível de aquisição.

Assim, o ato jurídico perfeito ou mesmo o direito adquirido somente seriam vilipendiados se a pretensão fiscal almejasse retroceder a aplicação da norma a fatos que lhe são anteriores, o que definitivamente não é o caso.

Outrossim, o fato de existirem decisões judiciais que declararam, em controle difuso, a inconstitucionalidade do indigitado art. 31 da Lei nº 10.865/04, ou mesmo a existência de recurso extraordinário com repercussão geral reconhecida, ainda pendente de manifestação meritória, não pode ser alçado a justificativa aceitável para afastar a aplicação de norma ainda válida e vigente, por expressa vedação do art. 26A do Decreto nº 70.235/72, refletido no art. 62 do RICARF/15 (Portaria MF 343/15).

Por concordar com os fundamentos do voto transcrito, adoto-os como as minhas razões de decidir para manter a glosa neste item.

### **Glosa de créditos sobre Despesas de teleprocessamento**

Conforme informado pela recorrente, a conta "Teleprocessamento com direito a crédito - 51110009" "registra as despesas decorrentes da contratação de serviços de rede corporativa para tráfego de dados, voz e vídeo (telecomunicação restrita).

A referida despesa é lastreada em contrato lavrado com a Embratel e em notas fiscais de prestação de serviços. O objeto do contrato de prestação de serviços celebrado com a Embratel diz que trata de "prestação pela Embratel ao cliente do serviço REDE ÚNICA DE DADOS (SERVIÇO), o qual consiste no provimento de telecomunicação restrita, através de uma rede corporativa para tráfego bidirecional de dados, voz e vídeo, interligando dois ou mais endereços preestabelecidos pelo cliente". As contas de prestação de serviços apresentadas descrevem os seguintes serviços: gerência de rede, serviços de rede, de internet via Embratel, serviço "Business Security" e serviços "primelink lan to lan".

A recorrente informa que, por meio desse sistema, é promovida a troca de informações entre as lojas e as operadoras de cartão de crédito e/ou débito, permitindo a efetivação das vendas por este meio de pagamento.

Afirma ainda que diante das características e funções de que se reveste o sistema de interconexão e transferências de dados, demonstrada fica sua imprescindibilidade, essencialidade e relevância para o desempenho das atividades fins da Recorrente, pois representa custo, encargo e/ou despesa imprescindível à operação mercantil, devendo por isso ser considerada como insumo da sua atividade fim de comércio, nos termos determinados pela jurisprudência do STJ (RESP nº1.221.170).

Entendo que esses tipos de serviços só podem ser considerados como insumo na prestação de serviço ou na produção de um bem, em consonância com o inciso. II do artigo. 3º da Lei nº 10.833/03. No entanto, conforme explicado, a empresa fiscalizada aplica os referidos serviços na sua atividade preponderantemente de comércio varejista, como antes demonstrado. Para evitar repetição, reporto-me às considerações feitas no tópico "**Glosa de créditos sobre Custo dos Serviços de Marketing (conta 41010013)**" para refutar os argumentos da Recorrente no sentido de que o referido gasto seja considerado insumo.

Dessa forma, mantém-se a glosa efetuada pela Fiscalização.

### **Glosa de créditos sobre Depreciação Máquinas e Equipamentos**

Nesse tópico, a recorrente explica que, por atuar no seu ramo varejista, utiliza equipamentos de ECF-PDV (equipamentos de informática), além dos equipamentos geradores de energia elétrica utilizados nas lojas da Recorrente para garantir a armazenagem de bens perecíveis, além das próprias atividades da Recorrente, no caso de interrupção do fornecimento de energia elétrica. Sobre tais bens informa que calculou créditos sobre a depreciação incidente sobre esses bens, haja vista que entende que inegavelmente são bens incorporados ao ativo imobilizado da empresa e guardam relação com as atividades desempenhadas pela recorrente na revenda de mercadorias.

Nesse contexto, portanto, entende a recorrente que se tem claro o fundamento pelo qual a recorrente faz jus à apropriação de créditos de PIS e COFINS sobre a depreciação das máquinas, equipamentos e bens incorporados ao seu ativo imobilizado, indispensáveis ao desenvolvimento da sua atividade preponderantemente comercial.

Entendo que a glosa deve ser mantida, com fundamento no art.3º, VI e VII, da Lei nº10.833/03, já que a atividade preponderante desenvolvida pela recorrente não se identifica com a “produção de bens” ou “prestação de serviços”. Eis os dispositivos permissivos de crédito incidentes sobre as depreciações:

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

(...)

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

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

VIII - bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;

IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

(...)

§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)

(...)

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI, VII e XI do caput, incorridos no mês; (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

(negrito nosso)

Como se vê, as máquinas e equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, com exceção das edificações e benfeitorias, somente geram crédito quando utilizados na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços e, no caso da empresa, os referidos bens (“equipamentos de informática” - conta 13201125 e “máquinas e equipamentos” - conta 13201120) são aplicados no seu ramo de atividade preponderante comercial, especificamente varejista.

#### **Glosa de créditos sobre amortização/depreciação de benfeitorias/instalações de terceiros**

No que se refere às amortizações calculadas sobre as instalações e benfeitorias de terceiros, noticia-se no TVF que a empresa teria se utilizado da taxa de amortização de 10% ao ano para as benfeitorias efetuadas em imóveis de terceiros locados (edifícios) pelo prazo de 10 anos. Ocorre que no cálculo efetuado pela recorrente, a Fiscalização observou que estavam incluídas benfeitorias efetuadas em bens próprios que estão sujeitas à depreciação nas mesmas condições do bem objeto na benfeitoria, notadamente de 4% ao ano.. Dessa forma, a Fiscalização procedeu a glosa dos créditos calculados incorretamente sobre a parcela excedente da amortização que excedeu a taxa de depreciação do imóvel (edifício).

A recorrente alega que o prejuízo ao Fisco alegado pela Auditoria de fato não ocorreu, vez que amortizou/depreciou o imóvel no prazo de 10 anos (10% ao ano), mas o art.6º da Lei nº11.488/2007 lhe permite ter optado pelo desconto dos créditos no prazo de até 2 anos, *in verbis*:

Art. 6º As pessoas jurídicas poderão optar pelo desconto, no prazo de 24 (vinte e quatro) meses, dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins de que tratam o inciso VII do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e o inciso VII do caput do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, **na hipótese de edificações incorporadas ao ativo imobilizado, adquiridas ou construídas para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.**

§ 1º Os créditos de que trata o caput deste artigo serão apurados mediante a aplicação, a cada mês, das alíquotas referidas no caput do art. 2º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, ou do art. 2º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, conforme o caso, sobre o valor correspondente a 1/24 (um vinte e quatro avos) do custo de aquisição ou de construção da edificação.

(negrito nosso)

Não procede a alegação da recorrente, isso porque, como se confere no dispositivo transcrito, o caso de antecipação de desconto de créditos previsto diz respeito aquelas edificações utilizadas na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, porém, como já restou comprovado ao longo deste voto, a recorrente exerce atividade preponderantemente comercial, não fazendo jus ao crédito previsto nesse dispositivo.

Assim, como a Fiscalização logrou êxito em comprovar o erro cometido pela recorrente, vez que incluiu indevidamente as benfeitorias em edificações próprias no cômputo das benfeitorias em edificações de terceiros, resultando no cálculo de créditos sobre amortização/depreciação desse último em valor superior ao permitido, tem-se por correta a glosa efetuada.

#### **Desconto de créditos extemporâneos**

Informa a Fiscalização que a empresa realizou ajustes na apuração das contribuições nos meses de maio, setembro e dezembro de 2014 a título de apropriação de créditos extemporâneos. Intimada a comprovar a natureza dos créditos apropriados, a empresa informou que se tratam de gastos de períodos anteriores, referentes às seguintes despesas/custos:

| PERÍODO DE APURAÇÃO | AJUSTE CRÉDITO PIS (R\$) | AJUSTE CRÉDITO COFINS (R\$) | CRÉDITO EXTEMPORÂNEO RELATIVO A:                         |
|---------------------|--------------------------|-----------------------------|----------------------------------------------------------|
| mai/14              | 95.558,74                | 440.149,35                  | Armazenagem refrigerada de produtos para venda na Páscoa |
| set/14              | 1.608.918,46             | 7.410.775,94                | Serviços de teleprocessamento de dados                   |
| dez/14              | 198.852,98               | 915.928,89                  | Aquisição de emissores de cupom fiscal                   |

Ao analisar os referidos créditos, a Fiscalização sustenta que não se admite a apropriação de créditos fora do período de sua aquisição.

Afirma a Fiscalização que pelo simples fato de se referirem a créditos referentes a períodos de apuração anteriores diretamente lançados em meses subsequentes, os ajustes efetuados pelo contribuinte não possuem amparo legal. No caso, ele deveria ter retificado a apuração para os períodos em que foram constatadas incorreções, trazendo e demonstrando os efeitos destas retificações até o presente, e, inclusive, apresentando retificações para as declarações apresentadas à Administração, relativas aos períodos afetados.

O contribuinte, por sua vez, argumenta que a exigência de apresentação de declarações retificadoras é descabida, e não se sustenta, pois, o direito da Recorrente não pode

ser obstado pela exigência do cumprimento de obrigações meramente formais, sob pena de causar o enriquecimento ilícito da Fazenda pelo pagamento a maior efetuado.

Feitas essas breves considerações sobre a questão fática que envolve a controvérsia, passa-se a sua análise.

Como se sabe, a legislação das contribuições nos §§4º dos arts. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 previu a possibilidade do contribuinte descontar nos meses subsequentes eventuais créditos oriundos de meses anteriores, nos seguintes termos:

Art. 3º (...)

(...)

**§ 4º O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes.**

(negrito nosso)

Quanto aos créditos extemporâneos, as turmas do CARF tem entendido que, além da forma indicada pela Receita Federal, no sentido da correção de erros na apuração da contribuição, por meio da realização de retificação do DACON, com a conseqüente apuração de contribuição paga a maior, se houver, ou alteração do saldo do trimestre a ser repassado para o trimestre seguinte, existe outra possibilidade aceita, sem a necessidade de retificação desses demonstrativos, desde que a empresa comprove, por meio de documentação hábil, a existência do crédito e o não aproveitamento anterior do mesmo (entre o mês da aquisição do bem ou serviço e o mês de aproveitamento extemporâneo), assegurando-se, dessa forma, a não ocorrência do duplo aproveitamento de créditos pelo contribuinte.

Nesse sentido, em outras oportunidades as Turmas do CARF já se pronunciaram sobre esse tema, dos quais destacam-se os trechos dos votos dos Conselheiros Alexandre Kern e Rosaldo Trevisan, admitindo a relevação da formalidade de retificação das declarações e demonstrativos desde que demonstrada pela interessada a ausência de utilização do crédito extemporâneo em outros períodos:

Processo nº 12585.720420/201122

Acórdão nº 3402002.603

4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária

Sessão de 28 de janeiro de 2015

Relator: Alexandre Kern

(...)

Aproveitamento de Créditos Extemporâneos

(...)

A matéria no entanto já tem entendimento em sentido contrário, plasmado, por exemplo, no Acórdão nº 3403002.717, de 29 de janeiro de 2014 (Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, unânime), em que ficou assente a necessidade de que reste documentado o aproveitamento dos créditos, mediante as retificações das declarações correspondentes, de modo a não dar ensejo a duplo aproveitamento, ou a irregularidades decorrentes. Admite-se a possibilidade de relevar formalidade de retificação das declarações desde que demonstrada conclusiva e irrefutavelmente, a ausência de utilização do crédito extemporaneamente registrado. De se reconhecer, no entanto, que a retificação das declarações é extremamente mais simples.

Assim, omitindo-se em proceder à prévia retificação do Dacon respectivo e sem fazer prova cabal de que não aproveitou o crédito anacrônico, deve-se manter a glosa.

(...)

Acórdão nº 3403002.717

4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária

Sessão de 29 de janeiro de 2014

Relator: Rosaldo Trevisan

(...)

Cabe destacar de início, que, por óbvio, a ausência de retificação a que se refere o fisco, é referente aos períodos anteriores, pois o que se busca é evitar o aproveitamento indevido, ou até em duplicidade. As retificações, como destaca o fisco, trazem uma série de consequências tributárias, no sentido de regularizar o aproveitamento e torna-lo inequívoco.

Quanto à afirmação de que a recorrente cumpriu em demonstrar a ausência de utilização anterior dos referidos créditos, indicando genericamente todos os documentos entregues à fiscalização e/ou acostados na impugnação, não logra instaurar apresentar elementos concretos que ao menos instaurem dúvida no julgador, demandando diligência ou perícia. Aliás, a perícia solicitada ao final do recurso voluntário considera-se não formulada pela ausência dos requisitos do art. 16, IV do Decreto no 70.235/1972, na forma do § 1º do mesmo artigo.

No mais, acorda-se com o julgador de piso sobre a necessidade de que reste documentado o aproveitamento dos créditos, mediante as retificações das declarações correspondentes, de modo a não dar ensejo a duplo aproveitamento, ou a irregularidades decorrentes. E, ainda que se relevasse a formalidade de retificação das declarações, não restou no presente processo demonstrada conclusivamente, como exposto, ausência de utilização anterior dos referidos créditos.

Sobre a afirmação de que a autuação "funda seu entendimento tão somente em uma solução de consulta, formulada por outro contribuinte", é de se reiterar de que forma o fisco utilizou soluções de consulta na autuação (fl. 35 do Termo de Verificação Fiscal):

O segundo requisito diz respeito à necessária retificação, em todos os períodos pertinentes, de todas as declarações (DAConS, DCTFs e DIPJs) cujos valores são alterados pelo recálculo e refazimento da apropriação de créditos de PIS e COFINS. Isto porque este procedimento implica também o recálculo de todos os tributos devidos em cada período de apuração, especialmente o Imposto de Renda e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

É que na sistemática da não cumulatividade, qualquer apropriação de créditos de PIS e de COFINS, resulta, necessariamente na redução, em cada período de apuração, de custos ou despesas incorridas e, por consequência, na elevação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Há diversas soluções de consulta no âmbito da RFB, que exprimem o entendimento acima, dentre elas citaremos a Solução de Consulta no 14 SRRF/6aRF/DISIT, de 17/02/2011, a Solução de Consulta no 335 SRRF/9aRF/DISIT, de 28/11/2008, e a Solução de Consulta no 40 SRRF/9aRF/DISIT, de 13/02/2009.

Assim, patente que as soluções de consulta não são (e sequer constam no campo correspondente) a fundamentação da autuação.

(...)

Em adição ao que a DRJ estabelece, agregamos somente a possibilidade de, na ausência das retificações, haver comprovação inequívoca do alegado por outros meios, o que não se visualiza no caso dos presentes autos. É de se reconhecer, contudo, que extremamente mais simples é a retificação das declarações.

(...)

No caso concreto, percebe-se que a recorrente não efetuou a retificação das DACONs e DCTFs, tampouco trouxe aos autos comprovação inequívoca de que não aproveitou os referidos créditos extemporâneos em períodos anteriores à utilização. Apenas as cópias das DACONs juntadas, desacompanhadas dos respectivos registros contábeis, não se mostram suficientes para comprovar que o crédito pleiteado não foi anteriormente utilizado pela empresa.

Se não bastasse isso, a Fiscalização ainda demonstrou que os créditos apurados pelo contribuinte eram indevidos, conforme se verá a seguir.

Preliminarmente, para as despesas envolvidas com serviços de Teleprocessamento e de aquisição de emissores de cupons fiscais (equipamentos de informática), remete-se para as conclusões dos itens **“Glosa de créditos sobre Despesas de teleprocessamento”** e **“Glosa de créditos sobre Depreciação Máquinas e Equipamentos”**, onde essas matérias foram devidamente discutidas e repetem-se no presente tópico.

No que se refere aos créditos extemporâneos considerados no mês de maio/2014, a recorrente informa que tratam de serviços de armazenagem refrigerada para a venda de ovos na páscoa, ocorridos no período de 04/2019 a 04/2014.

De acordo com a documentação apresentada pela empresa, as despesas incorridas se referem a serviços de armazenagem carga controlada, seguro, recepção de carga, reserva de espaço, seguro contra incêndio, pallets, armazenagem de produtos operação Páscoa, recebimento, separação, expedição, seguro sazonal, tickets refeição, armazenagem sazonal etc.

Percebe-se, assim, que se tratam de despesas de armazenagem, movimentação de cargas e seguros ocorridas em período anterior à venda dos produtos, conforme afirma a Fiscalização. Essa informação é confirmada também pela própria empresa, em trecho do seu recurso, no qual afirma que esses serviços de armazenagem e fretes na estocagem dos chocolates e posterior transporte dos produtos até as lojas da LASA:

Enquanto essas mercadorias (chocolates e demais gêneros alimentícios sensíveis ao calor) são mantidas em estoque e, depois, quando são transportadas às lojas, precisam ser mantidas em condições ideais de temperatura, o que é de responsabilidade do fornecedor contratado para essa finalidade.

Como se observa, não é possível calcular crédito com base no inciso IX do art. 3º da leis 10.637/02 e 10.833/03 ou inciso II artigo 15 da Lei nº10.833/03, uma vez as operações aqui envolvidas ocorrem em período anterior a venda, não se subsumindo, por isso, a esses dispositivos.

Ademais, como já restou consignado no presente voto, não é possível também se calcular créditos com base no inciso II, do art. 3º da leis 10.637/02 e 10.833/03 no ramo de atividade da recorrente, vez que os serviços aqui envolvidos são aplicados na atividade de revenda de mercadorias.

Em consequência, deve ser mantida a decisão recorrida.

### **Omissões de Receitas**

Noticia-se no TVF que os fornecedores “pagam” um valor a LASA em contraprestação a veiculação conjunta do seu produto em campanhas publicitárias da varejista. Tal acordo é firmado mediante a lavratura de contratos do tipo “Cartas contrato de Rateio de Custo de Campanha Publicitária”. A Fiscalização constatou que não existe um padrão uniforme para o tratamento tributário conferido a essas verbas auferidas vez que parte é reconhecida pela recorrente como receita e oferecida a tributação ao PIS e a COFINS, quando contabilizada nas contas 32010017 – “receita sobre serviços de marketing” e 51070037 - “recuperação serviços de

marketing”, enquanto outra parte é considerada como redução de custo/despesa ou desconto decorrente de renegociação de preços. Nesse último caso, os valores envolvidos foram contabilizados nas contas contábeis Conta 52010012 – “descontos incondicionais baixa de preço”, Conta 52010001 – “descontos incondicionais” e Conta 61030001 – “descontos obtidos fornecedores/outro”<sup>3</sup>. Essas contas, embora sejam de resultado, a empresa entendeu que não têm natureza de receita e não as ofereceu a tributação das contribuições.

Ao longo da sua defesa, a empresa faz longa exposição sobre o conceito de receita a fim de defender que os referidos descontos contabilizados não possuem essa natureza e, por consequência, estão fora do campo de incidência das contribuições. Extrai-se do conceito de receita defendido que esta se caracteriza como a entrada de recursos no patrimônio da pessoa jurídica, integrando-o em caráter definitivo. Argumenta que, no caso em exame, a Recorrente não está recebendo quantia nova, mas sim, deixando de pagar, parcialmente, suas obrigações, em virtude das situações registradas nas referidas contas contábeis em virtude de abatimento dos valores então por ela devidos aos seus fornecedores, reduzindo 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.

Alternativamente, defende ainda que se tais valores forem considerados receitas, seriam de natureza financeira decorrentes de renegociação de preços com seus fornecedores, tributando-se, por consequência, a alíquota zero. Nesse caso, cita como exemplo o caso do período de vendas de chocolates para a Páscoa e de produtos natalinos. Uma vez passado o domingo de Páscoa ou o Natal, o estoque remanescente de chocolates passa a não ter o mesmo valor esperado de venda. Diante disso, resta identificada sua natureza financeira, pois os ditos valores são decorrente de negociação entre a Recorrente e seus fornecedores e que redundaram em diminuição do valor das obrigações antes assumidas por aquela em face destes.

A Fiscalização entendeu que, em qualquer das hipóteses, quer por recuperação de custo/despesa em participação em campanhas publicitárias, quer pela renegociação de preços para a manutenção da margem de lucro do contribuinte, os valores contabilizados nas contas citadas são receitas tributadas pelo PIS e pela COFINS, devendo ser incluídas na apuração dessas contribuições.

Com razão a Fiscalização, conforme passo a justificar.

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.

---

<sup>3</sup> A Fiscalização explica que o contribuinte registra diferentes tipos de resultados na conta 61030001 – “descontos obtidos fornecedores/outro”, dentre os quais aqueles relativos a compartilhamentos de campanhas publicitárias ou renociação de preços com fornecedores, conforme valores discriminados no Demonstrativo H.

§ 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 Conta 52010012 – “descontos incondicionais baixa de preço”, Conta 52010001 – “descontos incondicionais” e Conta 61030001 – “descontos obtidos fornecedores/outro” se subsomem 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 cooperada.

Em sua defesa, a Empresa inicialmente pugna que os valores recebidos dos fornecedores, 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 no CARF 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 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/despesas, 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.

Nesse sentido, as turmas do CARF têm se posicionado, como exemplifica a ementa do acórdão

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

Período de apuração: 01/03/2004 a 31/12/2005

**DESCONTO INCONDICIONAL. CONCEITO.**

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

**RECEITA FINANCEIRA. CONCEITO.**

Receita financeira é aquela decorrente de uma aplicação (*lato sensu*) financeira, sendo uma das formas o pagamento antecipado. Não se enquadram nesta categoria as decorrentes da atividade empresarial definida no objeto social da contribuinte, tais como os descontos e bonificações relativos ao comércio das mercadorias.

**RECEITA. CONCEITO.**

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

Por todo o exposto, entende-se que os valores contabilizados nas contas contábeis Conta 52010012 – “descontos incondicionais baixa de preço”, Conta 52010001 – “descontos

incondicionais” e Conta 61030001 – “descontos obtidos fornecedores/outro”<sup>4</sup> são receitas tributadas pelo PIS e pela COFINS, devendo ser incluídas na apuração dessas contribuições.

No que concerne a conta contábil 61030001 – “descontos obtidos fornecedores/outro”, a Fiscalização explica que nela são registrados diferentes tipos de resultados, dentre os quais a receita relacionada com a locação de quiosques da B2W, conforme os lançamentos relacionados no Demonstrativo I.

A Fiscalização ainda informa que esse tipo de operação (locação de quiosques da B2W) teve também registro na conta contábil conta 51070032 – “reembolso despesa” (retificadora de outras despesas operacionais), constituindo-se em uma conta de resultado de natureza credora.

De acordo com o contrato apresentado, a LASA oferece um serviço à B2W, que consiste na disponibilização de quiosques no interior de suas lojas físicas para o recebimento de boletos de compras realizadas pelos clientes na B2W pela internet, pois muitas vezes os clientes de produtos adquiridos pela internet no site “americanas.com” preferem fazer o pagamento dos boletos gerados pessoalmente nas lojas físicas. A cláusula segunda do contrato apresentado prevê uma remuneração a ser paga pela B2W à LASA pelos serviços prestados.

A Fiscalização constatou que, embora no contrato lavrado esteja expresso que a contratante (B2W) pagará uma remuneração em contraprestação aos serviços prestados e a LASA tenha se apropriado dos créditos calculados sobre os custos/despesas relacionados com o serviço, deixou de incluir a respectiva receita na base de cálculo das contribuições, por considerá-la com natureza de “receitas não operacionais de natureza financeira”.

Concluiu a Auditoria que mesmo que a LASA tenha considerado a operação como “reembolso de custos”, para fins de tributação das contribuições, tem-se que toda o valor recebido em contrapartida aos serviços prestados deve ser considerado na apuração das contribuições.

A recorrente se defende afirmando que a cláusula 2.1 do contrato estabelece dois pagamentos distintos e de naturezas jurídicas muito diversas:

- 1) na alínea (i) é previsto o pagamento do valor correspondente aos custos incorridos pela Recorrente com pessoal, manutenção de instalações, divulgação, recebimento dos boletos, telefonia e outros acessórios correlatos, para possibilitar à B2W operar nos quiosques; e
- 2) na alínea (ii) é previsto remuneração correspondente a 10% sobre o total dos custos referidos na alínea.

Segundo a recorrente, a Fiscalização ao considerar como receita de prestação de serviços o total dos pagamentos efetuados por B2W à Recorrente, na forma das alíneas (i) e (ii), como se fossem da mesma natureza, incorreu a autuação em grave equívoco, que foi reiterado pelo Acórdão recorrido, vez que o valor referente à alínea (i) tem a natureza jurídica de reembolso de custos entre ambas as pessoas jurídicas, e não a de aluguel ou prestação de serviços.

A empresa apresentou, ainda, os registros contábeis da Recorrente e de sua controlada, a fim de comprovar que inexistem receitas de locação entre ambas as Companhias,

<sup>4</sup> A Fiscalização informa, especificamente para a conta 61030001 – “descontos obtidos fornecedores/outro”, que apesar dela ser utilizada para diversos tipos de lançamentos contábeis, neste item da autuação, consideram-se apenas os lançamentos relacionados no DEMONSTRATIVO H.

mas, tão somente, a recuperação das despesas referentes ao espaço da loja onde está situada uma pequena ilha de atendimento pela rede mundial de computadores, denominada “quiosque”, bem como as demais despesas acessórias para manutenção do serviço prestado neste espaço. Os registros contábeis e demais elementos comprobatórios, fazem prova da existência de uma relação *interna corporis* do grupo econômico, baseada na mera recuperação de despesas de lojas (e acessórios calculados de forma proporcionais). Inexiste, pois, uma locação de imóvel comercial, conforme imputado pela autoridade lançadora na peça acusatória.

Sem razão à recorrente.

A Receita Federal listou alguns parâmetros aceitos para a caracterização de reembolsos no compartilhamento de despesas entre empresas do mesmo grupo econômico.

Para essa situação, o entendimento da Receita Federal do Brasil RFB foi uniformizado na Solução de Divergência COSIT nº 23, de 23 de setembro de 2013, com aplicação ao IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, na qual se admite a concentração, em uma única empresa, do controle dos gastos referentes a departamentos de apoio administrativo centralizados, para posterior rateio dos custos e despesas administrativos comuns entre empresas que não a mantenedora da estrutura administrativa concentrada. Esses valores movimentados na empresa centralizadora, no entanto, para se caracterizarem como verdadeiros reembolsos, com dedutibilidade para o IRPJ/CSLL e não incidência do PIS/Pasep e da COFINS, devem atender a alguns requisitos essenciais, quais sejam, exige-se que correspondam a custos e despesas necessárias, normais e usuais, devidamente comprovadas e pagas; que sejam calculados com base em critérios de rateio razoáveis e objetivos, previamente ajustados, formalizados por instrumento firmado entre os intervenientes; que correspondam ao efetivo gasto de cada empresa e ao preço global pago pelos bens e serviços; que a empresa centralizadora da operação aproprie como despesa tão-somente a parcela que lhe cabe de acordo com o critério de rateio, assim como devem proceder de forma idêntica as empresas descentralizadas beneficiárias dos bens e serviços, e contabilize as parcelas a serem ressarcidas como direitos de créditos a recuperar; e, finalmente, que seja mantida escrituração destacada de todos os atos diretamente relacionados com o rateio das despesas administrativas.

Conforme se observa, os valores aqui envolvidos não tem identidade com os reembolsos de despesas entre empresas do mesmo grupo, vez que não se tratam de despesas compartilhadas, entre as empresas, mas sim despesa unicamente da LASA necessária para prestar o serviço a B2W.

Ressalte-se ainda que em operação de reembolso de despesas exige-se que os valores envolvidos se refiram apenas ao preço global pago pela empresa concentradora, mas no presente caso observa-se que a LASA recebe, além dos custos incorridos, uma remuneração incidente sobre 10% sobre eles.

Além do que, em casos de reembolso de custos/despesas a empresa concentradora não pode se apropriar integralmente da despesa, mas apenas da parcela que lhe pertence. No caso concreto, observa-se que a LASA se apropriou integralmente dos custos incidentes, inclusive calculando créditos das contribuições sobre eles.

Como se percebe, os valores envolvidos nessa operação não possuem qualquer relação com reembolso de despesas entre grupos econômicos, como alega a empresa, uma vez que não apresenta os parâmetros básicos para caracterização, indicados pela Solução de Divergência nº23/2003.

Com efeito, 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 61030001 – “descontos obtidos fornecedores/outra”<sup>5</sup> e 51070032 – “reembolso despesa” se subsomem ao conceito de receita já discutido neste tópico, devendo, por isso, compor a base de apuração das contribuições ao PIS e a COFINS.

Ainda com relação à conta contábil 61030001 – “descontos obtidos fornecedores/outra”, a Fiscalização afirma que também são registrados resultados recebidos do Banco Santander com o histórico “Prêmio preferência bancária Santander” e do Banco Itaú com o histórico “Prêmio risco sacado”, considerados neste item da autuação e relacionados no DEMONSTRATIVO J.

No TVF são assim descritos os valores recebidos nessa modalidade:

De acordo com os referidos contratos, a LASA atua como intermediadora entre os seus próprios fornecedores e os bancos. Através desta operação, o banco adquire recebíveis dos fornecedores da LASA, antecipando os valores aos mesmos com desconto relativo aos juros cobrados pelo banco, através de um negócio realizado entre banco e fornecedores.

A LASA atua na intermediação desse negócio, enviando mensalmente ao banco a lista dos recebíveis, confirmando a existência, liquidez e certeza dos títulos dos fornecedores e autorizando que o banco debite diretamente da conta da LASA na instituição financeira os valores dos títulos nas correspondentes datas de vencimento.

Em contrapartida à intermediação dos negócios entre os bancos e os seus diversos fornecedores, a título de comissão, a LASA recebe uma verba denominada “prêmio de preferência bancária” ou “prêmio risco sacado” (vide item 10 do contrato celebrado com o Banco Santander).

Ora, como se percebe, na referida operação, a instituição financeira auferirá receitas financeiras pela antecipação dos recebíveis aos fornecedores da LASA. Por outro lado, a remuneração da LASA não tem natureza de receita financeira, posto que a remuneração recebida não está relacionada a nenhum pagamento por antecipação por parte da LASA, que permanece pagando os títulos devidos nas respectivas datas de vencimento, com a única diferença que o pagamento é feito ao banco que adquiriu os títulos e não mais aos fornecedores.

Ou seja, não há nenhum desembolso antecipado por parte da LASA que gere algum desconto no valor a pagar e, consequentemente, uma receita financeira. O pagamento que os bancos fazem mensalmente à LASA é uma remuneração a título de comissão por intermediação de negócios.

Logo, os valores pagos pelas instituições financeiras à LASA, a título de comissão, não possuem natureza de receitas financeiras, devendo ser oferecidos à tributação do PIS e da COFINS, uma vez que as contribuições, de acordo com a legislação de regência, incidem sobre o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

A recorrente se defende afirmando que trata-se de operação comum no mercado financeiro, classificada como adiantamento de recebíveis, sendo que, pelo recebimento antecipado dos valores, os fornecedores têm descontado pelas instituições financeiras, o custo da operação financeira, remunerando o capital investido pelos citados bancos. Sobre esta remuneração percebida pelas instituições financeiras é feita a amortização do saldo devedor da Recorrente junto às instituições financeiras, não diretamente relacionado com as suas atividades de compra e venda de mercadorias, sob a denominação de “preferência bancária”.

<sup>5</sup> Lançamentos constantes do Demonstrativo H.

O abatimento, obtido pela Recorrente, do saldo devedor acima descrito, faz com que ela acabe por liquidar as obrigações originalmente assumidas junto a cada um dos seus fornecedores, por valor inferior ao contratado, evidenciando uma operação financeira que visa à redução do passivo dela Recorrente.

A recorrente entende que a hipótese envolve a obtenção de uma receita de não operacional de natureza financeira, pois há inegável redução da obrigação formalmente ajustada, representada pelo pagamento de faturas que foram sacadas contra a Recorrente, por valor inferior, mesmo mantido o prazo de vencimento original.

Como se observa, a antecipação do pagamento de fornecedores não é feita pela empresa LASA, mas sim pela instituição financeira, sendo que a LASA exerce nessa operação um papel de mera intermediadora do negócio entre as duas partes (banco e fornecedor) e recebe uma remuneração por essa função, por meio de abatimento no preço pago aos fornecedores. A redução no preço obtida pela recorrente no preço pago se dá, em verdade, como forma de remuneração pela intermediação do negócio e não pela antecipação no pagamento da duplicata ao fornecedor, vez que quem realiza essa operação de antecipação é o banco.

Observa-se, assim, que essa receita não possui identidade com receita financeira, uma vez que é considerada receita financeira, como já se disse, 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.

Logo, os valores examinados tratam de receita habitual e típica da atividade desenvolvida pela Recorrente, bem como compatível com o seu objeto social<sup>6</sup>, devendo, por isso, ser considerada receita operacional. Por consequência, os valores recebidos dos bancos Santander e Itaú registrados na conta contábil 61030001 – “descontos obtidos fornecedores/outro”, com históricos de “Prêmio preferência bancária Santander” e “Prêmio risco sacado” (Demonstrativo J), devem constar da base de cálculo das contribuições ao PIS e à COFINS.

### **Pedido de realização de diligência**

Estando presentes nos autos todos os elementos de convicção necessários à adequada solução da lide, indefere-se, por prescindível, o pedido de diligência.

### **Dispositivo**

---

<sup>6</sup> Estatuto Social[  
(...)]

Art.4º. O objeto social da sociedade é o comércio em geral, incluindo supermercados e lanchonetes, lojas de conveniência, no varejo e atacado, através de lojas e depósitos, de quaisquer mercadorias e a prestação de serviços de assistência técnica, mercadológica, administrativa, publicidade, marketing, merchandising, de correspondente bancário, de recarga de aparelhos de telefonia móvel, de estacionamento rotativo e outros relacionados, direta ou indiretamente, às atividades principais da sociedade; a cessão de direitos de uso de programas de computador- software; a importação e exportação de mercadorias em geral, destinadas à comercialização própria ou de terceiros, de bens primários ou industrializados ; a intermediação de negócios no comércio internacional, a cessão de direitos de uso de produtos e bens destinados a entretenimento doméstico, tais como filmes, obras audiovisuais, jogos para computador, vídeos e discos a "laser" e similares, a locação e sublocação de bens móveis, tais como aparelhos de videocassetes, "videogame" e assemelhados e a comercialização de produtos, podendo participar do capital de outras sociedades.

Diante de todo o exposto, voto no sentido de dar parcial provimento ao recurso voluntário para reverter a glosa com relação à energia (luz e força –conta 51110004), do valor que esteja discriminado na conta de condomínio.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo