



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



<b>PROCESSO</b>	<b>17227.720010/2022-27</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3101-004.322 – 3 <sup>a</sup> SEÇÃO/1 <sup>a</sup> CÂMARA/1 <sup>a</sup> TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	9 de dezembro de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	AMERICANAS S.A.
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/01/2017 a 31/12/2018

REGIME NÃO CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA.

O Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170 - PR, pelo rito dos Recursos Repetitivos, decidiu que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

NÃO-CUMULATIVIDADE. ATIVIDADE COMERCIAL. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA CARF Nº 234.

Na atividade de comércio não é possível a apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins com base no inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, nos termos da Súmula CARF nº 234.

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. IPTU E TAXAS CONDOMINIAIS. CONTRATO DE LOCAÇÃO. DESPESAS DO LOCATÁRIO.

As despesas periféricas relacionadas aos contratos de aluguel, quais sejam, IPTU, Taxas Condominiais e outras despesas contratualmente estabelecidas, integram o custo de locação, e devem ser consideradas para

fins de apropriação de créditos da sistemática da não-cumulatividade das Contribuições para o PIS e da COFINS.

**PIS E COFINS. DESCONTOS COMERCIAIS. REDUTORES DE CUSTO. NÃO INCIDÊNCIA.**

Nas relações comerciais entre agentes econômicos, o adquirente de mercadorias para revenda despende valores com a compra de produtos para desempenho de sua atividade empresarial, sendo desinfluente a natureza jurídica dos descontos obtidos do fornecedor para a incidência das contribuições em exame quanto ao varejista, porquanto rubrica modificadora da receita de quem vende e redutora dos custos do comprador.

Os descontos concedidos pelo fornecedor ao varejista, mesmo quando condicionados a contraprestações vinculadas à operação de compra e venda, não constituem parcelas aptas a possibilitar a incidência da contribuição ao PIS e da COFINS a cargo do adquirente.

**COFINS. RECUPERAÇÃO OU RESSARCIMENTO DE DESPESA. NÃO INCIDÊNCIA. MERO INGRESSO.**

A recuperação ou ressarcimento de despesas não configura receita para fins de tributação pelas contribuições ao PIS e da COFINS. Trata-se de mero ingresso que não decorre do desempenho das atividades da empresa e não configura acréscimo patrimonial.

**ADIANTAMENTO DE RECEBIVEIS. AMORTIZAÇÃO DE SALDO DEVEDOR JUNTO ÀS INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS. RECEITA FINANCEIRA.**

Ainda que o adiantamento de recebíveis seja realizado pela instituição financeira, a referida operação acaba congregando três partes (fornecedor – instituição financeira – varejista), sendo que a instituição financeira aufere receitas financeiras pela antecipação dos recebíveis aos fornecedores da varejista, ao mesmo tempo em que a contribuinte aufere receitas financeiras pela amortização do seu saldo devedor junto às instituições financeiras, de modo que está correto o procedimento adotado de submeter as receitas denominadas de “prêmio de preferência bancária” ou “prêmio risco sacado” à incidência das contribuições ao PIS e da COFINS, na condição de receita financeira.

**OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. EFD-CONTRIBUIÇÕES. INCORREÇÕES E OMISSÕES. MULTA. APPLICABILIDADE.**

O sujeito passivo que deixar de cumprir as obrigações acessórias exigidas pela legislação tributária, ou que as cumprir com incorreções ou omissões

será intimado para cumpri-las ou para prestar esclarecimentos relativos a elas nos prazos estipulados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, e sujeitar-se-á às multas previstas no artigo 57 da Medida Provisória nº 2158-35/01.

**MULTA. VIOLAÇÃO DE PRINCÍPIOS. ANÁLISE. IMPOSSIBILIDADE. INTELIGÊNCIA DA SÚMULA CARF N. 2**

O CARF não pode, invocando a proporcionalidade, a razoabilidade ou qualquer outro princípio, afastar a aplicação de lei tributária válida e vigente, na medida em que isso significaria nítida declaração, incidenter tantum, de inconstitucionalidade desta norma.

Inteligência da Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

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

Período de apuração: 01/01/2017 a 31/12/2018

LANÇAMENTO SOBRE A MESMA MATÉRIA FÁTICA.

Aplica-se à Contribuição para o PIS o decidido sobre a Cofins, por se tratar de mesma matéria fática.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em afastar as preliminares suscitadas. No mérito: a) Por unanimidade de votos, em reverter as glosas com despesas com IPTU, com luz e força e com condomínio, nos termos do artigo 3º, inciso IV e IX, da Lei nº 10.637/02 e artigo 3º, III e IV, da Lei nº 10.833/2003; b) Por maioria de votos, em manter as glosas efetuadas sobre gastos com material de embalagem, serviços de limpeza, com ar-condicionado, com água gelada. Vencido Conselheiro Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues (relator) que reverteu as mencionadas glosas. Designado Conselheiro Ramon Silva Cunha para redigir o voto vencedor; c) Por maioria de votos, em afastar as exigências relativas às contribuições ao PIS e da COFINS sobre os descontos concedidos pelos fornecedores e sobre os valores a título de propagandas cooperadas, por serem reduções de custo de aquisição e não receita. Vencidos conselheiro Gilson Macedo Rosenburg Filho e Conselheiro Ramon Silva Cunha que mantiveram as exigências das contribuições ao PIS e da COFINS sobre as mencionadas rubricas; Por maioria de votos, em afastar as exigências relativas às contribuições ao PIS e da COFINS das receitas recebidas de instituições financeiras. Vencidos Conselheiro Renan Gomes Rego que manteve a tributação das receitas junto ao banco Santander e o Conselheiro Ramon Silva Cunha que manteve a tributação sobre as receitas recebidas das instituições financeiras.

*Assinado Digitalmente*

**Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**Gilson Macedo Rosenburg Filho** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Renan Gomes Rego, Laura Baptista Borges, Ramon Silva Cunha, Luciana Ferreira Braga, Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues, Gilson Macedo Rosenburg Filho (Presidente).

## RELATÓRIO

Por bem narrar os fatos ocorridos, adoto o relatório contido na decisão proferida pela Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 07:

1. *Trata o presente processo de autos de infração lavrados em 14/01/2022 contra a Contribuinte acima identificada, tendo por fundamento a insuficiência de recolhimento dos tributos PIS (valor original de R\$ 28.822.517,99); Cofins (valor original de R\$ 141.110.909,30), e Outras Multas administradas pela RFB (valor original de R\$ 192.402.749,85), a serem acrescidos de juros de mora, relativos aos anos-calendário de 2017 e 2018, apurada no curso de ação fiscal desenvolvida em cumprimento ao Termo de Distribuição do Procedimento Fiscal - TDPF-F nº 07.2.01.00-2020-00294-7.*

### **DO TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL**

2. *Consoante relato no Termo de Constatação Fiscal de fls. 828/906 o Auditor-Fiscal procedeu a fiscalização na Contribuinte para verificar o cumprimento das obrigações relativas ao IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, aos anos-calendário de 2017 e 2018, e que após a apresentação de documentos e esclarecimentos constatou as infrações relacionadas a seguir, que resultaram na lavratura dos autos de infração acima relacionados.*

3. *O resultado da ação fiscal encontra-se detalhado no Termo de Verificação Fiscal, no qual o Auditor-Fiscal constatou que a LASA apresentou EFD Contribuições com omissões e erros, deixou de incluir na base de cálculo das contribuições algumas receitas que deveriam ter sido tributadas e apropriou-se de créditos não autorizados pela legislação tributária em vigor.*

4. *Com relação à apropriação de créditos não autorizados pela legislação, item “IV – Dos Créditos Indevidos”, o Auditor-Fiscal indica os seguintes serviços e despesas:*

- IV.1 – Custos dos Serviços de Marketing*
- IV.2 – Despesas com Material de Embalagem*
- IV.3 – Serviços de Inventário Terceirizado*
- IV.4 – Serviços de Limpeza*
- IV.5 – Despesas Comuns de Condomínio*
- IV.6 – Despesas de Teleprocessamento*
- IV.7 – Despesas com Aluguéis de Imóveis já Pertencentes ao Contribuinte*
- IV.8 – IPTU*

5. No tocante à omissão de receitas, relaciona as seguintes:

- Receitas de propagandas cooperadas*
- Receitas de renegociação com Fornecedores*
- Aluguel de quiosques*
- Receitas auferidas de instituições financeiras*

6. *Em razão das incorreções constatadas no preenchimento da EFD Contribuições, foi lavrada a multa estipulada na legislação vigente, esclarecendo ainda que, em respeito ao princípio da retroatividade benigna, foi aplicada a multa cabível de menor valor.*

7. *A seguir encontram-se relacionados os campos das EFD Contribuições preenchidos de forma incorreta:*

- VI.1 – Bloco F das EFD Contribuições sem informação do participante*
- VI.2 – EFD Contribuições do Mês de Fevereiro*
- VI.3 – Exclusão do ICMS da Base de Cálculo do Pis e da Cofins a Maior*
- VI.4 – GETNET*
- VI.5 – Exclusão do ISS da Base de Cálculo do Pis e da Cofins*
- VI.6 – Programa de Inclusão Digital*
- VII – Do Preenchimento do Demonstrativo de Apuração e do Saldo de Créditos de Períodos Anteriores*

#### ***DA IMPUGNAÇÃO***

8. *A interessada foi cientificada da decisão em 31/01/2022 (fl. 930), e apresentou em 25/02/2022 a Impugnação de fls. 935/984, de onde se pode extrair os seguintes pontos:*

*(...)*

*A Impugnante é pessoa jurídica de direito privado que tem como atividade o comércio em geral, bem como a realização de serviços direta ou indiretamente relacionados com suas atividades, ...*

*(...)*

*Sem prejuízo, a D. Fiscalização concluiu que a Impugnante “apresentou EFD Contribuições com omissões e erros, deixou de incluir na base de cálculo das contribuições algumas receitas que deveriam ter sido tributadas e apropriou-se de créditos não autorizados pela legislação tributária em vigor”, o que culminou na lavratura de três autos de infração que imputam à Impugnante a prática das seguintes infrações:*

- *Insuficiência de recolhimento da Contribuição ao PIS e da COFINS não-cumulativas, em razão de:*

*a) Indevido aproveitamento de créditos decorrentes de:*

- (i) Custo com serviços de marketing (item “IV.1”);*
- (ii) Despesas com material de embalagem (item “IV.2”);*
- (iii) Serviços de inventário terceirizado (item “IV.3”);*
- (iv) Serviços de limpeza (item “IV.4”);*
- (v) Despesas comuns de condomínio e IPTU (itens “IV.5” e “IV.8”);*
- (vi) Despesas de teleprocessamento (item “IV.6”);*
- (vii) Despesas com aluguéis de imóveis já pertencentes ao contribuinte (item “IV.7”);*
- (viii) transporte, como saldo inicial em 01/2017, de créditos glosados em outros procedimentos fiscais ...*

*b) Omissão de receitas, nos seguintes casos (item “V”):*

- (i) verbas de Propagandas Cooperadas, referente a valores recebidos de fornecedores em razão de participação em propagandas; e*
- (ii) descontos decorrentes de renegociações com fornecedores;*
- (iii) receitas de aluguel de quiosques; e*
- (iv) receitas recebidas de instituições financeiras.*

- *Apresentação de EFD-Contribuições com informações inexatas, incompletas ou omitidas, quais sejam:*

- a) não individualização do CNPJ dos fornecedores no bloco F (item “VI.1”);*
- b) omissões contidas nos registros dos blocos C e F de fevereiro/2018 (item “VI.2”);*
- c) exclusão a maior do ICMS em janeiro/2017 (item “VI.3”);*
- d) omissão de receitas de GETNET (item “VI.4”);*

e) não detalhamento das contribuições com exigibilidade suspensa por decisões judiciais (itens “VI.5” e “VI.6”).

9. Preliminarmente argui o exíguo prazo dado para resposta às informações requeridas nos termos de intimação fiscal.

15. Após a fiscalização conceder uma prorrogação de prazo de 120 (cento e vinte) dias para o cumprimento da intimação, a LASA apresentou as EFD Contribuições retificadoras, conforme relação abaixo, as quais foram utilizadas nesta análise:

Com relação à glosa dos créditos oriundos de gastos com: (i) material de embalagem; (ii) serviços voltados à publicidade e marketing; (iii) serviços de telecomunicação (teleprocessamento); (iv) serviços de limpeza; e (v) serviços de inventário terceirizado, a Impugnante alega .

“O Sr. Auditor Fiscal reconhece que os consectários acima são caracterizados como insumo, em conformidade com o entendimento do Superior Tribunal de Justiça nos autos do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, submetido à sistemática dos recursos repetitivos ...” (folha 938 da impugnação)

10. Sobre a glosa dos créditos decorrentes de encargos de locação, relacionados a seguir: (i) IPTU; (ii) luz e força; (iii) condomínio; e (iv) ar-condicionado e água gelada; defende que os valores a título de IPTU e demais encargos advindos das locações de imóveis compõem o montante global percebido a título de aluguel pelo locador, motivo pelo qual devem compartilhar da natureza jurídica deste para todos os efeitos legais.

11. No tocante às glosas referentes a despesas com aluguéis que já teriam pertencido à Impugnante, afirma que figura como locatária do imóvel referente à Loja nº 145, localizado à Rua do Passeio, nº 42, no município do Rio de Janeiro/RJ desde outubro de 2003; a respeito dos demais imóveis, não merece prevalecer a glosa de créditos da Contribuição ao PIS e da COFINS calculados sobre as despesas de aluguéis, sob os auspícios do art. 3º, inciso IV, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, porquanto a disposição do § 3º do artigo 31, da Lei nº 10.865/04, não alcança imóveis que integraram seu patrimônio em período anterior à introdução da vedação.

12. Quanto às supostas omissões de receita relativas a i) receitas de negociações com fornecedores (descontos); (ii) as receitas de propagandas cooperadas; (iii) receitas de aluguel de quiosques e; (iv) receitas recebidas de instituições financeiras; afirma que as “receitas de negociações com fornecedores” derivam de contratos de participação firmados com seus fornecedores, que concedem descontos em duplicatas para mera recomposição da margem de lucro, quando mercadorias já adquiridas sofreram redução de preço, o que explicita sua natureza de desconto incondicionado.

13. Alega o mesmo raciocínio para o item "(ii) as receitas de propagandas cooperadas" realizadas entre a Impugnante e seus fornecedores, de campanhas publicitárias visando o incremento do volume de venda.

14. Os ingressos patrimoniais oriundos de aluguel de quiosques (item iii) dentro dos estabelecimentos da Impugnante não representam receita ou faturamento para fins de incidência da contribuição ao PIS e da COFINS, mas mero rateio de despesas entre empresas do mesmo conglomerado empresarial.

15. As ditas (i) receitas de negociações com fornecedores (descontos); (ii) receitas de propagandas cooperadas e (iii) receitas de aluguel de quiosques, figuram como mera redução de passivo que, por não caracterizar ingresso de receita, em interpretação das alterações promovidas pela Lei nº 12.973/2014 e entendimento firmado pelo Supremo Tribunal Federal nos autos do RE nº 574.706/PR, afasta a incidência da Contribuição ao PIS e da COFINS.

16. Acerca da apresentação da EFD-Contribuições no período de janeiro de 2017 a dezembro de 2018 com irregularidades no preenchimento, a Impugnante defende-se alegando que apresentou as EFD-C retificadoras das incorreções apontadas pelo Auditor Fiscal; mas ainda assim este entendeu por manter a imposição de multa isolada sobre o valor das transações comerciais e/ou financeiras realizadas, em conduta desprovida de razoabilidade e proporcionalidade, visto que os alegados equívocos no preenchimento de documentos fiscais não implicaram em ausência de pagamento do tributo e sim, meras irregularidades formais que não representam prejuízo ao Erário.

17. Revela que a forma de lançamento das operações no Bloco F100 da EFD-C (item VI.1) já era adotado em sua escrita fiscal para exercícios anteriores, e que apenas em 04/09/2020 foi cientificada do início do procedimento fiscal, logo, este deveria ser o marco inicial para o entendimento de que os procedimentos até então adotados não mais seriam aceitos.

18. Quanto ao detalhamento das contribuições com exigibilidade suspensa alega que o próprio Termo de Verificação Fiscal alerta para "Observações importantes sobre os efeitos das decisões judiciais - texto atualizado em abril de 2019: ... Dessa forma, a pessoa jurídica beneficiária ou autora de ação judicial sem trânsito em julgado, cuja sentença autorize a suspensão da exigibilidade de parte do valor das contribuições, ... deve proceder à apuração das contribuições conforme a legislação aplicável, inclusive considerando a parcela que esteja com exigibilidade suspensa e, no Registro "1010 – Processo Referenciado – Ação Judicial", fazendo constar no Campo 06 (DESC\_DEC\_JUD) deste registro a parcela das contribuições com exigibilidade suspensa, a qual deve ser igualmente destacada e informada em DCTF. ...", logo, a conduta do Auditor-Fiscal constitui afronta ao artigo 146 do CTN, devendo, portanto, ser revista.

19. As mesmas alegações citadas acima aplicam-se aos produtos relacionados no item "VI.6 – Programa de Inclusão Digital", relacionados no artigo 28, da Lei nº 11.196/2005.

20. Quanto aos créditos de períodos anteriores, alega também que a autoridade fiscal zerou os créditos informados em 01/2017, porque estes foram glosados em outros procedimentos fiscais (processos nos 16682.721185/2018-35, 16682.900238/2020-05, 16682.900239/2020-41, 16682.901296/2020-48 e 16682.901297/2020-92 – Anexos 08 e 11 do TVF).

21. A justificativa pormenorizada deste procedimento não foi trazida aos presentes autos, e que as glosas lá perpetradas afetam as contribuições ora em cobrança neste processo.

22. Relata também que aqueles processos ainda se encontram pendentes de julgamento na instância administrativa; e que a exigência dos valores correspondentes ao período inicial e o posterior configuraria cobrança em duplicidade do mesmo crédito tributário, caracterizando verdadeiro *bis in idem*.

23. Subsidiariamente requer seja determinada a suspensão da exigibilidade do crédito tributário; as intimações sejam encaminhadas ao escritório do patrono; e ainda, em face do caráter desproporcional e confiscatório das multas, estas sejam canceladas ou reduzidas.

24. É o Relatório.

A Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 07, por meio do Acórdão nº 107-017.423, de 22 de setembro de 2022, decidiu, por unanimidade de votos, julgar improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido, conforme entendimento resumido na seguinte ementa:

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

Período de apuração: 01/01/2017 a 31/12/2018

NÃO-CUMULATIVIDADE. HIPÓTESES DE CREDITAMENTO.

As hipóteses de creditamento no âmbito do regime não-cumulativo são somente as previstas na legislação de regência, dado que esta é exaustiva ao enumerar os custos e encargos passíveis de creditamento.

A regra geral é a modalidade de creditamento pela aquisição de insumos aplicável às atividades de produção de bens e de prestação de serviços no âmbito da não-cumulatividade das contribuições, sem prejuízo das demais modalidades estabelecidas pela legislação, que naturalmente afastam a aplicação da regra geral nas hipóteses por elas alcançadas.

REsp nº 1.221.170-PR. DECISÃO PROFERIDA PELO STJ. CRÉDITOS NÃO VINCULADOS A INSUMOS. EFEITOS. INAPLICABILIDADE.

Impossibilidade de extensão dos efeitos da decisão proferida pelo STJ, no âmbito do REsp nº 1.221.170-PR, a outros tipos de créditos que não o vinculado à aquisição de insumos.

A necessidade ou a imprescindibilidade não são por si só critérios para se considerar que uma determinada despesa possa ter seu valor tomado como base

de cálculo dos créditos da não-cumulatividade descontáveis do PIS e da Cofins devidos. É preciso que a hipótese de creditamento esteja expressamente prevista no rol estabelecido pelas respectivas leis e que o gasto ou despesa a ser tomado como base de cálculo dos créditos atenda ainda a cada um dos requisitos nelas determinados.

**NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMOS NA ATIVIDADE COMERCIAL. IMPOSSIBILIDADE.**

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

**DIREITO CREDITÓRIO. COMPENSAÇÃO. CERTEZA E LIQUIDEZ.**

Em se tratando de pedido de resarcimento ou declaração de compensação, cabe a empresa demonstrar cabalmente a certeza e liquidez do seu direito creditório, com base em documentação e informações idôneas, amparadas pela legislação correlata.

**DIVERGÊNCIA. ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL DIGITAL. ESCRITURAÇÃO FISCAL DIGITAL-CONTRIBUIÇÕES.**

Existindo divergência entre os valores da COFINS informados na Escrituração Fiscal Digital (EFD-Contribuições) em face daqueles registrados na Escrituração Contábil Digital (ECD), cabe ao Contribuinte justificar a razão da divergência e demonstrar o direito que alega possuir mediante apresentação de documentação hábil.

**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.

**OMISSÃO DE RECEITAS. INCLUSÃO DE OFÍCIO NA BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES PARA O PIS E PARA A COFINS.**

Constatada no curso da ação fiscal a omissão de recitas alcançadas pela tributação das contribuições para o PIS e para a Cofins, estas devem ser adicionadas às bases de cálculo das referidas contribuições.

**JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA E JUDICIAL. EFEITOS.**

Os julgados administrativos e judiciais mesmo que proferidos pelos órgãos colegiados e ainda que consignados em súmula, mas sem uma lei que lhes atribua eficácia, não constituem normas complementares do direito tributário.

**DOUTRINA. EFEITOS.**

Mesmo a mais respeitável doutrina, ainda que dos mais consagrados tributaristas, não pode ser oposta ao texto explícito do direito positivo, mormente em se tratando do direito tributário brasileiro, por sua estrita subordinação à legalidade.

**PENALIDADE. EFEITO CONFISCATÓRIO. INOCORRÊNCIA.**

Ao agente julgador cabe apreciar a legalidade e legitimidade do ato administrativo de lançamento. Está fora da sua esfera de atribuições a análise da constitucionalidade da exigência, o que resultaria em afronta aos Artigos 102, I, a; 106 e 108, I da Constituição Federal. Seria usurpação de função. A esfera administrativa não é o foro adequado para esta discussão.

**COMPENSAÇÃO. DIREITO CREDITÓRIO PENDENTE DE DECISÃO DEFINITIVA EM PROCESSO ADMINISTRATIVO OU JUDICIAL. VEDAÇÃO.**

É vedado o ressarcimento ou a compensação do crédito do trimestre calendário cujo valor possa ser alterado total ou parcialmente por decisão definitiva em processo judicial ou administrativo fiscal de determinação e exigência de crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins

**INTIMAÇÃO DO PATRONO DA EMPRESA. IMPOSSIBILIDADE.**

É descabida a pretensão de intimações, publicações ou notificações dirigidas ao Patrono da Impugnante, em endereço diverso de seu domicílio fiscal tendo em vista o disposto no § 4º do art. 23 do Decreto n.º 70.235/72.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/2017 a 31/12/2018

**LANÇAMENTO SOBRE A MESMA MATÉRIA FÁTICA.**

Aplica-se à Contribuição para o PIS o decidido sobre a Cofins, por se tratar de mesma matéria fática

**Impugnação Improcedente****Crédito Tributário Mantido**

A recorrente Americanas S.A. interpôs Recurso Voluntário, reiterando os argumentos expostos na impugnação e pleiteando, em breve síntese, o seguinte:

***Preliminarmente***

***a) de rigor seja extirpado da ementa do r. julgado o excerto referente a eventual infração nos procedimentos de ressarcimento ou compensação de créditos, por tratar de matéria estranha aos autos, sequer abordada no relatório e voto do v. acórdão ora recorrido.***

***b) a utilização do saldo acumulado de períodos anteriores pela Recorrente encontra-se em consonância com a legislação aplicável, não havendo razão material para qualquer glosa por parte da Autoridade Fiscal no quesito ora***

analisado, seja por não haver decisão administrativa final condenatória nos processos informados, seja pela “glosa em cascata” implicar em dupla cobrança do mesmo crédito tributário e/ou inclusive porque sequer houve nos processos nos 16682.900238/2020-05, 16682.900239/2020-41, 16682.901296/2020-48 e 16682.901297/2020-92 constituição de novos débitos ou glosa dos créditos transportados aos períodos subsequentes, mas mera prolação de despachos decisórios acerca de **pedidos de resarcimento** da Contribuição ao PIS e da COFINS acumuladas nos 3º e 4º trimestres de 2015, que não produzem os efeitos do artigo 9º, § 4º, do Decreto nº 70.235/1972;

**b.i)** subsidiariamente, caso desacolhidas as alegações acima e admitida a prejudicialidade da discussão travada nos autos acima mencionados em relação à presente lide, é medida imperiosa a reunião destas demandas para julgamento conjunto ou, na impossibilidade, a determinação de sobrerestamento até julgamento final do processo em estágio mais avançado;

**Especificamente no que se refere aos créditos glosados:**

**c)** os dispêndios com **(i)** material de embalagem; **(ii)** serviços de limpeza; **(iii)** serviços voltados à publicidade e marketing; **(iv)** serviços de telecomunicação (teleprocessamento); **(v)** serviços de inventário terceirizado, além de contribuírem para os serviços prestados pela Recorrente, admitem o aproveitamento de créditos inclusive para a atividade varejista, na forma do artigo 3º, inciso II, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03;

**d)** não andou bem a Fiscalização ao glosar os créditos decorrentes de encargos de locação, quais sejam, **(i)** IPTU; **(ii)** luz e força; **(iii)** condomínio; e **(iv)** ar-condicionado e água gelada, haja vista que tal natureza contempla todas as parcelas que compõem a remuneração do locador, devendo-se reconhecer o direito da Recorrente ao creditamento dos consectários, nos termos dos artigos 3º, inciso IV, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, ou ao menos das despesas de luz e força, ar-condicionado e água gelada condominiais, ex vi dos artigos 3º, inciso IX, da Lei nº 10.637/02, e 3º, inciso III, da Lei nº 10.833/03;

**e)** de rigor seja reconhecido o direito da Recorrente aos créditos decorrentes de despesas com aluguéis de imóveis cujas alienações se deram por ato jurídico perfeito praticado anos antes da vigência da Lei nº 10.865/2004, sob pena de ofensa aos artigos 5º, XXXVI e 150, da CF/88, artigo 144, do CTN e art. 6º, § 1º da LINDB;

**Especificamente no que se refere às supostas omissões de receitas:**

**f)** as ditas **i)** receitas de negociações com fornecedores (descontos); **ii)** receitas de propagandas cooperadas e **iii)** receitas de aluguel de quiosques, figuram como mera redução de passivo que, por não caracterizar ingresso de receita, em interpretação das alterações promovidas pela Lei nº 12.973/2014 e entendimento firmado pelo Supremo Tribunal Federal nos autos do RE nº 574.706/PR, afasta a incidência da Contribuição ao PIS e da COFINS.

**g)** por sua vez, as receitas recebidas de instituições financeira **iv)**, enquadram-se no conceito de receita financeira extraído do artigo 9º, da Lei nº 9.718/98, sujeitando-se às alíquotas reduzidas da Contribuição ao PIS e da COFINS.

**Especificamente no que se refere aos equívocos no preenchimento da EFD-Contribuições:**

**h)** desprovida de razoabilidade e proporcionalidade a imposição de penalidade sobre os apontados equívocos no preenchimento de documentos fiscais, que foram tempestivamente saneados pela Recorrente e não implicaram em ausência de pagamento do tributo, mas meras irregularidades formais que não representam prejuízo ao Erário;

**i)** considerando, ainda, que a IN RFB nº 1.252/2012, não impõe penalidade à pessoa jurídica que apresenta arquivo retificador da escrituração em atendimento à intimação fiscal, é defeso à Autoridade proceder a interpretação extensiva de referida disposição normativa, para o fim de aplicar multa ao contribuinte à margem de expressa autorização legal, sob pena de ofensa ao princípio da legalidade ao qual está vinculada a Administração, nos termos do caput do artigo 37, da Constituição Federal;

**j)** tendo em vista a prévia homologação pelo Fisco do bloco F100 da escrita fiscal fornecida de forma análoga em exercícios passados, não pode a mudança de posicionamento da autoridade fiscal alcançar fatos geradores anteriores à introdução do novo critério jurídico, nos termos do artigo 146, do Código Tributário Nacional, a macular o lançamento praticado;

**k)** pelas mesmas razões indicadas acima, há que se flexibilizar a penalidade pelo não detalhamento das contribuições com exigibilidade suspensa nas EFD-Contribuições, em observância aos princípios da razoabilidade, proporcionalidade, vedação ao confisco e presunção da boa-fé do contribuinte;

**k.ii)** a definitividade do provimento jurisdicional advindo da ação nº 0012359-40.2016.4.01.3400 demonstra que os valores a título da Contribuição ao PIS e da COFINS, efetivamente, nunca foram devidos pela Recorrente, evidenciando a correição da conduta de não os declarar em sua escrituração fiscal, o que enseja pleno cancelamento da penalidade imputada através do item VI.6, do TVF.

**k.iii)** não bastasse, tratando-se de crédito tributário com exigibilidade suspensa, há vedação legal à imposição de penalidades, vertida no artigo 63, da Lei nº 9.430/1996. A fortiori, assim, não cabe à autoridade fiscal burlar tal mandamento perquirindo sobre o alegado desatendimento de dever acessório.

**No que se refere às multas:**

**l)** cumpre a este D. CARF reduzir as penalidades aplicadas, caso não venha a cancelar por inteiro o Auto de Infração combatido, através de um limite/patamar máximo razoável, que não represente confisco do patrimônio e não seja

*desproporcional à infração supostamente praticada, sob pena de enriquecimento ilícito do Fisco e de violação aos princípios da razoabilidade, da proporcionalidade e da vedação ao confisco.*

A C. 2<sup>a</sup> Turma Ordinária, da 1<sup>a</sup> Câmara, da 3<sup>a</sup> Seção, deste e. CARF, por meio da Resolução nº 3102-000.388, de 18 de setembro de 2024, decidiu converter o julgamento em diligência, nos seguintes termos:

*Quanto às iv) receitas recebidas de instituições financeiras, a autoridade fiscal relata que são registrados resultados recebidos de alguns bancos, como o do Banco Santander com o histórico “Prêmio preferência bancária Santander” e do Banco Itaú com o histórico “Prêmio risco sacado”.*

*Destaca que restou provado que 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-lhes os valores 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), a qual submete à tributação na condição de receita financeira.*

*Segundo a fiscalização, a instituição financeira aufere na referida operação 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 à alíquota normal.*

*Em seu Recurso Voluntário, a recorrente defende que as operações em questão, diferentemente do que alega o TVF, consistem em verdadeira cessão de créditos para as instituições bancárias, que, por sua vez, oferecem aos fornecedores da Recorrente, a possibilidade de adiantar o pagamento de duplicatas de*

*fornecedores, contraídas pela Recorrente. 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 bancárias, o custo da operação financeira, remunerando o capital investido pelos citados bancos. Sobre esta remuneração percebida 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 “prêmio de preferência bancária” ou “prêmio risco sacado”.*

*O abatimento do saldo devedor obtido, então, faz com que a recorrente 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 de seu passivo. Assim, não há dúvidas que as operações descritas consignam antecipação dos recebíveis pela recorrente, que implicam em redução da obrigação do contribuinte, em função de disposição contratual.*

*Considerando que há uma inegável controvérsia de ordem fática relativa à natureza da contratação entre a recorrente e as instituições bancárias, e tendo em vista que, apesar de mencionados pela fiscalização, os contratos firmados com o banco Santander e o banco Itaú não foram colacionados aos autos, o que impede o adequado julgamento da questão, julgo ser prudente, nos termos do artigo 29 do Decreto 70.235/72, baixar o presente processo em diligência, para que a unidade de origem (DRF):*

- a) Junte aos autos os contratos firmados entre a recorrente e as instituições bancárias, intimando a recorrente para tanto, caso necessário;*
- b) Após a juntada dos contratos, intime a recorrente para, caso deseje, manifestar-se no prazo de 30 (trinta) dias, antes da devolução do processo para este Colegiado, para prosseguimento do feito.*

Em atendimento à resolução, a autoridade diligente editou o Termo de Encerramento de Diligência, nos seguintes termos:

#### **DILIGÊNCIA**

*Com base na solicitação emanada pelo CARF, a empresa foi devidamente intimada, em 02/12/2024, a apresentar os contratos firmados com o banco Santander e o banco Itaú.*

*Em 27/12/2024, a empresa apresentou os convênios nºs 104608090000200 e 104608100000300, a título exemplificativo, firmados com a instituição financeira Itaú BBA entre os anos de 2008 (fls. 2652-2661) e 2009 (fls. 2662-2672).*

*Ademais, foi solicitado dilação do prazo para entrega da documentação por mais 30 (trinta) dias, de modo a conferir tempo hábil para a conclusão das buscas junto*

*às instituições financeiras e, consequentemente, o pleno cumprimento das determinações solicitadas pela presente diligência.*

*Em 27/01/2025, a empresa apresentou o 15º Aditamento ao Convênio de Colaboração Recíproca em Operações de Aquisição de Crédito nº 104608090000200, firmado com o Banco Itaú BBA em 2 de agosto de 2016, que prorrogou seu vencimento para 08 de setembro de 2017 (fls. 2676-2677).*

*Ademais, informou que, até o momento, não houve devolutiva por parte do Banco Santander quanto aos documentos relacionados ao negócio entabulado com tal instituição financeira.*

*Neste sentido, em 25/03/2025 a empresa foi intimada a esclarecer se ainda iria apresentar os supramencionados contratos, e em qual prazo atenderia a Resolução CARF nº 3102-000.388 de forma integral, no tocante aos contratos firmados com o Banco Santander.*

*Em 23/04/2025, a empresa alegou o seguinte:*

*“AMERICANAS S.A. – EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL, por seu advogado que esta subscreve, nos autos do PROCESSO ADMINISTRATIVO em epígrafe, vem, respeitosa e tempestivamente, em atenção à Resolução CARF nº 3102-000.388, e em atendimento ao Termo de Intimação Fiscal nº 2 (fls. 2.678/2.679), comunicar que, inobstante os esforços despendidos, não logrou êxito em levantar, junto à instituição financeira, os documentos relacionados ao negócio jurídico entabulado com o Banco Santander, sem prejuízo de a documentação já acostada aos autos, através das petições de fls. 2.651 e 2.675, ser plenamente suficiente à evidenciar a natureza jurídica das operações havidas desta espécie, com a comprovação das alegações constantes no recurso voluntário da ora Notificada, mais especificamente no tópico “IV.B – DAS SUPOSTAS OMISSÕES DE RECEITA”, no que se refere às receitas recebidas de instituições financeiras, e requerer seja dado regular prosseguimento ao feito, com as cautelas de praxe, para os devidos fins de direito.”*

## **CONCLUSÃO**

*Tendo em vista o exposto, damos por encerrada a diligência ora proposta, no qual foi constatado que a empresa não logrou êxito na comprovação que as operações em questão consistiam em cessão de créditos para as instituições bancárias correspondentes, e não receitas tributáveis pelo Pis e Cofins, tal qual apurado pela fiscalização.*

*Ressaltamos que, durante o procedimento fiscal, a empresa também não havia apresentado a documentação solicitada, conforme disposto no Termo de Intimação Fiscal nº 04 (fls. 109/116).*

*Ante o exposto, tal qual solicitado pela empresa em resposta ao termo de intimação de 23/04/2025, intimamos a empresa a, caso deseje, manifestar-se no prazo de 30 (trinta) dias acerca do presente termo de encerramento de diligência.*

*Findo o prazo, daremos prosseguimento do feito, no tocante ao julgamento do recurso voluntário.*

Por sua vez, a recorrente apresentou petição na qual contesta a conclusão adotada pela autoridade diligente, com base nos seguintes argumentos de fato e de direito:

*Ocorre que, data maxima venia, a Recorrente entende que o Sr. Auditor Fiscal não agiu com o costumeiro acerto ao consignar que “a empresa não logrou êxito na comprovação que as operações em questão consistiam em cessão de créditos para as instituições bancárias correspondentes, e não receitas tributáveis pelo Pis e Cofins, tal qual apurado pela fiscalização”.*

*Isto porque, da leitura dos documentos acostados aos autos, percebe-se que as operações em questão consistem em verdadeira cessão de créditos para as instituições bancárias, que, por sua vez, oferecem aos fornecedores da Recorrente, a possibilidade de adiantar o pagamento de duplicatas de fornecedores, contraídas pela Recorrente. Veja-se, a título exemplificativo, os seguintes trechos do Convênio de Colaboração Recíproca em Operações de Aquisição de Créditos no 104608090000200 (fls. 2.662/2.672):*

**3. Objeto** – Propiciar à **Cliente**, através da aquisição de créditos detidos por fornecedores da **Cliente** (“**Cedentes**”) contra a mesma, a obtenção de melhores condições de preço e prazo para compra de bens e contratações de serviços junto aos **Cedentes**, bem como proporcionar ao **Itaú BBA** maior segurança na aquisição de tais créditos.

- 3.1. Obrigação da **Cliente**: prestar informações ao **Itaú BBA** a respeito dos créditos referidos no *caput* desta Cláusula, confirmando a sua existência, o seu montante, bem como outros dados relevantes.
- 3.2. As aquisições de crédito pelo **Itaú BBA** poderão ser feitas a seu exclusivo critério e, quando contratadas, serão por cessão sem direito de regresso e com a aplicação de taxa de deságio livremente negociada entre o **Itaú BBA** e os **Cedentes**.

**4. Natureza da cessão** – Poderão ser cedidos ao **Itaú BBA** créditos de qualquer natureza, em especial títulos de crédito emitidos pela **Cliente** ou sacados contra ela, tais como duplicatas, notas promissórias, letras de câmbio e outras. As cessões de crédito realizadas nos termos deste Convênio serão sem co-obrigação dos **Cedentes**, mesmo que não expressa essa cláusula nos respectivos endossos ou instrumentos de cessão de crédito.

*Tal cessão de créditos se trata de operação comum no mercado financeiro, classificada como adiantamento de recebíveis, sendo que, pelo recebimento antecipado dos valores, os fornecedores têm descontado pelas instituições bancárias, o custo da operação financeira, remunerando o capital investido pelos citados bancos.*

*Sobre esta remuneração percebida 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 “prêmio de preferência bancária” ou “prêmio risco sacado”.*

*O abatimento do saldo devedor obtido, então, faz com que a Recorrente 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 de seu passivo.*

*Assim, não há dúvidas que as operações descritas são de natureza financeira e que implicam em redução da obrigação do contribuinte, em função de disposição*

*contratual, enquadrando-se à hipótese descrita pelo art. 9º a Lei nº 9.718/98, verbis:*

[...]

*Receitas financeiras, de acordo com a própria Receita Federal do Brasil<sup>1</sup>, compreendem os juros recebidos, os descontos obtidos, o lucro na operação de reporte, o prêmio de resgate de títulos ou debêntures e os rendimentos nominais relativos a aplicações financeiras de renda fixa ou variável, além de variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função da taxa de câmbio ou de índices ou coeficientes aplicáveis por disposição legal ou contratual.*

*Com efeito, verifica-se à página 54 do Termo de Verificação Fiscal (fls. 881) que a própria autoridade fazendária reconhece que “a instituição financeira aufera na referida operação receitas financeiras pela antecipação dos recebíveis aos fornecedores da LASA”, só não atribuindo a mesma natureza às receitas da Recorrente, porque não estariam relacionadas a novas datas de pagamento dos títulos, alegação que, evidentemente, não constitui requisito legal válido para descharacterizar a natureza jurídica de receita financeira, para atribuir outra diversa.*

*Deste modo, não há que se falar em omissão de receita operacional sujeita ao regime de não cumulatividade, mas, tão somente, na submissão de referidos valores à incidência da Contribuição ao PIS e da COFINS sob as alíquotas de 0,65% e 4%, respectivamente, por força do Decreto nº 8.426/2015, exatamente como fez a ora Recorrente.*

*Pelo exposto, devidamente atendidas as determinações constantes na Resolução nº 3102-000.388, requer a Recorrente seja procedida a devolução dos autos para 2<sup>a</sup> Turma Ordinária, da 1<sup>a</sup> Câmara, da 3<sup>a</sup> Seção, do CARF, com as cautelas de praxe, a fim de que seja dado regular prosseguimento ao feito, por ser medida de Justiça Fiscal!*

Ato contínuo, os autos foram devolvidos a este e. CARF, para prosseguimento do feito.

É o relatório.

## VOTO VENCIDO

Conselheiro **Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues**, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e cumpre com os requisitos formais de admissibilidade, devendo, por conseguinte, ser conhecido.

## 1 DAS PRELIMINARES

### 1.1 DO ERRO MATERIAL NA EMENTA DO V. ACÓRDÃO RECORRIDO

Em seu Recurso Voluntário, a recorrente indica a existência de erro material na ementa do v. acórdão recorrido, relativo à suposta discussão sobre o direito ao ressarcimento ou compensação de créditos tributários objeto de discussão judicial não definitiva, nos seguintes termos:

COMPENSAÇÃO. DIREITO CREDITÓRIO PENDENTE DE DECISÃO DEFINITIVA EM PROCESSO ADMINISTRATIVO OU JUDICIAL. VEDAÇÃO.

É vedado o ressarcimento ou a compensação do crédito do trimestre calendário cujo valor possa ser alterado total ou parcialmente por decisão definitiva em processo judicial ou administrativo fiscal de determinação e exigência de crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

Segundo aponta, as acusações veiculadas nos autos envolvem (i) suposto indevido aproveitamento de créditos, estes desvinculados de discussão administrativa ou judicial; (ii) omissão de receitas; e (iii) apresentação de EFD-Contribuições com informações inexatas ou incompletas, nada tergiversando sobre eventual infração nos procedimentos de ressarcimento ou compensação de créditos, na circunstância apresentada.

Diante disto, pleiteia que seja extirpado do julgado o excerto reproduzido acima, por se tratar de matéria estranha aos autos e, inclusive, sequer abordada no relatório e voto do v. acórdão ora recorrido.

Entendo que não assiste razão à recorrente.

Conforme se extrai da impugnação apresentada e do v. acórdão recorrido, a recorrente contesta o saldo inicial de créditos informado em 01/2017 adotado pela autoridade lançadora, por entender que as glosas efetuadas em procedimentos fiscais anteriores não poderiam ter sido consideradas antes da decisão administrativa final, nos correspondentes processos administrativos. Por sua vez, as autoridades julgadoras *a quo* entenderam pela adequação do procedimento adotado, negando a possibilidade de aproveitamento de direito creditório pendente de decisão definitiva em âmbito administrativo.

Apesar da ementa tratar tanto de processos administrativos quanto judiciais, não vislumbro qualquer erro a ser retificado, uma vez que a ementa reflete o entendimento exarado no *decisum*, inexistindo qualquer prejuízo à recorrente, razão pela qual voto por rejeitar a preliminar aventada.

### 1.2 DO SALDO DE CRÉDITOS DE PERÍODOS ANTERIORES (ITEM “XII” DO TVF)

Neste tópico, a recorrente narra que, para calcular o imposto lançado, a autoridade fiscal zerou o saldo inicial de créditos informado em 01/2017, sob a justificativa de ser inexistente, porquanto glosado em outros procedimentos fiscais (processos n<sup>os</sup> 16682.721185/2018-35,

16682.900238/2020-05, 16682.900239/2020-41, 16682.901296/2020-48 e 16682.901297/2020-92 – Anexos 08 e 11 do TVF).

Diante disto, alega que a utilização do saldo acumulado de períodos anteriores se encontra em consonância com a legislação aplicável, não havendo razão material para qualquer glosa por parte da Autoridade Fiscal no quesito ora analisado, seja por não haver decisão administrativa final condenatória nos processos informados, seja pela “glosa em cascata” implicar em dupla cobrança do mesmo crédito tributário e/ou inclusive porque sequer houve nos processos nºs 16682.900238/2020-05, 16682.900239/2020-41, 16682.901296/2020-48 e 16682.901297/2020-92 constituição de novos débitos ou glosa dos créditos transportados aos períodos subsequentes, mas mera prolação de despachos decisórios acerca de pedidos de resarcimento da Contribuição ao PIS e da COFINS acumuladas nos 3º e 4º trimestres de 2015, que não produzem os efeitos do artigo 9º, § 4º, do Decreto nº 70.235/1972.

Subsidiariamente, pleiteia a reunião destas demandas para julgamento ou, na impossibilidade, a determinação de sobrerestamento até julgamento final do processo em estágio mais avançado.

É o que passo a apreciar.

Inicialmente, cumpre destacar que não há qualquer equívoco na atuação da autoridade lançadora ao considerar o saldo inicial de créditos informado em 01/2017, com base nas glosas efetuadas em procedimentos anteriores. Isto porque a transferência de créditos para os períodos subsequentes depende da higidez dos créditos apropriados, a qual pode ser questionada pela autoridade fiscal e, sendo o caso, ser submetida ao contencioso administrativo fiscal, caso seja apresentada a defesa cabível pelo contribuinte, em observância aos princípios do contraditório e ampla defesa.

Frise-se que não há qualquer cobrança em duplicidade em razão da consideração da glosa efetuada em procedimentos anteriores, sendo mera decorrência da sistemática de apuração de créditos e débitos no regime da não-cumulatividade. Os créditos apurados nos períodos anteriores só serão passíveis de aproveitamento nos períodos subsequentes (o que alcança o período da presente autuação) caso confirmada a sua higidez nos referidos processos administrativos.

Os processos mencionados se referem a auto de infração relativo ao período de 01/01/2014 a 01/12/2014 (PAF nº 16682.721185/2018-35) e pedidos de resarcimento relativos aos 3º e 4º trimestres de 2015 (PAFs nºs 16682.900238/2020-05, 16682.900239/2020-41, 16682.901296/2020-48 e 16682.901297/2020-92).

Além do primeiro processo já ter sido julgado por este e. CARF (última movimentação - 26/08/2024 - Resultado: Recurso Especial do Contribuinte Negado), os demais tratam de pedidos de resarcimento de períodos anteriores ao objeto do lançamento ora em discussão. Apesar da inegável influência do resultado obtido naqueles processos – especialmente, em relação ao saldo inicial de créditos informado em 01/2017 - para liquidação do auto de

infração objeto do presente processo administrativo, não restou demonstrada qualquer conexão, decorrência ou reflexo no que se refere ao mérito das demandas.

Assim, voto por rejeitar a preliminar aventada, por não vislumbrar qualquer equívoco na consideração das glosas efetuadas em procedimentos anteriores no saldo inicial de créditos informado no período objeto da autuação, assim como, por indeferir o pedido de reunião das demandas para julgamento ou sobrerestamento do feito, por não verificar qualquer causa de conexão, decorrência ou reflexo.

De qualquer forma, cumpre ressaltar que o resultado obtido nos processos supramencionados deve ser observado na liquidação do auto de infração objeto do presente processo administrativo, justamente, em razão da sistemática da não-cumulatividade que permite a transferência do saldo credor apurado em períodos anteriores.

## 2 DOS CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE E DA ATIVIDADE DESENVOLVIDA PELA RECORRENTE

No julgamento do REsp nº 1.221.170, em sede de Recurso Repetitivo, o Superior Tribunal de Justiça, além de reconhecer a ilegalidade da disciplina de creditamento prevista pelas Instruções Normativas da RFB nº 247/2002 e 404/2004, fixou o entendimento de que “[...] o conceito de *insumo* deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a impescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pela contribuinte”.

Em breve síntese, a essencialidade consiste na impescindibilidade do item do qual o produto ou serviço dependa, intrínseca ou fundamentalmente, de forma a configurar elemento estrutural e inseparável para o desenvolvimento da atividade econômica, ou, quando menos, que a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência.

Por sua vez, com base no critério da relevância, o item pode ser considerado como insumo quando, embora não indispensável ao processo produtivo ou à prestação do serviço, integre o seu processo produtivo, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva, seja por imposição legal.

Ainda, questão bastante relevante fixada no referido julgamento, mas nem sempre observada, se refere à dimensão temporal dentro da qual devem ser reconhecidos os bens e serviços utilizados como insumos.

Pela clareza e didática, cumpre reproduzir a doutrina de Marco Aurélio Greco expressamente citada no julgamento do REsp nº1.221.170:

De fato, serão as circunstâncias de cada atividade, de cada empreendimento e, mais, até mesmo de cada produto a ser vendido que determinarão a dimensão temporal dentro da qual reconhecer os bens e serviços utilizados como respectivos insumos. [...]

Cumpre, pois, afastar a idéia preconcebida de que só é insumo aquilo direta e imediatamente utilizado no momento final da obtenção do bem ou produto a ser vendido, como se não existisse o empreendimento nem a atividade econômica como um todo, desempenhada pelo contribuinte.

(...)

O critério a ser aplicado, portanto, apóia-se na inherência do bem ou serviço à atividade econômica desenvolvida pelo contribuinte (por decisão sua e/ou por delineamento legal) e o grau de relevância que apresenta para ela. Se o bem adquirido integra o desempenho da atividade, ainda que em fase anterior à obtenção do produto final a ser vendido, e assume a importância de algo necessário à sua existência ou útil para que possua determinada qualidade, então o bem estará sendo utilizado como insumo daquela atividade (de produção, fabricação), pois desde o momento de sua aquisição já se encontra em andamento a atividade econômica que – vista global e unitariamente – desembocará num produto final a ser vendido.<sup>1</sup> (Grifamos)

Assim, não configura insumo apenas aquilo que é utilizado direta e imediatamente na prestação de serviços e/ou na produção de produtos, mas tudo aquilo que é essencial e relevante para o desempenho da atividade econômica que desembocará numa prestação de serviço ou num produto final a ser vendido. Tal compreensão é imprescindível para análise de qualquer caso envolvendo direito creditório.

Além disto, para fins de análise do direito ao creditamento, não podemos analisar a atividade exercida pela empresa de forma teórica, focando exclusivamente naqueles itens imprescindíveis para uma atividade genericamente considerada. Pelo contrário, devemos estar atentos às peculiaridades de cada atividade específica, analisando em cada situação aquilo que cumpre com os critérios de essencialidade e relevância no caso concreto.

Por fim, cumpre ressaltar que, no voto vencedor, o Ministro Relator Napoleão Nunes Maia Filho ainda afasta expressamente a aplicação do artigo 111 do CTN aos casos envolvendo direito creditório, ressaltando que o creditamento não consiste em benefício fiscal, de modo que não há de ser interpretado de forma literal ou restritiva.

Para afastar de vez a compreensão equivocada de que o direito creditório decorrente da não-cumulatividade configuraria benefício fiscal, cumpre reproduzir as diversas funções da não-cumulatividade, elencadas por André Mendes Moreira em seu “A não-cumulatividade dos tributos”<sup>2</sup>, que demonstram que tal princípio, e a correspondente sistemática de apuração, não busca um benefício individual, pelo contrário, persegue diversos objetivos coletivos da sociedade, entre eles:

<sup>1</sup> Conceito de insumo à luz da legislação de PIS/COFINS, in Revista Fórum de Direito Tributário - RFDT, Belo Horizonte, n. 34, jul./ago. 2008, p. 6

<sup>2</sup> MOREIRA, André Mendes. *A não-cumulatividade dos tributos*. 4<sup>a</sup>ed., rev. e atual., São Paulo: Noeses, 2020, pg. 120.

- (a) a translação jurídica do ônus tributário ao contribuinte de *facto*, não onerando os agentes produtivos;
- (b) a neutralidade fiscal, de modo que o número de etapas de circulação da mercadoria não influa na tributação sobre ela incidente;
- (c) o desenvolvimento da sociedade, pois a experiência mundial denota que a tributação cumulativa sobre o consumo gera pobreza, pois encarece a circulação de riquezas;
- (d) a conquista de mercados internacionais, permitindo-se a efetiva desoneração tributária dos bens e serviços exportados (impraticável no regime cumulativo de tributação);
- (e) a isonomia entre produtos nacionais e estrangeiros, pois a não-cumulatividade possibilita a cobrança, na importação, de tributo em montante idêntico ao suportado pelo produtor nacional.

Com base em tais premissas e considerando que a adoção dos critérios fixados pelo STJ demanda a análise da essencialidade e relevância do insumo ao desenvolvimento da atividade empresarial do contribuinte, pertinente trazer considerações acerca da atividade exercida pela recorrente.

Nos termos do artigo 4º de seu Estatuto Social em vigor, a recorrente tem como objeto social:

“[...] o comércio em geral, incluindo supermercados e lanchonetes, lojas de conveniência, no varejo e no 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 a terceiros, de bens primários ou industrializados; a intermediação de negócios no comércio internacional, a cessão dos direitos de uso de produtos ou 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 videocassete, “videogame” e assemelhados e a comercialização de produtos, podendo participar do capital de outras sociedades”.

Com isso em vista, passamos a analisar as glosas combatidas no Recurso Voluntário.

## 2.1 DOS CRÉDITOS GLOSADOS PELA FISCALIZAÇÃO

Em tópico introdutório do Termo de Verificação Fiscal, a autoridade lançadora destaca 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 nos 10.637, de 2002, e 10.833, de 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”.*

Diante disto, informa que “[...] o critério adotado no presente procedimento fiscal para fins de análise quanto ao direito ao crédito do PIS e da Cofins é a verificação quanto à previsão legal para o desconto do crédito da não cumulatividade para empresas comerciais e não se a despesa se enquadra no conceito de insumo para apuração de créditos das contribuições, o que só faz sentido no caso de empresas industriais e prestadoras de serviço”.

Em seu Recurso Voluntário, a recorrente defende o direito de apropriar créditos na condição de insumos relacionados a sua atividade comercial, assim como, ressalta que sua atividade econômica envolve também a prestação de serviços, conforme previsto no seu estatuto social e descrito no seu balancete, que discrimina Conta de “Receitas de Serviços”, “Receitas de Locações – Mercadoria”, “Receita sobre Serviços de Marketing”, “Receita de Comissão Blackhawk”, “Receita de Comissão Cartão Lojas Americanas”, “Receita de Frete Marketplace”, entre outros.

Quanto ao direito à apropriação de créditos na condição de insumos em relação às atividades comerciais, independentemente do entendimento pessoal deste julgador, cumpre destacar que, recentemente, este e. CARF editou a Súmula nº 234, cuja observância é obrigatória pelos Conselheiros do CARF, *ex vi* do art. 123, §4º do Regimento Interno do CARF (RICARF):

Súmula CARF nº 234: Na atividade de comércio não é possível a apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins com base no inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

Por outro lado, entendo que assiste razão à recorrente quando demonstra que sua atividade econômica não se restringe à atividade comercial, envolvendo também prestações de serviço, de modo que o direito ao creditamento de insumos deve ser assegurado em relação às demais atividades desenvolvidas pela empresa, quando verificada a subsunção ao artigo 3º, inciso II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03.

É o que passamos a apreciar.

## 2.2 DOS CRÉDITOS ORIUNDOS DE BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS

Conforme se extrai do Termo de Verificação Fiscal, a autoridade fiscal glosou os créditos apurados pela recorrente, no período objeto da autuação, referentes aos gastos com (i) material de embalagem, (ii) serviços de limpeza, (iii) serviços de inventário terceirizado, (iv) serviços de marketing, e (v) serviços de telecomunicação (teleprocessamento), por entender que tais dispêndios se referem à atividade comercial, o que não daria direito ao aproveitamento de créditos na condição de insumo, por ausência de previsão legal.

Em seu Recurso Voluntário, a recorrente sustenta que: (i) as sacolas plásticas e embalagens constituem insumos que integram o processo de venda a varejo dos produtos

comercializados nos seus estabelecimentos, (ii) os serviços de limpeza são essenciais e relevantes ao desenvolvimento da sua atividade econômica, uma vez que é vedada a comercialização de produtos em desacordo com as normas expedidas pelos órgãos oficiais competentes, de acordo com o artigo 39, inciso VIII, do CDC, (iii) os serviços de inventário são essenciais e relevantes para o desenvolvimento de sua atividade econômica de comerciante varejista, ao passo que não seria possível realizar o grande número de operações diárias que concretiza sem uma devida gestão de estoque, realizada em parte pelas empresas terceirizadas de serviços de inventário; (iv) os serviços de marketing e propaganda são vitais para captação de consumidores, por tratar de setor altamente competitivo, em que a divulgação de seus produtos em canais de comunicação se torna essencial a sua atividade; e (v) os serviços de telefonia/telecomunicação (teleprocessamento) são relevantes, vez que depende deles para viabilizar a comunicação, fluxo e processamento de dados, entre seus diversos estabelecimentos, de modo a permitir a coordenação e, portanto, a própria comercialização de suas mercadorias.

É o que passo a apreciar.

No que se refere aos gastos com (iii) serviços de inventário, (iv) serviços de marketing e propaganda, e (v) serviços de telefonia/telecomunicação (teleprocessamento), conforme já exposto no tópico anterior, ainda que necessários para o desenvolvimento da atividade comercial da recorrente, tais dispêndios não permitem o aproveitamento de créditos da não-cumulatividade por aplicação expressa da Súmula CARF nº 234.

Quanto à alegação da recorrente de que, em exercícios anteriores, a Receita Federal teria reconhecido o seu direito ao aproveitamento de créditos decorrentes de despesas de marketing e propaganda, apesar de citar os despachos decisórios e processos correspondentes, não restou demonstrado que a autoridade fiscal efetivamente analisou e homologou a materialidade dos referidos créditos, de modo que não se mostra possível a aplicação do artigo 146 do CTN nos termos pretendidos.

Por outro lado, em relação aos créditos apropriados sobre gastos com (i) material de embalagem e (ii) serviços de limpeza, entendo que devem ser revertidas as glosas.

Parece-me que há uma questão fática que acaba não sendo avaliada quando se trata do direito ao creditamento das contribuições ao PIS e da COFINS, no que se refere às empresas varejistas que realizam a revenda de mercadorias em loja, como a ora recorrente.

Ainda que a atividade principal seja a revenda de bens, é inegável que a atividade econômica exercida pela recorrente – em sua totalidade - envolve também atividades equiparáveis à prestação de serviço, mais especificamente, a exposição e disponibilização das mercadorias em loja e o atendimento ao cliente.

A diferença entre a revenda de mercadorias por uma distribuidora e por uma varejista é significativa. A atividade da distribuidora envolve, principalmente, a aquisição da mercadoria e os custos de armazenagem e distribuição. Por sua vez, a atividade da varejista está longe de se resumir a revenda de bens, envolvendo diversos custos e atividades compreendidos

no fornecimento de mercadorias em loja, com todas as estruturas necessárias e imprescindíveis para o desenvolvimento da sua atividade.

Mesmo que não haja propriamente o estabelecimento de uma relação prestador e tomador de serviço entre a varejista e o consumidor final, é inegável que, além da revenda da mercadoria em si, a contribuinte oferece uma utilidade para os seus clientes, a partir de um conjunto de atividades materiais ou imateriais – especialmente, a exposição/disponibilização das mercadorias em loja e o atendimento ao cliente – que são repassados no preço da mercadoria vendida, o que, a meu ver, também permite a adequação da atividade econômica exercida pela recorrente ao tipo “prestação de serviços” para fins de apropriação de créditos das contribuições ao PIS e da COFINS.

Frise-se: não se está a dizer que as varejistas prestam serviços, mas que sua atividade econômica globalmente considerada envolve o oferecimento de utilidades, a partir de um conjunto de atividades materiais ou imateriais, o que permite a apropriação de créditos, justamente, por se ajustar ao tipo “prestação de serviço” previsto pelo legislador para disciplinar a sistemática da não-cumulatividade.

Ao disciplinarem o direito ao desconto de créditos das contribuições ao PIS e da COFINS, as Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 não estabeleceram conceitos rígidos, numericamente definidos, mas tipos, como ordens flexíveis e graduáveis. No tipo, a relação entre a premissa maior e a menor não precisa ser de subsunção. Como ensina Karl Larenz, “[a] caracterização antecipada na lei, que não impõe uma definição definitiva e suficientemente precisa, necessita de ser completada com uma multiplicidade de traços, que resultam por dedução da definição legal. Esta “dedução” está subordinada ao pressuposto de que as regras legais se adequam ao tipo pensado, que “se ajustam” a ele” .

Assim, seja por envolver “obrigações de fazer”, seja por abranger o “oferecimento de utilidades”, parece-me que os bens e serviços utilizados como insumo no fornecimento de mercadorias em loja, também são passíveis de creditamento, nos termos do artigo 3º, inciso II, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, o que justifica a distinção em relação ao entendimento firmado na Súmula CARF nº 234, inexistindo, por conseguinte, inobservância ao enunciado de súmula do CARF, nos termos do artigo 85, inciso VI, do RICARF.

Neste cenário, a meu ver, os gastos com material de embalagem são essenciais para garantir a comercialização das mercadorias em loja, por assegurar a qualidade da mercadoria comercializada e do atendimento ao cliente, assim como, os serviços de limpeza são relevantes para permitir o exercício das atividades em loja e nos centros de distribuição, as quais devem observar as normas técnicas e sanitárias, especialmente, em relação aos produtos alimentícios.

Diante do exposto, voto por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para reverter as glosas efetuadas sobre gastos com material de embalagem e serviços de limpeza.

## 2.3 DOS GASTOS COM IPTU E DESPESAS COMUNS DE CONDOMÍNIO

Conforme se extrai do Termo de Verificação fiscal, a autoridade fiscal glosou os créditos apropriados sobre gastos com pagamento de IPTU e despesas relacionadas aos imóveis locados, mais especificamente, (i) IPTU, (ii) luz e força, (iii) condomínio, e (iv) ar-condicionado e água gelada. Em breve síntese, entendeu-se que, em relação ao IPTU, tais dispêndios, ainda que relacionados, não se confundem com o aluguel em si, inexistindo, por conseguinte, autorização legal para apropriação de créditos sobre tais gastos.

Por sua vez, em relação aos demais encargos, entendeu-se que “[a]s 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”.

Em seu Recurso Voluntário, a recorrente defende que o IPTU pago pelo locatário e os demais encargos advindos das locações representam mera sub-rogação, no plano fático, do locatário na quitação de despesas do locador, por conveniência e em razão do quanto estipulado no contrato de locação. Ainda, destaca que impostos e verbas a qualquer título - tais como água, luz, condomínio, despesa com acessórios etc. -, pagos pelo locatário, constituem receita do locador.

Alternativamente, sustenta que, caso não se entenda que as despesas de luz e força, ar-condicionado e água gelada condomoniais decorrem, diretamente, do contrato de aluguel, forçoso reconhecer que a fruição dessas benesses representa nada mais que consumo de energia elétrica necessária para funcionamento do estabelecimento, sendo certo que o rateamento das despesas, inerente ao regime de condomínio (art. 1.331, do Código Civil), meramente reforça a aplicabilidade dos artigos 3º, inciso IX, da Lei nº 10.637/02, e 3º, inciso III, da Lei nº 10.833/03.

Entendo que assiste razão à recorrente.

Inicialmente, merecem transcrição os seguintes artigos da Lei nº 8.245/91, que dispõe sobre as locações dos imóveis urbanos e os procedimentos a elas pertinentes:

Art. 22. O locador é obrigado a:

(...)

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

(...)

X - pagar as despesas extraordinárias de condomínio.

(...)

Art. 23. O locatário é obrigado a:

I - pagar pontualmente o aluguel e os encargos da locação, legal ou contratualmente exigíveis, no prazo estipulado ou, em sua falta, até o sexto dia útil do mês seguinte ao vencido, no imóvel locado, quando outro local não tiver sido indicado no contrato;

(...)

XII - pagar as despesas ordinárias de condomínio.

(...)

Art. 25. Atribuída ao locatário a responsabilidade pelo pagamento dos tributos, encargos e despesas ordinárias de condomínio, o locador poderá cobrar tais verbas juntamente com o aluguel do mês a que se refiram.

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

Cumpre ressaltar que não se trata, propriamente, de pagamento do imposto para o município e da taxa condominial ao condomínio (ainda que assim sejam efetuados), mas de receitas auferidas pelo locador em decorrência do contrato de locação, como se verifica do entendimento exarado na Solução de Consulta COSIT nº 38, de 19 de fevereiro de 2014:

EMENTA: LUCRO PRESUMIDO. RECEITA BRUTA. ADMINISTRAÇÃO DE IMÓVEIS PRÓPRIOS. DESPESAS CONDOMINIAIS. TAXAS E TRIBUTOS INCIDENTES SOBRE O IMÓVEL ADMINISTRADO.

Consideram-se receitas auferidas pelas empresas de administração de imóveis próprios, decorrentes do exercício de sua atividade principal, além de aluguéis decorrentes de locação, valores recebidos também dos locatários referentes ao próprio imóvel administrado, independente da denominação utilizada, que se prestam a pagar despesas como o consumo de água, luz e gás, conservação, higiene e limpeza de aparelhos sanitários, de iluminação, ramais de encanamentos d'água, esgoto, gás, luz, pinturas, vidraças, ferragens, torneiras, pias, ralos, banheiros, registros, manutenção de elevadores, vigilâncias e demais acessórios em perfeito estado de conservação e funcionamento, bem como todos os impostos e taxas que incidam ou venham a incidir sobre o imóvel locado, incluindo-se IPTU, Taxa de Lixo e apólice de seguro contra incêndio e danos de qualquer natureza à estrutura do imóvel.

Assim, tais valores devem integrar a base de cálculo sobre a qual se calcula o lucro presumido das pessoas jurídicas optantes por esta modalidade de tributação do IRPJ, de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 8.981, de 1995, art. 31; Lei nº 9.249, de 1995, art. 15 e 25; Lei nº 5.172, de 1966, art. 123; Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/99), arts. 299.

Assim, as despesas periféricas relacionadas aos contratos de aluguel, quais sejam, IPTU, Taxas Condominiais e outras despesas contratualmente estabelecidas, integram o custo de locação e devem ser consideradas para fins de apropriação de créditos da sistemática da não-cumulatividade das Contribuições para o PIS e da COFINS.

Neste sentido, cito os seguintes julgados deste e. CARF:

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

As despesas periféricas relacionadas aos contratos de aluguel, quais sejam, IPTU, Taxas Condominiais e outras despesas contratualmente estabelecidas, integram o custo de locação nos termos do art. 22 da Lei nº 8.245/91 e devem ser consideradas para fins de apropriação de créditos da sistemática da não-cumulatividade das Contribuições para o PIS e da COFINS.

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

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

As despesas periféricas relacionadas aos contratos de aluguel, quais sejam, IPTU, Taxas Condominiais e outras despesas contratualmente estabelecidas, integram o custo de locação nos termos do art. 22 da Lei nº 8.245/91 e devem ser consideradas para fins de apropriação de créditos da sistemática da não-cumulatividade das Contribuições para o PIS e da COFINS.

(Processo nº 11020.904359/2012-88; Acórdão nº 3001-001.401; Relator Conselheiro Marcos Roberto da Silva; sessão de 13/08/2020)

**NÃO-CUMULATIVIDADE. IPTU. FUNDAMENTO DO PAGAMENTO PELO LOCATÁRIO. CLÁUSULA CONTRATUAL DE LOCAÇÃO. VALORES PAGOS PELO LOCATÁRIO. NATUREZA JURÍDICA DE DESPESA DE ALUGUEL.**

Os valores recolhidos pelo locatário a título de IPTU das lojas alugadas com supedâneo em cláusula do contrato de locação não têm natureza jurídica de tributo, mas compõem, neste caso, as despesas de aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, podendo, nessa rubrica ser realizado o desconto do crédito correspondente.

(Processo nº 19311.720253/2017-74; Acórdão nº 3301-007.117; Relator Conselheiro Valcir Gassen; sessão de 20/11/2019)

Por sua vez, em relação aos gastos com “luz e força”, que se refere a encargos comuns de energia elétrica rateado entre os lojistas, nos centros comerciais e shoppings centers, entendo que deve ser reconhecido o direito ao crédito, nos termos do artigo 3º, IX, da Lei nº 10.637/2002 e art. 3º, III, da Lei nº 10.833/2003, conforme já reconhecido em processo semelhante da recorrente (Acórdão nº 3402-009.941). Frise-se que, nos casos de centros comerciais e shoppings centers, as áreas comuns também configuram – ainda que em regime de condomínio – parte do estabelecimento da pessoa jurídica.

Por fim, no que se refere aos gastos com “ar condicionado – água gelada”, que se refere a dispêndios com água gelada fornecida pelos shoppings center para refrigeração das lojas da companhia, entendo que, justamente, por assegurar a qualidade da mercadoria comercializada e do atendimento ao cliente, na comercialização de mercadorias em loja, deve ser reconhecido o direito ao crédito, nos termos do artigo 3º, inciso II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03.

Diante do exposto, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário neste tópico, para o fim de reverter as glosas relativas aos gastos com (i) IPTU, (ii) luz e força, (iii) condomínio, e (iv) ar-condicionado e água gelada.

#### 2.4 DESPESAS COM ALUGUÉIS DE IMÓVEIS JÁ PERTENCENTES AO CONTRIBUINTE

Conforme se extrai do Termo de Verificação Fiscal, a autoridade lançadora desconsiderou, em sua apuração dos créditos da não cumulatividade, as despesas com aluguéis de imóveis que já integraram o patrimônio da recorrente, que foram lançadas na conta “Alugueis de Imóveis Terceiros – PJ – 51140012”, com base no §3º do artigo 31 da Lei nº 10.865/04, ora transscrito:

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.

§ 1º Poderão ser aproveitados os créditos referidos no 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, apurados sobre a depreciação ou amortização de bens e direitos de ativo imobilizado adquiridos a partir de 1º de maio.

§ 2º O direito ao desconto de créditos de que trata o § 1º deste artigo não se aplica ao valor decorrente da reavaliação de bens e direitos do ativo permanente.

§ 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. (Grifamos)

Em sua defesa, a recorrente não contesta que tenha sido proprietária dos imóveis objeto 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 vedação introduzida pela Lei nº

10.865/2004, sustentando que tal vedação não poderia atingir negócios jurídicos anteriores a sua publicação, em respeito à segurança jurídica, ao ato jurídico perfeito, ao direito adquirido, e à irretroatividade da lei.

A presente controvérsia foi dirimida pelo i. ex- Conselheiro Robson José Bayerl, no acórdão 3401-004.398, da 1<sup>a</sup> Turma Ordinária, da 4<sup>a</sup> Câmara, desta e. 3<sup>a</sup> Seção, cujos fundamentos abaixo transcritos adoto como razões de decidir, conforme autorizado pelo artigo 50, §1º, da Lei nº 9.784/99:

*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 vénia, 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).*

No mesmo sentido, cito o seguinte julgado deste e. CARF:

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.

(Processo nº 16682.721185/2018-35; Acórdão nº 3402-009.941; Relator Conselheiro Pedro Sousa Bispo; sessão de 26/10/2022)

Diante do exposto, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário neste tópico, mantendo as glosas correspondentes.

### 3 DAS SUPOSTAS OMISSÕES DE RECEITA

Neste tópico, a autoridade fiscal relata que, no curso da fiscalização, constatou que a contribuinte realizou operações que produzem efeitos patrimoniais, caracterizando-se como receitas normais de suas atividades empresariais e, desta forma, deveriam ter sido tributadas pelo PIS e pela Cofins à alíquota comum de 1,65% e 7,6%, respectivamente, o que não ocorreu.

Conforme se verifica do Termo de Verificação Fiscal, não teriam sido oferecidas à tributação: i) receitas de renegociação com fornecedores (descontos); ii) receitas de propagandas cooperadas; iii) receitas de aluguel de quiosques e; iv) receitas recebidas de instituições financeiras.

Quanto às **(i) receitas de renegociação com fornecedores (descontos)**, a autoridade fiscal relata que se referem a casos de bonificações de preços (baixa de preço – garantia de margens), ou seja, quando determinadas mercadorias adquiridas para a revenda passam a ter seu preço de venda estimado reduzido, o fornecedor desta mercadoria aceita uma recomposição da margem de lucro, visando que as mercadorias não sejam devolvidas.

Para fundamentar a exigência das contribuições ao PIS e da COFINS sobre tais rubricas, a autoridade fiscal apresenta os seguintes argumentos:

*Observa-se que, no primeiro momento, na compra das mercadorias para revenda, o passivo “Fornecedores” teve como contrapartida outra conta patrimonial, não se alterando o patrimônio da sociedade, pois há o aumento de conta patrimonial do ativo e o aumento de conta patrimonial do passivo.*

*No entanto, no momento da renegociação, o passivo “Fornecedores” é reduzido com contrapartida em uma conta de resultado, o que evidencia um acréscimo*

*patrimonial. E, como no primeiro momento, o passivo havia se formado com contrapartida em outra conta patrimonial, a remissão do passivo não representa um estorno de despesa com a recomposição do patrimônio, mas sim uma nova receita.*

*Tal acréscimo patrimonial se refere a uma remissão parcial de dívida (insubsistência do passivo) e indubitavelmente é uma receita auferida pelo contribuinte. Porém, diferentemente do que sustenta o contribuinte, não se trata de uma receita financeira, uma vez que não está relacionada às condições ou datas de pagamento dos títulos.*

*Tais verbas não devem ser tratadas como receitas financeiras, mas como outras receitas, sujeitas à tributação do PIS e da Cofins pelas alíquotas normais vigentes e não pela alíquota reduzida prevista para as receitas financeiras.*

Em seu Recurso Voluntário, a recorrente sustenta que tais supostas receitas derivam de contratos de participação firmados com seus fornecedores, que concedem descontos em duplicatas para mera recomposição da margem de lucro, visando fazer frente à diminuição da demanda comercial, quando mercadorias já adquiridas sofreram redução de preço, o que explicita sua natureza de desconto incondicionado. Ressalta que o fornecedor aquiesce em reduzir o valor unitário das mercadorias vendidas anteriormente, tendo em vista drástica redução ou alteração da demanda daqueles mesmos produtos pelos consumidores.

Alega ser adequado o enquadramento de tais rubricas como descontos incondicionais, visto que as vantagens contratuais acordadas se materializam independentemente de evento futuro a ser concretizado após a transferência das mercadorias. Para corroborar suas alegações, acosta aos autos contratos de participação em que consta a informação de que “*firma acordos comerciais com seus fornecedores, visando [...] a recomposição da margem*” e que “*em função do volume adquirido por LASA e/ou para proporcionar o aumento das vendas de seus produtos, o FORNECEDOR firma acordos para redução de custos*”.

Cita como exemplo de drástica redução ou alteração de demanda, os ovos de Páscoa remanescentes em estoque após o domingo de Páscoa e os panetones após o período de festas de final de ano, nos seguintes termos:

*De um lado, a aquisição daqueles produtos em larga escala interessa a ambas as partes envolvidas, pois apostase em alto volume de vendas por período determinado, sendo certo que a indisponibilidade de estoque no momento da procura pelo consumidor se traduz como prejuízo praticamente certo com a não concretização da venda naquele momento e deslocamento do consumidor a estabelecimento outro para adquirir o produto.*

*Neste momento, com enfoque no trato da relação comercial e interesse do fornecedor de manter futuras vendas sem restrições de quantidades, são acordados descontos sobre os preços de aquisição das mercadorias já em estoque da Recorrente, à luz dos novos valores promocionais de venda no varejo.*

*Em suma, não podem as vantagens patrimoniais vergastadas ser consideradas receita para fins da incidência da Contribuição ao PIS ou COFINS, mormente porque os descontos ou bonificações em mercadorias representam apenas uma diminuição do custo de aquisição junto aos fornecedores.*

Entendo que assiste razão à recorrente.

Inicialmente, cumpre ressaltar que, conforme restou demonstrado, a recorrente firma acordos comerciais com seus fornecedores a fim de obter um abatimento no custo de aquisição dos produtos, para recomposição da margem de lucro, o que é absolutamente comum no mercado varejista. Os descontos decorrem de uma negociação prévia e levam em conta as peculiaridades de cada uma das operações que interessam à ambas as partes envolvidas.

Os acordos comerciais em questão têm o propósito de otimizar (ou, em certos casos, até mesmo, assegurar) o resultado financeiro resultante da venda aos consumidores finais, e não o de ganho no momento da aquisição. A efetiva vantagem decorrente da redução do valor de compra das mercadorias apenas se aperfeiçoa quando da revenda da mercadoria ao consumidor final. Somente nesse momento haverá ingresso financeiro e, portanto, receita tributável.

A vantagem econômica do comprador, estabelecida em acordos comerciais, jamais poderá ser considerada receita, porque o comprador sempre realiza um desembolso/pagamento, não apura receita que resulte em aumento de seu patrimônio líquido.

Cumpre ressaltar que, embora o conceito de receita também abranja as reduções no passivo que resultam em aumento do patrimônio líquido, tal situação não se configura no presente caso. Isto porque os descontos não representam diminuição do passivo, mas redução dos próprios custos de aquisição.

Frise-se que se trata de renegociação de preços para manutenção da margem de lucro do contribuinte. Ou seja, em razão da posterior redução do valor de venda do produto, as partes pactuam a correspondente redução do custo de aquisição, para assegurar a margem de lucro pretendida pela recorrente.

Cumpre destacar que, nesses acordos comerciais, além da negociação do valor unitário do bem, são realizados diversos arranjos contratuais, que influenciam na formação do preço final de aquisição dos produtos. Ou seja, não se pode considerar separadamente os valores unitários dos bens e os descontos concedidos nos acordos comerciais, pois ambos compõem uma mesma operação.

Da mesma forma, sendo condicionais ou incondicionais, os descontos só são relevantes da perspectiva do vendedor/fornecedor, já que é este quem fatura, aufera receita e estabelece o desconto sobre o preço cobrado, inclusive é o que consta da dicção legal: “§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo as receitas: (...) V - referentes a (...) a vendas canceladas e aos descontos incondicionais **concedidos**.”

Assim, quaisquer que sejam as renegociações ou descontos praticados entre fornecedores e varejistas, não representam receita para os últimos, pois quem compra produtos incorre em despesa (custo), nunca em receita.

Neste sentido, assim se manifestou a Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do REsp nº 1.836.082, nos termos da ementa abaixo transcrita:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. VIOLAÇÃO AO ART. 1.022 DO CPC/2015. INOCORRÊNCIA. ARTS. 1º, CAPUT, § 3º, V, A, DAS LEIS NS. 10.637/2002 E 10.883/2003. BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO AO PIS E DA COFINS. INGRESSO PATRIMONIAL NOVO. AQUISIÇÃO DE PRODUTOS POR VAREJISTA COM DESCONTO CONCEDIDO POR FORNECEDORES. PARCELA REDUTORA DO CUSTO QUE NÃO CARACTERIZA RECEITA DO COMPRADOR. CONTRAPARTIDA DO ADQUIRENTE PARA OBTENÇÃO DO ABATIMENTO NÃO CONSTITUI PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. RECURSO ESPECIAL PARCIALMENTE CONHECIDO E PROVIDO.

[...] III - Consoante previsto nos arts. 1º, § 3º, V, a, das Leis ns. 10.637/2002 e 10.883/2003, a base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS, no regime não cumulativo, consiste no total de receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil, razão pela qual o conceito jurídico de receita não se vincula àquele veiculado pela ciência das finanças. Precedente do STF.

IV - Nas relações comerciais entre agentes econômicos, o adquirente de mercadorias para revenda despende valores com a compra de produtos para desempenho de sua atividade empresarial, sendo desinfluente a natureza jurídica dos descontos obtidos do fornecedor para a incidência das contribuições em exame quanto ao varejista, porquanto rubrica modificadora da receita de quem vende e redutora dos custos do comprador.

V - A pactuação de contrapartida a cargo do revendedor para a redução da quantia paga ao fornecedor constitui forma de composição do preço acordado na transação mercantil, motivo pelo qual não pode ser dissociada desse contexto para figurar, autonomamente, como a contraprestação por um serviço.

VI - Os descontos concedidos pelo fornecedor ao varejista, mesmo quando condicionados a contraprestações vinculadas à operação de compra e venda, não constituem parcelas aptas a possibilitar a incidência da contribuição ao PIS e da COFINS a cargo do adquirente.

VII - Recurso Especial parcialmente conhecido e, nessa extensão, provido.

(REsp n. 1.836.082/SE, relatora Ministra Regina Helena Costa, Primeira Turma, julgado em 11/4/2023, DJe de 12/5/2023.)

Por serem bastante elucidativos para compreensão da controvérsia, transcrevo os seguintes excertos do voto da M. Ministra Relatora:

Com efeito, enquanto o fornecedor obtém receita mediante contratos de compra e venda de mercadorias, o varejista incorre em despesas para desempenho de sua atividade empresarial. Assim, somente sob o ponto de vista do alienante os descontos implicam redução da receita decorrente da transação, hipótese na qual, caso condicionais, poderão ser incluídos na base de cálculo das contribuições sociais em exame.

No entanto, sob a perspectiva da aquisição dos produtos pelo revendedor, a bonificação percebida atenua o montante a ser desembolsado a título de custo da operação. Trata-se, portanto, de redução do valor da compra dos bens a serem posteriormente comercializados, cuja análise não guarda correlação com o conceito de receita como ingresso financeiro positivo ao patrimônio do varejista. Nesse caso, a obtenção de receita somente ocorrerá quando da revenda ao consumidor, ocasião na qual terão relevância apenas eventuais abatimentos outorgados ao cliente final e não aqueles usufruídos em operações anteriores.

Dessa forma, a distinção entre a natureza dos descontos concedidos deve ser averiguada pelo Fisco na relação jurídica tributária entre a União e o contratante que aufera receita, sendo desinfluente a análise da incidência das mencionadas contribuições sob o prisma do contribuinte, o qual, na consecução do negócio jurídico, incorre em despesas.

[...]

Ademais, os arts. 1º, § 3º, V, a, das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003 estatuem não integrar a base de cálculo das contribuições em exame “[...] os descontos incondicionais concedidos”, reputando, por conseguinte, que a pessoa jurídica responsável pela concessão dos descontos – e não a beneficiária – é impactada com a redução da receita bruta.

O item 4.2 da Instrução Normativa SRF n. 51/1978 também elenca tais rubricas como “[...] parcelas redutoras do preço de venda [...]”, sempre tomando por parâmetro o sujeito responsável por outorgar o benefício.

Desse modo, a legislação estabelece o ângulo do vendedor como elemento estrutural da noção de descontos e somente nesse sentido é possível avaliar os impactos tributários decorrentes da redução do valor pactuado na compra e venda, perspectiva amparada pela supracitada jurisprudência desta Corte e do Supremo Tribunal Federal.

Ademais, considerando que as autoridades lançadora e julgadora *a quo* basearam o seu entendimento pela cobrança das contribuições com base exclusivamente na análise contábil da controvérsia, merece destaque que, há muito, o STF já definiu que a conotação de “receita” deve ser extraída da essência dos institutos e princípios próprios do direito tributário, livre de condicionantes contábeis, estando circunscrita à definição de *ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições*, como se extrai da ementa do julgamento do RE nº 606.107, em sede de Repercussão Geral, ora transcrita:

EMENTA RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. HERMENÉUTICA. CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. NÃO INCIDÊNCIA. TELEOLOGIA DA NORMA. EMPRESA EXPORTADORA. CRÉDITOS DE ICMS TRANSFERIDOS A TERCEIROS.

[...] V – O conceito de receita, acolhido pelo art. 195, I, "b", da Constituição Federal, não se confunde com o conceito contábil. Entendimento, aliás, expresso nas Leis 10.637/02 (art. 1º) e Lei 10.833/03 (art. 1º), que determinam a incidência da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS não cumulativas sobre o total das receitas, "independentemente de sua denominação ou classificação contábil". Ainda que a contabilidade elaborada para fins de informação ao mercado, gestão e planejamento das empresas possa ser tomada pela lei como ponto de partida para a determinação das bases de cálculo de diversos tributos, de modo algum subordina a tributação. A contabilidade constitui ferramenta utilizada também para fins tributários, mas moldada nesta seara pelos princípios e regras próprios do Direito Tributário. Sob o específico prisma constitucional, receita bruta pode ser definida como o ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições. [...]

(RE 606107, Relator(a): ROSA WEBER, Tribunal Pleno, julgado em 22-05-2013, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-231 DIVULG 22-11-2013 PUBLIC 25-11-2013 RTJ VOL-00227-01 PP-00636) (**Grifamos**)

Por fim, merece menção que, no presente caso, estamos diante de um desconto condicional – por se tratar de abatimento no custo de aquisição dos produtos, para recomposição da margem de lucro da varejista -, o que implica a manutenção de tais valores na base de cálculo das contribuições ao PIS e da COFINS dos fornecedores.

Ou seja, por terem sido concedidos de forma condicionada ao adquirente, tais descontos não podem ser excluídos da base de cálculo das contribuições ao PIS e da COFINS dos fornecedores, estando sujeitos ao recolhimento de tais tributos, mesmo que tais valores jamais sejam efetivamente recebidos por aqueles (afinal, foram objeto de concessão de desconto).

Assim, a manutenção da cobrança no fornecedor e a exigência das contribuições ao PIS e da COFINS sobre os descontos “recebidos” pelo adquirente, de forma cumulativa, configuram, a meu ver, uma dupla cobrança sobre a mesma riqueza, tributando o desconto tanto na saída quanto na entrada, o que não me parece compatível com nosso ordenamento jurídico.

Diante do exposto, entendo que devem ser afastadas as exigências relativas às contribuições ao PIS e da COFINS sobre os descontos concedidos pelos fornecedores, por se tratar de reduções de custo de aquisição e não receita.

No que se refere às ii) receitas de propagandas cooperadas, a autoridade fiscal relata que se referem a valores recebidos de fornecedores em razão de participação em propagandas efetuadas pela recorrente. 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.

Diante disto, apesar da recorrente submeter à tributação - na condição de receita financeira - a diferença positiva entre as verbas de propaganda compartilhada, recebidas de seus fornecedores, e as despesas de propaganda efetuadas no período, a fiscalização entendeu que a integralidade dos valores recebidos pela participação em campanhas publicitárias configura receita, devendo ser incluída na apuração das contribuições pelo valor total das contas, e submetidas à alíquota normal, por se tratar de receita auferida em função de uma contraprestação do contribuinte, qual seja, a inclusão do produto do fornecedor em campanha publicitária.

Em seu Recurso Voluntário, a recorrente informa que tais valores se referem ao compartilhamento de custos, entre ela e seus fornecedores, de campanhas publicitárias visando o incremento do volume de venda. Sustenta que, ainda que a publicidade tenha um efeito positivo na divulgação dos produtos de seus fornecedores, os desencaixes relativos à publicidade são feitos primordialmente no interesse da própria recorrente, porque é dela a receita pela venda, no varejo, dos produtos de seus fornecedores. Assim, os investimentos feitos em publicidade não são realizados em benefício de terceiros, tampouco tratam de serviços prestados pela recorrente a seus fornecedores, de modo que, assim como os descontos, os valores recebidos a título de participação também configuram meras parcelas redutoras de custo.

Entendo que também assiste razão à recorrente.

Com a devida vênia, parece-me que a autoridade fiscal parte de uma premissa fática equivocada, a de que a recorrente estaria prestando um serviço de publicidade e propaganda aos seus fornecedores, ao incluir o produto do fornecedor em campanha publicitária.

Por bem descrever o conteúdo de tais acordos comerciais, reproduzo excerto de um dos Contratos de Participação – Carta de Rateio colacionados aos autos, que são replicados para os diversos fornecedores da recorrente:

Considerando que a LASA, para difundir seu nome e os produtos que comercializa, investe maciçamente em campanhas publicitárias, através de diversos segmentos de mídia;

Considerando que a FORNECEDORA mantém com a LASA parceria comercial, interessando a ambas, a melhor e maior divulgação dos produtos da FORNECEDORA;

Considerando que, em função do volume de investimento que LASA realiza, os preços contratados com os veículos são os mais vantajosos do que os que poderiam ser negociados diretamente pela FORNECEDORA;

Considerando, então, que, por tais motivos, tem a FORNECEDORA interesse em participar das campanhas publicitárias da LASA, gozando dos mesmos benefícios e descontos concedidos à LASA,

RESOLVEM as partes firmar o presente instrumento, que visa disciplinar a forma e as condições da participação da FORNECEDORA nas campanhas publicitárias da LASA.

Conforme se verifica de tal excerto, a recorrente investe em campanhas publicitárias, através de diversos segmentos de mídias, com o intuito de difundir o seu nome e os produtos que comercializa. Uma vez que tais campanhas, que visam a divulgação dos seus produtos a varejo, acabam por divulgar as próprias marcas dos fornecedores, e tendo em vista que os preços contratados com os veículos são mais vantajosos do que os que poderiam ser negociados diretamente por aqueles, os fornecedores acabam firmando contrato de participação em tais campanhas publicitárias, tendo como contrapartida o compartilhamento dos custos incorridos pela recorrente, o que se dá via desconto ou pagamento em dinheiro.

Há uma inafastável vinculação entre tal acordo comercial e a operação de compra e venda realizada entre a recorrente e seus fornecedores, inexistindo qualquer prestação de serviço por parte da recorrente.

Tais acordos comerciais também foram objeto de apreciação pelo Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do REsp nº 1.836.082, merecendo transcrição o seguinte excerto do voto da M. Ministra Relatora:

Com efeito, a composição do preço praticado em contratos de compra e venda celebrados entre sociedades empresárias leva em consideração uma gama elevada de arranjos comerciais – tais como prazos de entrega, condições de pagamento, vantagens publicitárias ou mesmo a relação pretérita entre as partes –, de modo que a diminuição do valor a ser despendido pela Recorrente na aquisição de mercadorias, embora atrelada a uma contraprestação em favor do fornecedor, não pode ser dissociada desse contexto para figurar, autonomamente, como a contraprestação por um serviço, sob pena de modificar a essência do negócio jurídico pactuado.

Ajustes dessa natureza são ancorados no princípio da liberdade de contratar, o qual confere aos agentes econômicos margem de apreciação acerca dos elementos relevantes para a fixação do preço avençado. Desse modo, a despeito das variadas formas pelas quais são negociados os descontos sujeitos a contrapartidas por parte adquirente, as tratativas são intrinsecamente ligadas ao contrato de compra e venda com o escopo de reduzir a quantia paga pelo varejista e de permitir ao vendedor a obtenção de proveitos comerciais.

Por pertinente, cumpre destacar que, no que se refere às contribuições ao PIS e da COFINS no regime não-cumulativo, é frequente o entendimento de que todo ingresso configura receita tributável, uma vez que a legislação estabelece que tais contribuições incidem “sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil”. Assim, só não estariam submetidos à tributação aqueles valores expressamente excluídos por lei.

Com a devida vênia, tal entendimento desconsidera a premissa básica de que, ainda que todas as receitas sejam tributáveis, nem todo ingresso é propriamente uma receita.

Por serem pertinentes diretrizes contábeis, merecem transcrição as definições de “receita” trazidas pelos Pronunciamentos Técnicos do Comitê de Pronunciamentos Contábeis CPC nº 30 e 47:

**CPC Nº 30**

7. Receita é o ingresso bruto de benefícios econômicos durante o período observado no curso das atividades ordinárias da entidade que resultam no aumento do seu patrimônio líquido, exceto os aumentos de patrimônio líquido relacionados às contribuições dos proprietários.

**CPC Nº 47**

Receita – Aumento nos benefícios econômicos durante o período contábil, originado no curso das atividades usuais da entidade, na forma de fluxos de entrada ou aumentos nos ativos ou redução nos passivos que resultam em aumento no patrimônio líquido, e que não sejam provenientes de aportes dos participantes do patrimônio.

Neste sentido, Geraldo Ataliba leciona que “[e]ntrada é todo o dinheiro que ingressa nos cofres de uma entidade. Nem toda entrada é uma receita. Receita é a entrada que passa a pertencer à entidade. Assim, só se considera receita o ingresso de dinheiro que venha a integrar o patrimônio da entidade que recebe”<sup>3</sup>.

Da mesma forma, José Antônio Minatel destaca que “[...] nem todo ingresso pode ser tomado como receita, mas somente aquele dotado da marca da definitividade, que assegure disponibilidade e titularidade dos recursos financeiros sem qualquer obrigação que lhe corresponda, e que tenha como causa a remuneração de negócio jurídico concernente aos atos relacionados com o exercício de atividade empresarial”<sup>4</sup>.

Conforme previsto no artigo 1º, §1º, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica “[...] compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica com os seus respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976”.

Ainda que a lei traga a disposição “e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica”, o conceito denotativo de receita bruta previsto no artigo 12 do Decreto-lei nº 7.598/77 auxilia na compreensão daquilo que pode ser entendido como receita:

<sup>3</sup> ATALIBA, Geraldo. ISS e Base Imponível. Estudos e Pareceres de Direito Tributário, 1º vol, Revista dos Tribunais, São Paulo: 1978, p. 88.

<sup>4</sup> MINATEL, José Antônio. Conceito de receita e implicações tributárias. Palestra proferida no II Congresso Nacional de Estudos Tributários do IBET. In: Segurança Jurídica na Tributação e Estado de Direito. São Paulo: Editora Noeses, 2005, p. 757.

Art. 12. A receita bruta compreende:

- I - o produto da venda de bens nas operações de conta própria;
- II - o preço da prestação de serviços em geral;
- III - o resultado auferido nas operações de conta alheia; e
- IV - as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos incisos I a III.

Verifica-se, uma vez mais, uma forte relação entre receita e um resultado auferido em decorrência de uma atividade exercida pela empresa.

No presente caso, a receita é auferida pelas empresas que elaboram e veiculam as campanhas publicitárias, existindo entre a recorrente e seus fornecedores mero contrato de compartilhamento de custos, visto que tais campanhas são de interesse de ambos, ainda que se trate de custo incorrido pela primeira.

Neste cenário, ao recuperar parte de tais despesas com os seus fornecedores que também participam das campanhas publicitárias, a recorrente não está auferindo receita nenhuma, está apenas recompondo o seu patrimônio na parte em que arcou com despesas usufruídas por terceiros.

Frise-se que a diferença positiva entre as verbas de propaganda compartilhada, recebidas de seus fornecedores, e as despesas de propaganda efetuadas no período, são devidamente submetidas à tributação pela recorrente, na condição de receitas financeiras, justamente, por se tratar de ganho proveniente de atividade não relacionada com a operação principal da recorrente, que surge em razão de um posterior encontro de contas.

*Mutatis mutandis*, entendo que, ao presente caso, se aplica o mesmo entendimento exarado na Solução de Divergência COSIT nº 23, de 23 de setembro, de 2013, que analisou a dedutibilidade das despesas incorridas sob o regime contratual de *cost-sharing*, para fins de IRPJ, e a (não) incidência das contribuições ao PIS e da COFINS sobre os reembolsos, nos termos da ementa ora transcrita:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

EMENTA: É possível 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. Para que os valores movimentados em razão do citado rateio de custos e despesas sejam dedutíveis do IRPJ, 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. Relativamente à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins, observadas as exigências estabelecidas no item anterior para regularidade do rateio de dispêndios em estudo: a) os valores auferidos pela pessoa jurídica centralizadora das atividades compartilhadas como reembolso das demais pessoas jurídicas integrantes do grupo econômico pelo pagamento dos dispêndios comuns não integram a base de cálculo das contribuições em nome apurada pela pessoa jurídica centralizadora; b) a apuração de eventuais créditos da não cumulatividade das mencionadas contribuições deve ser efetuada individualizadamente em cada pessoa jurídica integrante do grupo econômico, com base na parcela do rateio de dispêndios que lhe foi imputada; c) o rateio de dispêndios comuns deve discriminar os itens integrantes da parcela imputada a cada pessoa jurídica integrante do grupo econômico para permitir a identificação dos itens de dispêndio que geram para a pessoa jurídica que os suporta direito de creditamento, nos termos da legislação correlata. DISPOSITIVOS LEGAIS: arts. 251 e 299, Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999; art. 123 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (CTN); arts. 2º e 3º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998; art. 1º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002; e art. 1º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

(Grifamos)

Por tais motivos, entendo que os valores recebidos a título de propagandas cooperadas não configuram receita, não devendo, por conseguinte, ser objeto de tributação pelas contribuições ao PIS e da COFINS.

Em sentido semelhante, cito os seguintes julgados deste e. CARF:

RESSARCIMENTO DE DESPESAS COMPARTILHADAS. CONCEITO DE RECEITA. BASE DE CÁLCULO.

A ausência da classificação de algum tipo de ingresso financeiro em um contribuinte não deve ser imediatamente classificado como receita tributável para PIS/COFINS pelo mero fato de não constar da lista excludente e exaustiva dos §3º, dos arts. 1º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003. Os ingressos precisam possuir os requisitos necessários à sua classificação como receitas tributáveis, nos termos da legislação específica. O ressarcimento de despesas compartilhadas, que tenham sido inicialmente aportadas por uma das partes, em valor superior à sua quota de participação, em benefício de terceiros, assim contratualmente definidos, não pode ser classificado como receita tributável, sendo mera recomposição do estado patrimonial.

(Processo nº 11080.730216/2016-42; Acórdão nº 3402-011.075; Relator Conselheiro Jorge Luis Cabral; sessão de 28/09/2023)

**RECUPERAÇÃO DE CUSTOS E DESPESAS. NÃO INCIDÊNCIA.**

Os ingressos que a pessoa jurídica perceba a título de efetiva recuperação de custos e despesas não constituem receita para fins de tributação por meio do PIS, notadamente por significarem mero estorno daqueles dispêndios anteriormente incorridos e não, como seria indispensável, aquisição de direito novo.

(Processo nº 16327.001468/2005-91; Acórdão nº 3402-007.628; Relatora Conselheira Maysa de Sá Pittondo Deligne; sessão de 26/08/2020)

No que se refere às **iii) receitas de aluguel de quiosques**, a autoridade fiscal relata que “[...] restou provado que 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 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 todo o valor recebido em contrapartida aos serviços prestados deve ser considerado na apuração das contribuições.

Em seu Recurso Voluntário, a recorrente informa que os valores lançados na rubrica “recuperação quiosques B2W CUST. FINANC.” têm origem em contratos firmados entre as LOJAS AMERICANAS S.A. e B2W COMPANHIA GERAL DO VAREJO – à época pertencentes ao mesmo grupo econômico -, que, com o fim de obter sinergia em seus processos com ganhos de escala nas atividades comuns, convencionaram que pagamentos das operações de compra realizadas pelo sítio eletrônico “americanas.com”, na modalidade “boleto”, podem ser realizados nos caixas físicos dos estabelecimentos das Lojas Americanas. Em contrapartida, a B2W realizava o reembolso dos custos incorridos pelas LOJAS AMERICANAS para manutenção da operação física, em verdadeiro rateio de despesas entre as empresas.

Assim, sustenta que, conforme evidencia o contrato acostado às fls. 258/262 e os seus registros contábeis, inexistem “receitas de locação” auferidas pela recorrente, como sustenta a Autoridade Administrativa, mas, tão somente, a recuperação das despesas referentes ao espaço de loja e despesas acessórias para manutenção dos quiosques ali instalados.

Subsidiariamente, alega que a exigência ora impugnada em face de pretensas receitas auferidas é manifestamente equivocada, vez que, se receitas fossem, seriam de natureza financeira, sujeitando-se às alíquotas reduzidas das contribuições em voga.

Entendo que não assiste razão à recorrente.

A presente controvérsia foi dirimida pelo i. Conselheiro Pedro Sousa Bispo, no acórdão 3402-009.941, da 2<sup>a</sup> Turma Ordinária, da 4<sup>a</sup> Câmara, desta e. 3<sup>a</sup> Seção, cujos fundamentos abaixo transcritos adoto como razões de decidir, conforme autorizado pelo artigo 50, §1º, da Lei nº 9.784/99:

*Conforme se observa, os valores aqui envolvidos não têm 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/outro” 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.*

Ressalte-se que se trata de receita decorrente de prestação de serviço, o que configura receita operacional da empresa, não assistindo razão à recorrente quanto ao argumento de que se trataria de receita financeira.

Quanto às iv) receitas recebidas de instituições financeiras, a autoridade fiscal relata que são registrados resultados recebidos de alguns bancos, como o do Banco Santander com o histórico “Prêmio preferência bancária Santander” e do Banco Itaú com o histórico “Prêmio risco sacado”.

Destaca que restou provado que 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-lhes os valores 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), a qual submete à tributação na condição de receita financeira.

Segundo a fiscalização, a instituição financeira aufera na referida operação 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 à alíquota normal.

Em seu Recurso Voluntário, a recorrente defende que as operações em questão, diferentemente do que alega o TVF, consistem em verdadeira cessão de créditos para as instituições bancárias, que, por sua vez, oferecem aos fornecedores da Recorrente, a possibilidade de adiantar o pagamento de duplicatas de fornecedores, contraídas pela Recorrente. 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 bancárias, o custo da operação financeira, remunerando o capital investido pelos citados bancos. Sobre esta remuneração percebida 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 “prêmio de preferência bancária” ou “prêmio risco sacado”.

O abatimento do saldo devedor obtido, então, faz com que a recorrente 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 de seu passivo. Assim, não há dúvidas que as operações descritas consignam antecipação dos recebíveis pela

recorrente, que implicam em redução da obrigação do contribuinte, em função de disposição contratual.

Considerando existir uma inegável controvérsia de ordem fática relativa à natureza da contratação entre a recorrente e as instituições bancárias, a C. 2<sup>a</sup> Turma Ordinária, da 1<sup>a</sup> Câmara, da 3<sup>a</sup> Seção, deste e. CARF, por meio da Resolução nº 3102-000.388, de 18 de setembro de 2024, decidiu converter o julgamento em diligência, para que a unidade de origem (DRF) juntasse aos autos os contratos firmados entre a recorrente e as instituições bancárias, intimando a recorrente para tanto, caso necessário.

Considerando que a recorrente só apresentou os contratos firmados com o banco Itaú, informando não ter logrado êxito em levantar os documentos relacionados ao negócio jurídico entabulado com o Banco Santander, junto à instituição financeira, a autoridade diligente entendeu ter sido “constatado que a empresa não logrou êxito na comprovação que as operações em questão consistiam em cessão de créditos para as instituições bancárias correspondentes, e não receitas tributáveis pelo Pis e Cofins, tal qual apurado pela fiscalização”, ressaltando que “durante o procedimento fiscal, a empresa também não havia apresentado a documentação solicitada, conforme disposto no Termo de Intimação Fiscal nº 04 (fls. 109/116)”.

Por sua vez, a recorrente apresentou petição na qual contesta a conclusão adotada pela autoridade diligente, com base nos seguintes argumentos de fato e de direito:

*[...] da leitura dos documentos acostados aos autos, percebe-se que as operações em questão consistem em verdadeira cessão de créditos para as instituições bancárias, que, por sua vez, oferecem aos fornecedores da Recorrente, a possibilidade de adiantar o pagamento de duplicatas de fornecedores, contraídas pela Recorrente. Veja-se, a título exemplificativo, os seguintes trechos do Convênio de Colaboração Recíproca em Operações de Aquisição de Créditos no 104608090000200 (fls. 2.662/2.672):*

**3. Objeto** – Propiciar à **Cliente**, através da aquisição de créditos detidos por fornecedores da **Cliente** (“**Cedentes**”) contra a mesma, a obtenção de melhores condições de preço e prazo para compra de bens e contratações de serviços junto aos **Cedentes**, bem como proporcionar ao **Itaú BBA** maior segurança na aquisição de tais créditos.

- 3.1. Obrigações da **Cliente**: prestar informações ao **Itaú BBA** a respeito dos créditos referidos no *caput* desta Cláusula, confirmando a sua existência, o seu montante, bem como outros dados relevantes.
- 3.2. As aquisições de crédito pelo **Itaú BBA** poderão ser feitas a seu exclusivo critério e, quando contratadas, serão por cessão sem direito de regresso e com a aplicação de taxa de deságio livremente negociada entre o **Itaú BBA** e os **Cedentes**.

**4. Natureza da cessão** – Poderão ser cedidos ao **Itaú BBA** créditos de qualquer natureza, em especial títulos de crédito emitidos pela **Cliente** ou sacados contra ela, tais como duplicatas, notas promissórias, letras de câmbio e outras. As cessões de crédito realizadas nos termos deste Convênio serão sem co-obrigação dos **Cedentes**, mesmo que não expressa essa cláusula nos respectivos endossos ou instrumentos de cessão de crédito.

[...]

*Assim, não há dúvidas que as operações descritas são de natureza financeira e que implicam em redução da obrigação do contribuinte, em função de disposição contratual, enquadrando-se à hipótese descrita pelo art. 9º a Lei nº 9.718/98, verbis:*

*Art. 9º As variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função da taxa de câmbio ou de índices ou coeficientes aplicáveis por disposição legal ou contratual serão consideradas, para efeitos da legislação do*

*imposto de renda, da contribuição social sobre o lucro líquido, da contribuição PIS/PASEP e da COFINS, como receitas ou despesas financeiras, conforme o caso.*

*Receitas financeiras, de acordo com a própria Receita Federal do Brasil, compreendem os juros recebidos, os descontos obtidos, o lucro na operação de reporte, o prêmio de resgate de títulos ou debêntures e os rendimentos nominais relativos a aplicações financeiras de renda fixa ou variável, além de variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função da taxa de câmbio ou de índices ou coeficientes aplicáveis por disposição legal ou contratual.*

*Com efeito, verifica-se à página 54 do Termo de Verificação Fiscal (fls. 881) que a própria autoridade fazendária reconhece que “a instituição financeira aufera na referida operação receitas financeiras pela antecipação dos recebíveis aos fornecedores da LASA”, só não atribuindo a mesma natureza às receitas da Recorrente, porque não estariam relacionadas a novas datas de pagamento dos títulos, alegação que, evidentemente, não constitui requisito legal válido para descaracterizar a natureza jurídica de receita financeira, para atribuir outra diversa.*

*Deste modo, não há que se falar em omissão de receita operacional sujeita ao regime de não cumulatividade, mas, tão somente, na submissão de referidos valores à incidência da Contribuição ao PIS e da COFINS sob as alíquotas de 0,65% e 4%, respectivamente, por força do Decreto nº 8.426/2015, exatamente como fez a ora Recorrente.*

Entendo que assiste razão à recorrente.

No presente caso, parece-me correto o procedimento adotado pela recorrente de submeter as receitas denominadas de “prêmio de preferência bancária” ou “prêmio risco sacado” à incidência das contribuições ao PIS e da COFINS, na condição de receita financeira. Isto porque, ainda que o adiantamento de recebíveis seja realizado pela instituição financeira, a referida operação acaba congregando as três partes (fornecedor – instituição financeira – recorrente), sendo que a instituição financeira aufera receitas financeiras pela antecipação dos recebíveis aos fornecedores da LASA, ao mesmo tempo em que a recorrente aufera receitas financeiras pela amortização do seu saldo devedor junto às instituições financeiras.

Tanto as receitas com custo da operação financeira quanto as receitas com “prêmios de preferência bancária” ou “prêmios risco sacado” decorrem da operação de adiantamento de recebíveis, inexistindo uma atividade operacional exercida pela recorrente, mas apenas uma atividade meramente acessória para concretização da operação, de modo que ambas as receitas configuraram receitas financeiras.

Desta forma, entendo que também devem ser afastadas as cobranças de alíquotas integrais sobre as receitas recebidas de instituições financeiras, a título de “prêmio de preferência bancária” ou “prêmio risco sacado”.

Frise-se que, apesar da recorrente não ter acostado aos autos o contrato firmado com o Banco Santander, a contabilização das receitas e o contrato firmado com o Banco Itaú corroboram as suas alegações também quanto à primeira instituição financeira, sendo o suficiente, a meu ver, para derruir a legitimidade do crédito tributário lançado.

Diante do exposto, voto por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário neste tópico, para afastar as cobranças relativas às receitas de renegociação com fornecedores (descontos), receitas de propagandas cooperadas, e receitas recebidas de instituições financeiras.

#### 4 DO PREENCHIMENTO INCORRETO DAS EFD CONTRIBUIÇÕES (EFD-C)

Conforme se extrai do Termo de Verificação Fiscal, a LASA apresentou EFD Contribuições com irregularidades no seu preenchimento, o que levou a fiscalização a aplicar a multa de 3% (três por cento) do valor das transações comerciais ou financeiras, prevista no art. 57 da MP 2.158-35/2001, com redação dada pela Lei nº 12.873, de 2013, ou a multa de 5%, com a possibilidade de redução à 75% e limitada à 1% de sua receita bruta, prevista no art. 12, II da Lei nº 8.218, de 29 de agosto de 1991, com a redação dada pela Lei nº 13.670, de 30 de maio de 2018.

Em cada mês, ou seja, para cada arquivo SPED apresentado, foi aplicada a menor das duas multas, respeitando a retroatividade benigna prevista no art. 106 do CTN.

Por pertinente, reproduzimos os excertos principais do Relatório Fiscal que sintetizam as infrações apuradas:

##### VI.1 – Bloco F das EFD Contribuições sem informação do participante

*A fiscalização constatou omissão da informação dos reais participantes das operações com direito a crédito nos registros F100 das EFD Contribuições apresentadas, tendo em vista que foi informado o próprio CNPJ do declarante como CNPJ do participante, contrariando as disposições do Guia Prático da EFD Contribuições, abaixo transcritas, além do fato de que as operações foram apresentadas de forma agregada, o que, também, não é previsto:*

*[...]*

*Estas irregularidades levaram a fiscalização a intimar a LASA, através do Termo de Intimação nº 01, a apresentar EFD Contribuições retificadoras obedecendo ao estipulado no Guia Prático de Preenchimento da EFD, momentaneamente em relação aos reais participantes dos registros contidos no bloco F100.*

*A LASA solicitou um prazo de 120 (cento e vinte) dias para o cumprimento dessas obrigações acessórias, o que foi concedido pela fiscalização e, antes do encerramento desse prazo, as EFD Contribuições retificadoras foram apresentadas.*

*Com base nos dados informados nestas retificadoras, a fiscalização lançou a multa isolada devido às omissões contidas nos registros do bloco F100, cujos valores*

encontram-se discriminados no Demonstrativo da Multa Isolada, anexado ao presente Termo de Verificação Fiscal, do qual é parte indissociável.

#### **VI.2 – EFD CONTRIBUIÇÕES DO MÊS DE FEVEREIRO**

A fiscalização também constatou que a EFD Contribuição do mês de fevereiro de 2018 havia sido entregue à RFB praticamente zerada, não possuindo os dados necessários para a sua análise e estando, inclusive, pendente de retificação devido à omissão de apresentação das operações referentes aos registros dos blocos A e C, conforme log do arquivo abaixo (grifados):

[...]

Ante o exposto, a fiscalização intimou a LASA, através do Termo de Intimação nº 01, a apresentar a EFD Contribuição retificadora para este mês, qual foi devidamente apresentada pela LASA no prazo estipulado.

Com base nos dados informados nesta retificadora, a fiscalização lançou a multa isolada devido às omissões contidas nos registros do bloco C e F, cujos valores encontram-se discriminados no Demonstrativo da Multa Isolada, anexado ao presente Termo de Verificação Fiscal, do qual é parte indissociável.

#### **VI.3 – EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS A MAIOR**

A fiscalização intimou a LASA, através do Termo de Intimação Fiscal nº 04, a apresentar demonstrativo dos valores de ICMS excluídos da base de cálculo das contribuições, segregados por CST, além de justificar uma exclusão a maior de ICMS no mês de janeiro de 2017.

Em resposta, a LASA apresentou planilha com o demonstrativo de cálculo mensal, discriminado por CST PIS/Cofins, nos moldes solicitados por esta Fiscalização.

No que concerne aos valores relativos a janeiro de 2017, alegou que o valor lançado na EFD Contribuições possuía um erro de digitação, devendo ser considerados os valores constantes na planilha apresentada. Além disso, alegou que para os meses de setembro e outubro de 2018, os valores constantes na planilha apresentada encontravam-se corretos, embora divergentes da EFD Contribuições entregue para o período. Entretanto, tais valores não gerariam quaisquer danos ao erário.

Diante da resposta da empresa, foram feitos os devidos ajustes na EFD Contribuições de valores excluídos da base de cálculo das contribuições no mês de janeiro de 2017, que haviam sido informados incorretamente.

Nos restantes dos meses assiste razão à empresa, na medida que os valores excluídos das bases de cálculo das contribuições se anulam, não havendo prejuízo contábil ou tributário.

Foi realizada a exclusão de ICMS a maior da base de cálculo de PIS e Cofins no mês de janeiro de 2017, perfazendo uma exclusão indevida nos montantes de R\$

7.504.010,15 de PIS, e de R\$ 34.563.925,53 de Cofins, conforme demonstrado na Tabela abaixo, e transportados para o Demonstrativo da Multa Isolada.

#### **VI.4 – GETNET**

[...] Diante dos esclarecimentos prestados pela LASA, bem como pela análise do contrato entre as empresas e pelo demonstrativo mensal apresentado, constatou-se que a LASA deixou de informar no SPED Contribuições as receitas advindas da venda dos créditos pré-pagos de telefonia no mês de setembro de 2017 e nos meses de fevereiro, março e julho a novembro de 2018, conforme registrada na conta contábil 31010004, e informada também nos demonstrativos apresentados pela LASA em resposta aos Termos de Intimação Fiscal nº 04 e 07.

[...]

Constam na Tabela abaixo as diferenças mensais omitidas pela LASA no SPED Contribuições, as quais foram transportadas para o Demonstrativo da Multa Isolada.

#### **VI.5 – EXCLUSÃO DO ISS DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS**

Verificou-se que a LASA escriturou incorretamente as EFD Contribuições, deixando de informar em DCTF os valores das contribuições suspensas em decorrência de decisão judicial não transitada em julgado, no que tange os montantes de ISS (imposto sobre serviços) excluídos das bases de cálculo do PIS e da Cofins.

[...]

Portanto, o procedimento correto que deveria ser observado pela LASA até o trânsito em julgado da ação judicial seria o de efetuar a escrituração das EFD Contribuições de acordo com as regras legais vigentes, sem o lançamento de qualquer ajuste ou redução.

Outro ponto a ser considerado é que foi deferida a antecipação de tutela na ação judicial e, neste caso, em observância ao disposto no art. 151 do CTN, a exigibilidade do crédito tributário estaria suspensa. Desta forma, o contribuinte deveria ter informado em DCTF esta parcela suspensa, o que não foi feito. Por este motivo, a fiscalização lançou os valores em auto de infração com exigibilidade suspensa em outro processo administrativo.

Além disto, conforme mencionado acima, a LASA escriturou diretamente nos registros M210 e M610 das EFD Contribuições a base de cálculo das contribuições que entendeu ser cabível a partir da exclusão do ISS, em total disparidade com às normas de preenchimento das EFD Contribuições, visto que até a presente data não houve o trânsito em julgado da ação judicial.

Consta na Tabela abaixo os montantes de ISS excluídos das bases de cálculo do PIS e da Cofins, os quais foram transportados para o Demonstrativo da Multa Isolada.

[...]

#### **VI.6 – PROGRAMA DE INCLUSÃO DIGITAL**

Verificou-se, com base no TDPF nº 07.2.01.00-2020-00026-9, que a LASA além de *escriturar incorretamente as EFD Contribuições, também deixou de informar em DCTF os valores das contribuições suspensas em decorrência de decisão judicial não transitada em julgado, no que tange a aplicação da alíquota 0 (zero) para o PIS e da COFINS sobre a receita bruta de venda a varejo dos produtos relacionados no art. 28 da Lei nº 11.196/2005 que foi revogado pela Medida Provisória 690, de 31 de agosto de 2015.*

[...]

Portanto, o procedimento correto que deveria ter sido realizado pela LASA até o trânsito em julgado da ação judicial seria o de efetuar a escrituração das EFD Contribuições de acordo com as regras legais vigentes, considerando inclusive a parcela que esteja com exigibilidade suspensa e, no Registro “1010 – Processo Referenciado – Ação Judicial” e fazer constar no Campo 06 (DESC\_DEC\_JUD) deste registro a parcela das contribuições com exigibilidade suspensa, o que não foi feito pela LASA.

Outro ponto a ser considerado é que como havia sido deferido uma tutela provisória na ação judicial e, neste caso, em observância ao disposto no art. 151 do CTN, a exigibilidade do crédito tributário estaria suspensa. Desta forma, o contribuinte deveria ter informado em DCTF esta parcela suspensa, o que também não foi feito. Por este motivo, a fiscalização lançou os valores em auto de infração com exigibilidade suspensa em outro processo administrativo.

Além disto a LASA escriturou diretamente no bloco “C”, nos registros “C175”, “C185”, “C385”, “C495” e “C870” das EDF Contribuições e informou o tratamento tributário (CST 06), em total disparidade com às normas de preenchimento das EFD Contribuições, visto que até a presente data não houve o trânsito em julgado da ação judicial. O correto neste caso seria ter informado o tratamento tributário (CST 01).

Consta na Tabela abaixo os valores das aquisições dos produtos objeto desta ação judicial foram informados indevidamente com o CST 06 nas EFD Contribuições, os quais foram transportados para o Demonstrativo da Multa Isolada.

No que se refere às infrações descritas nos itens VI. 1, VI.2, VI. 3 e VI. 4, a recorrente sustenta que a conduta do auditor fiscal de impor multa isolada sobre o valor das transações comerciais e/ou financeiras realizadas, mesmo após os esclarecimentos e EFD-C retificadoras apresentadas, é desprovida de razoabilidade e proporcionalidade, visto que os alegados equívocos no preenchimento de documentos fiscais não implicaram ausência de pagamento do tributo, mas meras irregularidades formais que não representam prejuízo ao Erário.

Alega, ainda, que, considerando que a IN RFB nº 1.252/2012 não impõe penalidade à pessoa jurídica que apresenta arquivo retificador da escrituração em atendimento à intimação fiscal, é defeso à Autoridade proceder a interpretação extensiva de referida disposição normativa, para o fim de aplicar multa ao contribuinte à margem de expressa autorização legal, sob pena de

ofensa ao princípio da legalidade ao qual está vinculada a Administração, nos termos do caput do artigo 37, da Constituição Federal.

Especificamente em relação à infração descrita no item VI. 1, a recorrente alega que houve a homologação pelo fisco do bloco F100 da escrita fiscal fornecida de forma análoga em exercícios passados, de modo que a mudança de posicionamento da autoridade fiscal não poderia alcançar fatos geradores anteriores à introdução do novo critério jurídico, nos termos do artigo 146 do Código Tributário Nacional.

É o que passo a apreciar.

Inicialmente, cumpre destacar que, nos termos do artigo 26-A do Decreto nº 70.235/72, é vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade, situação que se encaixa na pretensão de não aplicação da lei por violação aos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade.

De igual modo, o artigo 136 do CTN prevê que “[s]alvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato”, o que afasta os argumentos de ausência de dolo ou prejuízo ao erário.

Frise-se que a legislação tributária expressamente prevê a aplicação de multas em tais situações, sendo de todo inócuo o argumento de que inexiste tal previsão na IN RFB nº 1.252/2012.

Quanto à pretensão de aplicação do artigo 146 do CTN ao presente caso, entendo que também não assiste razão à recorrente, uma vez que, como bem apontado no v. acórdão recorrido, as instruções para o correto preenchimento dos campos em análise se encontravam no “Guia Prático da EFD Contribuições – Versão 1.24: Atualização em 04/10/2017”, inexistindo critério jurídico a ser fixado em sede de fiscalização.

No que se refere às infrações descritas nos itens VI.5 e VI.6, a recorrente comunica fato novo consistente no trânsito em julgado da decisão judicial que reconheceu o seu direito “[...] à redução a zero da alíquota da contribuição ao PIS e da COFINS sobre a receita bruta auferida até 31 de dezembro de 2018, com o comércio varejista dos produtos de informática e tecnologia arrolados no art. 28 da Lei nº 11.196, de 2005”. Diante disto, sustenta que a definitividade do provimento jurisdicional demonstra que os tributos correspondentes jamais foram devidos, o que evidenciaria a correição da conduta de não os declarar em sua escrituração fiscal, o que enseja o cancelamento da penalidade imputada através do item VI.6, do TVF.

Defende, ainda, que a conduta delitiva atribuída à recorrente decorre de suposta afronta a obrigação de detalhamento das contribuições imposta a partir da versão 1.25, do Guia Prático da EFD Contribuições, cujo texto é datada de abril de 2019, o que configuraria aplicação retroativa da norma.

Especificamente em relação à parcela correspondente ao ISSQN na base de cálculo das contribuições, a recorrente alega que informou, em sua escrituração, os valores da contribuição ao PIS e da COFINS suspensos em razão da antecipação de tutela deferida judicial, mediante o preenchimento de todos os “Registro 1010” da EFD-C. Ainda que assim não fosse, a sua conduta configuraria irregularidade formal, sem qualquer prejuízo ao erário, e, tratando-se de crédito tributário com exigibilidade suspensa, há vedação legal à imposição de penalidades, nos termos do artigo 63, da Lei nº 9.430/96.

Quanto ao fato novo comunicado, verifica-se inexistir qualquer reflexo na presente discussão, uma vez que a obrigação acessória se refere à escrituração das EFD Contribuições de acordo com as regras legais vigentes, até o trânsito em julgado da ação judicial. Ou seja, o resultado da demanda judicial não afasta o dever acessório existente durante o trâmite da demanda.

No que se refere às demais alegações, considerando que a questão foi dirimida pelo v. acórdão recorrido e a recorrente se limitou a replicar os argumentos da impugnação, sem contestar as razões expostas no r. *decisum*, transcrevo os fundamentos já expostas, adotando-os como razões para decidir, conforme autorizado pelo artigo 50, §1º, da Lei nº 9.784/99:

*Em face da resposta da contribuinte, entendeu o Auditor-Fiscal que o procedimento correto que deveria ser observado pela LASA até o trânsito em julgado da ação judicial seria o de efetuar a escrituração das EFD Contribuições de acordo com as regras legais vigentes, sem o lançamento de qualquer ajuste ou redução, fundamentando sua posição no Guia Prático de preenchimento do programa, a partir da versão 1.25, atualizado em abril de 2019.*

*A contribuinte defende-se alegando que a fundamentação exposta pelo Auditor-Fiscal constitui afronta ao artigo 146 do CTN, pois foi apresentada (2019) após o período sob fiscalização (2017-2018) devendo, portanto, ser revista.*

[...]

*Também neste tópico não assiste razão à contribuinte, pois se verifica que mesmo em versões anteriores do Guia Prático de preenchimento das EFD, o Campo “06 – DESC\_DEC\_JUD”, do Registro “1010: Processo referenciado – Ação Judicial”, já orientava a preencher com a “Descrição Resumida dos Efeitos Tributários abrangidos pela Decisão Judicial proferida”.*

*Apenas a título exemplificativo, cita-se trecho do Guia Prático EFD – Versão 2.0.11, Atualização: setembro de 2012 – “Seção 6 – Da prestação e da guarda de informações O arquivo digital da EFD será gerado pelo contribuinte de acordo com as especificações do leiaute definido em Ato COTEPE e conterá a totalidade das informações econômico-fiscais e contábeis correspondentes ao período compreendido entre o primeiro e o último dia do mês civil, inclusive. ... Considerase totalidade das informações: ... 3 - qualquer informação que repercuta no inventário físico e contábil, na apuração, no pagamento ou na cobrança de tributos de competência dos entes conveniados ou outras de interesse das*

*administrações tributárias. Qualquer situação de exceção na tributação do ICMS ou IPI, tais como isenção, imunidade, não-incidência, diferimento ou suspensão do recolhimento, também deverá ser informada no arquivo digital, indicando-se o respectivo dispositivo legal”.*

*Assim, o procedimento correto que deveria ser observado pela LASA, até o trânsito em julgado da ação judicial, seria o de efetuar a escrituração das EFD Contribuições de acordo com as regras legais vigentes, sem o lançamento de qualquer ajuste ou redução.*

Diante do exposto, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário neste tópico, no sentido de manter as multas lançadas em razão do preenchimento incorreto das EFC Contribuições (EFD-C), no período objeto da autuação.

## 5 DA MULTA LANÇADA E DA VIOLAÇÃO A PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS

Em seu Recurso Voluntário, a recorrente sustenta que a multa lançada configura afronta aos princípios da vedação ao confisco, da proporcionalidade e da razoabilidade, devendo ser reduzida através de um limite/patamar máximo razoável, que não represente confisco do patrimônio e não seja desproporcional à infração supostamente praticada, sob pena de enriquecimento ilícito do Fisco e de violação aos princípios da razoabilidade, da proporcionalidade e da vedação ao confisco.

Entendo que não assiste razão à recorrente.

Inicialmente, conforme já exposto neste voto, nos termos do artigo 26-A, do Decreto nº 70.235/72, não cabe a este Colegiado “afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade”.

Da mesma forma, não é cabível invocar a proporcionalidade, a razoabilidade, o não confisco, ou qualquer outro princípio, para afastar a aplicação de lei tributária válida e vigente, na medida em que isso significaria nítida declaração, incidenter tantum, de inconstitucionalidade desta norma.

Neste sentido, assim dispõe a Súmula CARF no 2:

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

As alegações acerca da inconstitucionalidade da legislação tributária não são oponíveis na esfera administrativa de julgamento, uma vez que sua apreciação foge à alçada da autoridade administrativa de qualquer instância, não dispondo esta de competência legal para examinar hipóteses de violação às normas legitimamente inseridas no ordenamento jurídico nacional.

Com efeito, a apreciação dessas questões encontra-se reservada ao Poder Judiciário, pelo que qualquer discussão quanto aos aspectos de constitucionalidade das normas

jurídicas deve ser submetida àquele Poder. Portanto, é inócuo suscitar tais alegações na esfera administrativa, pois ao julgador é vedado não observar textos legais em vigor, sob pena de responsabilidade funcional.

Estando previsto na lei a hipótese de aplicação da multa nos casos de descumprimento ou cumprimento com incorreções ou omissões de obrigações acessórias, não pode este colegiado admitir a não aplicação ou a redução da penalidade prevista, uma vez que se estaria afastando a aplicação da lei, com base nos princípios supramencionados.

Diante do exposto, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário neste tópico.

## CONCLUSÃO

Por todo exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário, rejeitar as preliminares de erro material na ementa do v. acórdão recorrido e de saldo de créditos de períodos anteriores, e, no mérito, para dar-lhe parcial provimento, no sentido de:

- a) reverter as glosas efetuadas sobre gastos com material de embalagem e serviços de limpeza;
- b) reverter as glosas relativas aos gastos com (i) IPTU, (ii) luz e força, (iii) condomínio, e (iv) ar-condicionado e água gelada; e
- c) afastar as cobranças relativas às receitas de renegociação com fornecedores (descontos), receitas de propagandas cooperadas, e receitas recebidas de instituições financeiras.

*Assinado Digitalmente*

**Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues**

## VOTO VENCEDOR

Conselheiro **Ramon Silva Cunha**, redator designado

Em que pesem as bem tecidas considerações apresentadas pelo i. Relator, cumpre-me divergir no que se refere ao reconhecimento do direito a créditos apurados relativamente aos dispêndios com material de embalagem, serviços de limpeza, com ar-condicionado e com água gelada.

Com relação ao material de embalagem e aos serviços de limpeza, o Relator pondera que embora os varejistas não prestem serviços, *“sua atividade econômica globalmente considerada envolve o oferecimento de utilidades, a partir de um conjunto de atividades materiais ou imateriais, o que permite a apropriação de créditos, justamente, por se ajustar ao tipo*

*“prestação de serviço” previsto pelo legislador para disciplinar a sistemática da não-cumulatividade”.*

Com a devida vênia, compreendo que a atividade comercial desenvolvida, ainda que acompanhada de “utilidades”, não autoriza o creditamento sob dispêndios considerados a título de insumos, uma vez que não há efetiva prestação de serviços nem produção de mercadorias.

Trata-se de matéria que se encontra sumulada pelo CARF nos seguintes termos:

SÚMULA CARF Nº 234

Aprovada pela 3<sup>a</sup> Turma da CSRF em sessão de 05/09/2025 – vigência em 16/09/2025

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

Acórdãos Precedentes: 9303-010.247, 9303-014.666, 9303-015.664, 9303-012.455.

Compreendo que a legislação de regência não autoriza o creditamento em hipóteses que possam se assemelhar à prestação de serviços, conforme menciona o i. Relator. O crédito somente nasce na hipótese em que a empresa preste efetivamente serviços como atividade econômica ou produza bens.

A esse respeito, convém observar o que indica o Julgador de piso no acórdão objurgado:

64. Especificamente, em relação ao item “IV.2 \_ Despesas com Material de Embalagem”, trata-se de embalagens para transporte de produtos acabados, fornecidas aos clientes para embalar as mercadorias adquiridas e, portanto, não geram direito aos créditos de PIS/Pasep e de Cofins, consoante o que determinou o Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5/2018: ... [Destaque nosso]

Não se observa, por sua vez, que a Recorrente tenha contestado essa circunstância, que revela a utilização das embalagens cujos créditos correspondentes foram objeto de glosa, na atividade comercial, especificamente. Na mão contrária, ela expressamente confirma aquela afirmação, nos seguintes termos:

Em relação aos gastos incorridos com material de embalagem para acondicionamento de produtos, não há dúvidas de que são passíveis de enquadramento como insumos, considerando o objeto social e a atividade empresarial desenvolvida pela Recorrente, qual seja, “Comércio varejista de mercadorias em geral, com predominância de produtos alimentícios – supermercados” (CNAE 47.11-3-02).

Ou seja, em última análise, as sacolas plásticas e embalagens constituem insumos que integram no processo de venda a varejo dos produtos comercializados nos

estabelecimentos da Recorrente, sendo assim essenciais e necessários para a realização de suas atividades.

A aplicação da Súmula CARF nº 234 é, portanto, imperiosa.

O mesmo pode ser dito com relação ao item “serviços de limpeza”, quando se observa que o Julgador de piso foi enfático no sentido de que “*a maioria das despesas informadas se referem às atividades administrativas e comerciais, sem qualquer relação com uma linha de produção, ainda que indiretamente*”.

Novamente, observa-se que a Recorrente não contesta essa circunstância, quando afirma que “*seu enquadramento como insumo também guarda perfeita relação com a atividade econômica da empresa, especialmente no que se refere à venda de produtos alimentícios, os quais devem observar as normas técnicas de higiene previstas no ordenamento pátrio*”. [Destaque nosso].

Vale destacar que este CARF tem admitido o creditamento em relação a serviços de limpeza quando caracterizados como essenciais para a produção de bens ou para a prestação de serviços, não havendo o mesmo direito nos serviços contratados para a parte administrativa ou comercial da empresa.

Há que se registrar, ainda, que a jurisprudência vem reconhecendo que certas operações no varejo de alimentos se assemelham ou configuram produção/industrialização, o que automaticamente gera o direito ao crédito de insumos utilizados nesse processo (exemplo de açougue e padaria). Não houve, entretanto, por parte da Recorrente, a demonstração de tratar-se de uma dessas circunstâncias. Ainda que se indicassem essas atividades, não consta que tenha havido, por parte da Recorrente, a segregação correspondente.

Por sua vez, as glosas relativas a dispêndios com ar-condicionado e água gelada mereceram do Relator poucas considerações, as quais são transcritas abaixo:

Por fim, no que se refere aos gastos com “ar condicionado – água gelada”, que se refere a dispêndios com água gelada fornecida pelos shoppings center para refrigeração das lojas da companhia, entendo que, justamente, por assegurar a qualidade da mercadoria comercializada e do atendimento ao cliente, na comercialização de mercadorias em loja, deve ser reconhecido o direito ao crédito, nos termos do artigo 3º, inciso II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03.

A Recorrente, a seu turno, assevera que ar-condicionado e água gelada condominiais decorrem, diretamente, do contrato de aluguel, nos seguintes termos:

Demais disso, alternativamente, caso esta D. Delegacia de Julgamento (sic) não entenda que as despesas de luz e força, ar-condicionado e água gelada condominiais decorrem, diretamente, do contrato de aluguel, forçoso reconhecer que a fruição dessas benesses representa nada mais que consumo de energia elétrica necessária para funcionamento do estabelecimento, sendo certo que o rateamento das despesas, inerente ao regime de condomínio (art. 1.331, do

Código Civil), meramente reforça a aplicabilidade dos artigos 3º, inciso IX, da Lei nº 10.637/02, e 3º, inciso III, da Lei nº 10.833/03.

Não prosperam as alegações da Recorrente, uma vez que tais dispêndios correspondem a custos compartilhados que não se confundem com os valores pagos a título de aluguel.

Nesse sentido, assim como não seria possível à Recorrente creditar-se tendo por referência os valores que eventualmente tivesse despendido diretamente a título de gastos com ar-condicionado e água gelada, diante da sua atividade comercial, o fato de tratar-se de despesas comuns apropriadas em relação às lojas da empresa localizadas em centros comerciais não muda essa característica.

Seja, portanto, como insumo – inexistente na atividade comercial – ou como sugerida parte integrante dos valores pagos a título de aluguel, não há o direito ao creditamento sobre os valores despendidos a título de despesas comuns com sistemas de ar-condicionado e água gelada.

## CONCLUSÃO

Por todo o exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário no que se refere à glosa de créditos apurados sobre os dispêndios com material de embalagem, serviços de limpeza, com ar-condicionado e com água gelada.

*Assinado Digitalmente*

**Ramon Silva Cunha**