



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

Processo nº	18050.720506/2014-12
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	3301-003.874 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de	28 de junho de 2017
Matéria	COFINS E PIS/PASEP - INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO
Recorrente	BOMPREÇO BAHIA SUPERMERCADOS LTDA
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2010, 2011

BONIFICAÇÕES. PAGAS PELOS FORNECEDORES. NÃO CONSTANTES DAS NOTAS FISCAIS. CONTRATADAS COMO DESCONTOS. NATUREZA DE RECEITA. NÃO EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO.

Tais verbas têm natureza de receita, posto que: a) é valor que lhe é pago pelo fornecedor; portanto ingresso, recebimento; e não de desconto; b) a base de cálculo, tal como estabelecido pelo legislador é universal: "a totalidade das receitas auferidas pela empresa"; e c) é elemento novo e positivo que aumenta o patrimônio da empresa.

RECUPERAÇÃO DE CUSTOS E DE DESPESAS. NATUREZA DE RECEITA. CÔMPUTO NA BASE DE CÁLCULO.

Tais verbas têm natureza de receita, posto que: a) é valor que lhe é pago pelo fornecedor; portanto ingresso, recebimento; e não de desconto; b) a base de cálculo, tal como estabelecido pelo legislador é universal: "a totalidade das receitas auferidas pela empresa"; e c) é elemento novo e positivo que aumenta o patrimônio da empresa. E tal natureza lhe cabe, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

NÃO-CUMULATIVIDADE. EMBALAGEM DE APRESENTAÇÃO. DIREITO A CRÉDITO.

Embalagem de apresentação é elemento diretamente responsável pela produção dos produtos destinados a venda, possibilitando direito a crédito.

NÃO-CUMULATIVIDADE. ATIVO IMOBILIZADO. ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO. CRÉDITO ATIVO PATRIMONIAL. NÃO DIREITO A CRÉDITO.

Os encargos de depreciação das máquinas e equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, somente geram crédito quando utilizados na produção de bens destinados à venda, ou na prestação de serviços. Não é o caso da impugnante, que atua no comércio varejista de mercadorias.

NÃO-CUMULATIVIDADE. GÁS LIQUEFEITO DE PETRÓLEO. DIREITO A CRÉDITO.

Os combustíveis e lubrificantes utilizados ou consumidos no processo de produção de bens e serviços geram direito a crédito.

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.

NÃO-CUMULATIVIDADE. GASTOS COM FRETE NO TRANSPORTE DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE CENTROS DE DISTRIBUIÇÃO E LOJAS. DIREITO A CRÉDITO. Os fretes entre centros de distribuição e lojas, ainda que de produtos acabados (caso típico de rede de supermercados), constitui elemento essencial às atividades da empresa, a saber, venda desses produtos, enquadrando-se, assim, para fins de crédito no disposto no inciso IX, c/c inciso I, da Lei 10.833/2003.

NÃO-CUMULATIVIDADE. GASTOS COM FRETE NA OPERAÇÃO DE VENDA. DIREITO A CRÉDITO.

Frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor, gera direito a crédito.

NÃO-CUMULATIVIDADE. ALUGUEL DE VEÍCULOS. NÃO SE ENQUADRA COMO ALUGUEL DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. NÃO DIREITO A CRÉDITO.

É possível o creditamento de aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa. O conceito de máquinas e equipamentos, porém, não abrange veículos.

NÃO-CUMULATIVIDADE. DESPESAS DE ARMAZENAGEM DE MERCADORIAS.

Há direito a crédito no caso armazenagem de mercadoria, na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor; somente envolvendo aquelas despesas com guarda de mercadoria; não se incluindo nesse conceito outras atividades eventualmente correlacionadas, como partes e peças de

reposição, despesas com serviços de manutenção em veículos, máquinas e equipamentos, com logística e aduaneira, cobrados isolada e independentemente da armazenagem.

NÃO-CUMULATIVIDADE. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. TAXA DE ADMINISTRAÇÃO DE CARTÕES DE CRÉDITO E DÉBITO.

Os custos com taxas de administração de cartões de crédito e débito não geram direito a crédito, por não se enquadrarem na definição de insumo estabelecida na legislação de regência, posta a atividade meramente comercial, distinta da produção e da prestação de serviço.

MULTA DE OFÍCIO. CABIMENTO.

O auto de infração descreve toda a conduta do recorrente, o que resultou na insuficiência do recolhimento de contribuição, incidindo a multa de ofício em discussão.

JUROS MORATÓRIOS SOBRE MULTA DE OFÍCIO. DEVIDOS.

O art. 161 do CTN assevera que "o crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta", tendo tal crédito decorrente da obrigação principal, esta que "surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária ", nos termos dos artigos 113, § 1º, e 139 do mesmo Código.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Exercício: 2010, 2011

PIS/PASEP E COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. LANÇAMENTO. IDENTIDADE DE MATÉRIA FÁTICA. DECISÃO. MESMOS FUNDAMENTOS.

Aplicam-se ao lançamento do PIS/Pasep mesmas razões de decidir aplicáveis à Cofins, quando ambos os lançamentos recaírem sobre idêntica situação fática.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado: por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, para cancelar a glosa dos créditos relativos aos seguintes itens: 1) embalagens de apresentação de produtos destinados a venda, fabricados na empresa, tendo o Conselheiro Marcelo Costa Marques D'Oliveira acompanhado o relator neste item pelas conclusões; 2) GLP destinado à atividade de fabricação de produtos destinados à venda; 3) serviços de transporte de entregas a clientes, faturados contra a recorrente; 4) e despesas

com armazenagem relativas às notas fiscais emitidas pela BRILHO TERCEIRIZAÇÕES; por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, para fins de admitir também o creditamento relativo ao IPTU de lojas alugadas e ao frete entre centro de distribuição e lojas, vencidos o Relator e o Conselheiro Valcir Gassen e designada a Conselheira Liziane Angelotti Meira para redigir o voto vencedor quanto a tais itens; por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, quanto ao creditamento relativo ao aluguel de veículos, vencidos os conselheiros Maria Eduarda Alencar Câmara Simões e Valcir Gassen; e por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário quanto aos seguintes itens: receitas excluídas da base de cálculo - descontos, tendo Conselheiro Marcelo Costa Marques D'Oliveira acompanhado o relator neste item pelas conclusões; receitas não computadas na base de cálculo - recuperação de custos e de despesas; creditamento relativo às despesas com taxa de administração de cartão de crédito ou débito e juros sobre a multa de ofício; vencida nesses itens a Conselheira Maria Eduarda Alencar Câmara Simões.

(ASSINADO DIGITALMENTE)

Luiz Augusto do Couto Chagas - Presidente.

(ASSINADO DIGITALMENTE)

Antonio Carlos da Costa Cavalcanti Filho - Relator.

(ASSINADO DIGITALMENTE)

Liziane Angelotti Meira - Redatora designada.

EDITADO EM: 19/07/2017

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Luiz Augusto do Couto Chagas (Presidente), José Henrique Mauri, Marcelo Costa Marques D'Oliveira, Liziane Angelotti Meira, Maria Eduarda Alencar Câmara Simões, Antonio Carlos da Costa Cavalcanti Filho, Semíramis de Oliveira Duro e Valcir Gassen.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão nº 02-066.284, proferido pela 1^a Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte (MG), na qual foi julgada procedente em parte a impugnação apresentada.

O presente processo administrativo traz lançamento por insuficiência de recolhimento das contribuições COFINS e PIS/PASEP, juntamente com multa de ofício e juros moratórios.

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório constante do acórdão recorrido, em parte:

Os detalhes do procedimento fiscal constam no Termo de Verificação de Infração, às fls. 71/104, parte integrante do feito, cujo resumo no tocante à autuação é o seguinte:

a) O objeto social da Contribuinte é a exploração de atividades relacionadas ao comércio, no varejo ou atacado, de produtos alimentícios em geral, industrializados ou não, no ramo de supermercados, hipermercados e magazines em seus estabelecimentos ou através de catálogos, por televisão, internet e outros meios de comunicação.

b) A Contribuinte está sujeita à apuração do Lucro Real e, como regra geral nessa condição, obrigada ao regime da não-cumulatividade para apuração do PIS e da COFINS, conforme instituído pelas Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 respectivamente.

c) O exame da memória de cálculo de apuração do PIS/COFINS, apresentada pela Contribuinte, detectou que valores consideráveis de receitas operacionais não foram oferecidos à tributação. Uma parte, sem qualquer justificativa, deixou de ser computada na base de cálculo.

Quanto à outra, a Contribuinte alegou se tratar de descontos financeiros e recuperação de custos, fatos refutados pela fiscalização a partir da análise da contabilidade e contrato padrão de “Acordo Comercial” assinado com os fornecedores.

d) Por outro lado, foi constatada a tomada de créditos sobre aquisições de bens e serviços que não encontram amparo legal, visto serem incompatíveis com as atividades desenvolvidas pela Contribuinte ou não possuírem previsão legal que qualifiquem tais aquisições como geradoras de crédito.

e) Destarte, os procedimentos descritos acima resultaram em insuficiência de recolhimento das contribuições para o PIS e da COFINS, ensejando os respectivos lançamentos tributários em face das seguintes infrações:

- Receitas excluídas da base de cálculo;
- Receitas não computadas na base de cálculo;
- Créditos tomados sobre aquisição de bens e serviços sem amparo legal.

f) **Receitas excluídas da base de cálculo:** Nos contratos de acordos comerciais firmados com os fornecedores, estes ficam sujeitos ao pagamento de valores, em forma de “desconto”, que são calculados mediante percentual incidente sobre o valor das compras realizadas pela Contribuinte. O desconto não consta nas notas fiscais dos produtos adquiridos, sendo concedidos diretamente quando do pagamento, bem como não ficam condicionados à ocorrência de eventos futuros.

Tratando-se de contratos de adesão, os diversos fornecedores já estarão cientes de que devem pagar quantias determinadas, sob denominações diversificadas em função de supostos benefícios, na forma discriminada

abaixo:

Descontos comerciais do pedido de compra	Percentual de desconto sob a denominação de bonificação por pedido de compra
Desconto por crescimento	Percentual de desconto sob a denominação de crescimento de vendas
Desconto logístico	Percentual de desconto sob a denominação de desconto por serviço logístico prestado (entrega centralizada, transporte, manuseio, etc.)
Verba de propaganda	Percentual de desconto sob a denominação de verba de propaganda
Verba de aniversário e inauguração	Percentual de desconto sob a denominação de verba de aniversário e inauguração
Desconto para mercadoria danificada	Percentual de desconto sob a denominação de Desconto para mercadoria danificada
Agendamento de pedido não cumprido	Percentual de desconto sob a denominação de agendamento de pedido não cumprido

g) Analisando a contabilidade, as disposições ajustadas nos contratos de acordo comercial e a legislação tributária que trata do assunto, independentemente da forma de recebimento do desconto-padrão que a Contribuinte eleger (pagamento via boleto, abatimento com outros créditos, bonificações recebidas em mercadorias, etc.), tais ingressos devem ser oferecidos à tributação. Houve aumento da Situação Líquida Patrimonial, razão por que tais ingressos devem compor as bases de cálculo do PIS e da COFINS não-cumulativos.

h) A receita decorrente do ICMS S/ VENDA também foi excluída das bases de cálculo do PIS e COFINS não-cumulativos, sem amparo na legislação. Entretanto, a Fiscalizada ingressou com a **Ação Judicial nº 2007.33.00.000372-0**, objetivando a exclusão do ICMS da base de cálculo das referidas contribuições, obtendo decisão de 2º grau a seu favor, reconhecendo-lhe o direito pretendido. Contudo, dando continuidade à defesa do Erário, a Fazenda Nacional interpôs recursos extraordinário e especial, mas o julgamento da admissibilidade de ambos foi sobreposto em julho de 2009. No entanto, embora o julgamento da Admissibilidade do Recurso Especial tenha sido desfavorável à Fazenda Pública, continua pendente o julgamento da admissibilidade do recurso extraordinário. E já que a exigibilidade do crédito tributário está suspensa pelo acórdão favorável à Contribuinte, do TRF 1, bem como os valores das contribuições não foram devidamente declarados em DCTF, na condição de contribuições com exigibilidade suspensa, foi necessário fazer a constituição do crédito dessas contribuições por meio de lançamento de ofício. Desse modo, o crédito tributário constituído em decorrência da infração “exclusão do ICMS” foi exigido de forma apartada dos créditos tributários decorrentes das demais infrações, ao abrigo de Processo Administrativo Fiscal específico, e terá sua exigibilidade suspensa aguardando decisão definitiva do Judiciário.

i) **Receitas não computadas na base de cálculo:** O grupo de contas registrado contabilmente como *recuperação de custos e de despesas* não compõe a base de cálculo das contribuições em apreço, embora os fatos contábeis nele registrados tenham natureza de receita operacional.

A base de cálculo da contribuição para o PIS e da COFINS, definidas nas Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 respectivamente, é a totalidade das

receitas auferidas pela pessoa jurídica, admitidas apenas as exclusões expressamente previstas no § 3º do art. 1º dos dispositivos referenciados, as quais não abrangem a receita decorrente da recuperação de custos ou despesas na forma pretendida pela Contribuinte. Acrescente-se que as recuperações de despesas e custos são receitas, conforme determina o inciso III do art. 44 da Lei nº 4.506, de 1964, base legal para o inciso II do art. 392 do Decreto nº 3000, de

1999 (RIR/1999).

j) Quanto ao caso, a Contribuinte desenvolve eventos, incorrendo e pagando as correspondentes despesas operacionais próprias, e não as de seus fornecedores. Por sua vez, a entidade considerada parceira lhe paga valores, os quais são registrados nas contas citadas acima a título de remuneração de tais eventos. Independentemente da forma em que se materialize tais entradas de recursos para a Contribuinte, elas se constituem efetivas receitas para o seu negócio, ainda que haja disposições contratuais transferindo responsabilidades de despesas para seus fornecedores.

k) **Créditos tomados sobre aquisição de bens e serviços sem amparo legal:** A Contribuinte tomou créditos sobre aquisições de bens e serviços sem que haja autorização para tanto na legislação de regência, pois desenvolve, precipuamente, atividade comercial no varejo e, secundariamente, no atacado. As Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, no art. 3º, inc. II, definem que somente poderão ser descontados créditos referentes a bens e serviços utilizados como **insumo** na prestação de serviços e na produção e fabricação de bens ou produtos destinados à venda. À vista dos comandos legais acima, a Receita Federal do Brasil definiu o preciso sentido da expressão “**insumo**” por meio da IN SRF nº 247/2002 (PIS) e IN SRF nº 404/2004 (COFINS).

Portanto, conforme prescrição legal e atos normativos da RFB, impõe-se que todos os créditos descontados sobre bens, serviços e encargos que não se enquadrem no conceito estrito de insumos e demais despesas e custos discriminados, exaustivamente, no art. 66 da IN SRF nº 247/2002 e art. 8º da IN SRF nº 404/2004 devem, necessariamente, ser glosados na apuração do PIS e da COFINS não-cumulativos.

l) Procedeu-se a análise individualizada dos créditos descontados pela Contribuinte:

1.1) **Materiais de embalagem:** Em se tratando das embalagens utilizadas para o mero acondicionamento das mercadorias revendidas, atividade esta diversa da prestação de serviços e da fabricação ou produção de bens destinados à venda, hipótese em que se admite a utilização desse insumo, deve-se excluir o valor representado por essa rubrica da apuração da base de cálculo de créditos, por falta de previsão legal que autorize a tomada de créditos.

1.2) **Encargos de depreciação de instalações:** O art. 1º, da IN SRF nº 457/2004, que disciplina o desconto de créditos sobre encargos de depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens, não autoriza a tomada

de crédito sobre instalações como pretende a Contribuinte. Com exceção das edificações e benfeitorias, todas as demais hipóteses que permitem a apuração de créditos em relação a bens do ativo imobilizado estão restritas aos adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. Dessa forma, é possível inferir que os bens utilizados na área administrativa, por exemplo, não permitem a apuração de créditos. Da mesma forma, não será admitido apurar créditos em relação aos bens utilizados na atividade comercial (instalações).

1.3) Gás Liquefeito de Petróleo - GLP: Ainda que o GLP tenha uso semelhante ao da energia elétrica, ou seja, é uma espécie de energia capaz de produzir trabalho, não há que se estender a interpretação dada pela legislação regente, considerando gasto com GLP como se fosse com energia elétrica. Caso a norma pretendesse considerar “energia” uma espécie de insumo, não havia razão para a existência da segregação realizada por meio da alínea “a” do inciso II do art. 66 da IN SRF nº 247/2002 e mesma alínea e inciso do art. 8º da IN SRF nº 404/2004.

Assim sendo, para fins do desconto de créditos, energia não é insumo, bem como os gastos com GLP têm tratamento distinto daqueles dados aos dispêndios com energia elétrica.

1.4) IPTU das lojas alugadas: Os valores registrados em tal rubrica deverão ser excluídos da base de cálculo das contribuições para o PIS e da COFINS não-cumulativos, uma vez que não há autorização para tanto na legislação de regência. A alínea “b” do inciso II do art. 66 da IN SRF nº 247/2002, assim como mesma alínea e inciso do art. 8º da IN SRF nº 404/2004, restringem a tomada de crédito somente em relação aos gastos propriamente com aluguéis.

1.5) Despesas de fretes para filiais e clientes: Considerando que a legislação de regência apenas admite a tomada de créditos sobre despesas com fretes vinculados diretamente a uma operação de venda, e quando o ônus for suportado pelo vendedor, bem como não ficando provado que tais fatos ocorreram (não se identificou segregação de fretes sobre vendas nos documentos apresentados, muito menos, nos razões das rubricas apontadas), os créditos descontados indevidamente deverão ser desconsiderados na apuração da base de cálculo das referidas contribuições.

1.6) Aluguéis de máquinas e equipamentos: Não há previsão legal para a apuração do crédito em relação ao valor dos aluguéis de veículos utilizados nas atividades da empresa, considerando-se que o legislador se limitou a dispor sobre despesas de aluguéis de “prédios, máquinas e equipamentos” no inciso IV do art. 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003.

1.7) Crédito ativo operacional: A Contribuinte tomou créditos de despesa com depreciação sob a denominação genérica de “Crédito ativo operacional”. Ao caso não se pode identificar o cumprimento da disciplina apontada no inciso I do art. 1º da IN SRF nº 457/2004, qual seja, os bens deverão ser utilizados na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

1.8) **Despesas de armazenagem de mercadorias:** As despesas efetuadas com a aquisição de partes e peças de reposição, com serviços de manutenção em veículos, máquinas e equipamentos, com logística e aduaneira somente autorizam a tomada de créditos se forem empregadas diretamente na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, o que não ficou provado ter ocorrido nos anos-calendário de 2009 a 2011.

1.9) **Serviços utilizados como insumos:** Na formaposta pela própria Fiscalizada, os serviços são utilizados para operacionalizar a atividade mercantil, e não há, na legislação de regência, qualquer dispositivo que autorize a tomada de créditos quando o serviço contratado se destine a atividade-meio (atividade mercantil) da pessoa jurídica contratante.

Por todo o exposto, os créditos descontados nas rubricas acima deverão ser excluídos da base de cálculo do PIS e da COFINS não-cumulativos.

m) A fim de apurar os créditos tributários objeto dos correspondentes Autos de Infração, foram elaborados os demonstrativos descritos abaixo, os quais tiveram como fontes de alimentação: (i) os valores contabilizados pela Contribuinte, com base nos arquivos digitais entregues ao SPED; (ii) as memórias de cálculo do PIS e da COFINS, apresentadas pela Contribuinte no decorrer do procedimento fiscal e (iii) as informações constantes do DACON e DCTF:

- DEMONSTRATIVO DE RECOMPOSIÇÃO E DE APURAÇÃO DOS CRÉDITOS DO PIS E COFINS DO ANO-CALENDÁRIO DE 2010;
- DEMONSTRATIVO DE RECOMPOSIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO E APURAÇÃO DO PIS E COFINS DO ANOCALENDÁRIO DE 2010;
- DEMONSTRATIVO DE RECOMPOSIÇÃO E DE APURAÇÃO DOS CRÉDITOS DO PIS E COFINS DO ANO-CALENDÁRIO DE 2011;
- DEMONSTRATIVO DE RECOMPOSIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO E APURAÇÃO DO PIS E COFINS DO ANOCALENDÁRIO DE 2011;
- DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO E CONTROLE DOS CRÉDITOS DO PIS 2010 E 2011;
- DEMONSTRATIVO DE APURAÇÃO E CONTROLE DOS CRÉDITOS DA COFINS 2010 E 2011;
- DEMONSTRATIVO DE SEGREGAÇÃO DO CRÉDITO COM EXIGIBILIDADE SUSPENSA 2010 E 2011.

n) Considerando os fatos narrados no item “h” acima, parte do crédito tributário constituído (referente à exclusão do ICMS das bases de cálculo do PIS e COFINS) permanecerá com a exigibilidade suspensa até decisão definitiva do STF acerca do Recurso Extraordinário interposto pela Fazenda Pública. À vista disso, a parcela com exigibilidade imediata será

administrada pelo presente processo, e aquela com suspensão da exigibilidade seguirá seu trâmite mediante o processo nº 18050.720507/2014-67.

II - DA IMPUGNAÇÃO

Cientificada por via postal das autuações em 06/01/2015 (fl. 8446), a Interessada apresentou, em 05/02/2015, a impugnação (fls. 9226/9286) e documentos anexos, para alegar, em síntese, o seguinte:

II.1 – Receitas excluídas da base de cálculo

- a) A Fiscalização, inferindo que os descontos obtidos com fornecedores não se caracterizam nem como descontos incondicionais, nem como descontos condicionais (financeiros), e interpretando equivocadamente os “Acordos Comerciais” firmados entre a Impugnante e tais fornecedores, classifica tais valores como “receitas” e, como tais, sujeitas à incidência do PIS/COFINS não cumulativo à alíquota de 1,65 % e 7,6 %.
- b) A Impugnante atua no comércio varejista de mercadorias em geral, com predominância em gêneros alimentícios. Para conseguir o preço baixo, negocia melhores condições de compra das mercadorias. Como as condições negociadas com um determinado comprador não são necessariamente as mesmas negociadas com outro, ou com todos os outros, é comum que o preço informado na nota fiscal seja o “tabelado”, concedendo-se um desconto comercial. Na prática esses descontos são acertados previamente às compras, num acordo comercial celebrado por período determinado, normalmente a cada ano, e todas aquisições que seguirem estarão contempladas pelas condições negociadas. Trata-se, portanto, de um redutor do custo de aquisição.
- c) A Fiscalização infirma que os descontos negociados entre a Impugnante e os seus fornecedores não podem ser considerados descontos condicionais/financeiros (tributados à alíquota zero), pois não há nenhuma vinculação com antecipação do pagamento ou qualquer outro fator financeiro, nem podem ser considerados descontos incondicionais/comerciais, porque o valor do desconto deveria vir na nota fiscal que acompanhou a mercadoria. E então cria uma terceira espécie de “desconto” que, no seu entender, é tributável.
- d) Primeiro, desconto, para fins jurídico-tributários, não é receita e a contabilidade não pode alterar a essência ou natureza dos elementos que regista. Segundo, aceitando-se, por hipótese, que desconto é receita, só existem duas espécies e qualquer delas não é tributável (desconto incondicional - não tributado; e desconto financeiro – alíquota zero).
- e) É inconteste que os descontos são inerentes às atividades comerciais e não é razoável dizer que o fornecedor está financiando a atividade da Impugnante concedendo desconto “compulsoriamente”, como afirma a Fiscalização. O fornecedor está, simplesmente, concedendo desconto e a Impugnante é a beneficiária. O fornecedor não está obrigado a aceitar as condições de negociação apresentadas pela Impugnante, de forma que, se aceita, decerto que também lhe está sendo proveitoso o negócio. O fornecedor concede

vantagens ao comerciante visando o fortalecimento da parceria e da sua marca; o comerciante age da mesma forma com o consumidor. Há pura e simples relação comercial de compra e venda pensando no presente e no futuro.

f) O fornecedor simplesmente concede descontos. E destino do desconto, por sua vez, é definido pela estratégia comercial adotada por cada entidade. Então, a contabilização do desconto tendo como contrapartida despesas de logística, publicidade e propaganda, enxoval, etc., nada disso significa que o fornecedor está financiando a atividade da Impugnante mediante custeio direto dessas despesas; nem tampouco a remunerando. A forma de contabilização, portanto, não pode sobrepor-se à essência - desconto.

g) Desconto não é receita, independentemente de como for contabilizado e, portanto, não constitui fato gerador do PIS/COFINS. Os redutores de despesa e de custo, dentre os quais estão os descontos, não se qualificam como receita porque a estas não estão ligados. E somente as vicissitudes que digam respeito à receita é que poderão esta alcançadas pela norma de incidência do PIS/COFINS.

h) A despeito de ter havido lançamento a crédito em contas de “bonificação”, “desconto” e “recuperação”, o fato imputado pela Autoridade Lançadora de que se trataria de receita, em concreto, não ocorreu. O que houve foi a redução do custo de aquisição dos bens. Se, no entanto, o desconto, contabilmente, é lançado contra receita, essa classificação contábil não pode transmutar aquilo que não é receita em receita para fins tributários.

i) Portanto, o desconto não é receita para fins de incidência do PIS/COFINS independentemente da classificação contábil que lhe é atribuído. O desconto está ligado à despesa e não à receita. Então, seja ele qual for, incondicional (ou comercial), financeiro (ou condicional), o fato é que, qualquer que seja a natureza, o desconto não representa, em absoluto, receita auferida para fins de incidência do PIS/COFINS.

j) Os descontos recebidos pela Impugnante são incondicionais. No caso dos autos não há condição futura e incerta para aplicação do desconto. Este advém de contrato previamente firmado e pode ser exigido pela Impugnante caso não seja aplicado pelo fornecedor. Embora a nota fiscal, por questões comerciais, seja emitida pelo valor total (ou “de tabela”), a Impugnante sabe que não deve todo aquele valor e aplica o desconto tão logo a mercadoria é recebida e registrada. O lançamento do desconto dá-se concomitantemente ao registro da entrada. E o desconto é lançado naquele momento porque se sabe, de antemão, que a Impugnante faz jus por força de acordo prévio à compra, não estando, portanto, sujeito a nenhuma condição futura.

k) Ponderou a Impugnante que a Fiscalização afastara a natureza incondicional do desconto pelo simples fato de não constar da nota fiscal. Porém, a omissão do desconto no documento é decorrência de segredo comercial, que especificamente se destinava a evitar que concorrentes pressionassem o fornecedor, a fim de obter idêntica vantagem. Ressaltou que não se contesta o direito de a Fazenda Pública ter acesso aos acordos

firmados; contesta-se a divulgação pública dessas informações (nas notas fiscais), em que, além da Fiscalização, qualquer um terá acesso.

I) Não é possível, assim, afastar a natureza incondicional do desconto simplesmente porque ele não constava da nota fiscal. Estando plenamente justificada a sua ausência, é de se perquirir a essência, que, no caso, é, de fato, de desconto incondicional porque o acordo é prévio e independe de evento futuro e incerto. Sendo desconto incondicional, não representa receita, mas redutor do custo de aquisição. Cita ainda o art. 1º, § 3º, inc. V, alínea “a”, da Lei nº 10.637/2002:

Art. 1º A Contribuição para o PIS/Pasep, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.[...]

§ 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;[...]

m) Em caráter residual, caso não se aceitem as hipóteses anteriores, é imperioso reconhecer que se trata de desconto financeiro (condicional) e, nesse caso, tratar-se-ia de receita financeira, sujeita à alíquota zero do PIS/COFINS por força do Decreto nº 5.442/2005.

n) Cita doutrina e jurisprudência judicial e administrativa.

II.2 – Receitas não computadas na base de cálculo

a) Quanto à segunda infração, receitas não incluídas na base de cálculo, disso aplicarem-se todos os argumentos já expostos. Afirmou que primeiro, não se trata de financiamento dos fornecedores, nem prestação de serviço; segundo, é desconto e desconto não é receita; terceiro, ainda que desconto fosse receita, o desconto seria incondicional; e, quarto, superados os argumentos anteriores, é de se reconhecer a natureza residual de desconto financeiro, sujeitando-se a receita correspondente à alíquota zero do PIS/COFINS.

b) Apresenta exemplos de lançamento nas contas contábeis abordadas no Auto de Infração, demonstrando que a origem dos lançamentos é o desconto concedido pelo fornecedor, e que se trata de redutor de custo ou, no máximo, de desconto financeiro obtido.

c) Especificamente sobre os lançamentos efetuados na conta contábil “Recuperação de despesas com Nutrição”, importante esclarecer que essa conta se refere aos lançamentos efetuados de refeição feita pelos promotores dos seus fornecedores, que estando nas dependências de uma loja da Impugnante, optem por efetuar a refeição no refeitório mantido pela Impugnante para os seus funcionários. Não há como se auferir receita pelos valores recebidos dos fornecedores a título de reembolso do custo suportado pela Impugnante com refeições, tampouco o fornecimento de alimentação faz parte do objeto social da Impugnante. O recebimento desses valores visa tão somente a recomposição da despesa absorvida pela Impugnante para que os

promotores dos seus fornecedores pudessem fazer a sua refeição nas dependências da Impugnante.

II.3 – Créditos tomados sobre aquisições de bens e serviços sem amparo legal

- a) A Impugnante acusa a Fiscalização de ter cometido dois equívocos: a) glosar créditos expressamente previstos em lei, e b) a lista a que a Fiscalização refere como taxativa deve ser interpretada (numa interpretação conforme a Constituição) como exemplificativa.
- b) Estando a não-cumulatividade de PIS e Cofins prevista na Constituição Federal, não pode a lei que a regulamenta criar mecanismos tendentes a mitigar o alcance da regra, daí porque a lista das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 não comporta interpretação restritiva, sob pena de gerar distorções, como a produzida pela Fiscalização. Pelo princípio constitucional da não cumulatividade, todo insumo necessário à obtenção de receita confere direito a crédito, razão pela qual o rol do art. 3º das leis citadas ser meramente exemplificativo.
- c) Assim resta evidente que o crédito do PIS e da COFINS, na operacionalização da não-cumulatividade definida pela Constituição, liga-se às despesas que são necessárias para a produção da receita, visando evitar que o tributo pago numa fase seja pago outra vez noutra fase, evitando dupla tributação.
- d) **Materiais de embalagem:** Deve ser admitido o crédito de PIS/COFINS na aquisição de embalagens para acondicionamento dos produtos vendidos pela Impugnante, pois a essencialidade dessas despesas é notória para a obtenção das receitas próprias de sua atividade.
- e) **Encargos de depreciação de instalações:** A impugnante se insurge contra a glosa de créditos referentes a encargos de depreciação de bens adquiridos para o ativo permanente, tais como, gôndolas, equipamentos de refrigeração, equipamentos de padaria, geladeiras, empilhadeiras etc., alegando que se trata de despesas de notória necessidade para a atividade operacional. A Lei nº 10.833/2003 é clara ao definir em seu art. 3º, incs. VI e VII:
VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços;
VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;
- f) **Despesas com Gás Liquefeito de Petróleo – GLP:** A Lei nº 10.833/2003 é clara ao definir em seu art. 3º, inc. III, que:

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

III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica;

g) A IN citada pela Fiscalização restringe de forma indevida a precisão legal somente às despesas com “energia elétrica”. Não há como sustentar que os gastos de combustíveis, como o GLP, usados nos geradores para gerar energia elétrica não devam ser inseridos no conceito elencado pelos dispositivos supracitados. A despesa com meios alternativos para geração de energia elétrica tanto é gasto fundamental para a persecução das atividades fins da empresa, que está sendo incentivada pelo Governo Federal. Além disso cumpre ressaltar que a Lei nº 10.833/2003 em seu art. 3º, inc. II, dispõe:

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

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o

art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos

classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI;”(grifo do original)

h) Também por este dispositivo fica clara a possibilidade de se tomar os créditos relativos ao GLP, pois trata-se de combustível destinado ao setor de padaria para a fabricação dos pães e bolos que serão posteriormente vendidos.

i) **Despesas de IPTU das Lojas Alugadas:** A legislação é clara ao estabelecer no art. 3º, inc. IV, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 que:

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

IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa; (grifo do original)

j) Os valores pagos a título de aluguel de imóvel englobam todos os valores que o locatário paga (direta ou indiretamente) ao locador, incluindo os dispêndios com os tributos referentes a este imóvel. Logo, diante da previsão normativa que autoriza a tomada de créditos de PIS/COFINS sobre o aluguel de prédios, não restam dúvidas sobre o direto creditório em questão, que alcança os valores pagos pela Impugnante para fins de pagamento do IPTU do imóvel alugado, motivo pelo qual deve ser reconhecido o direito ao crédito.

k) **Despesas de fretes para filiais e clientes:** Nesse ponto, há que se distinguir fretes para filiais e fretes para clientes, uma vez que em relação a esse último a Fiscalização reconhece aplicável o art. 3º, inc. IX, da Lei nº 10.833/2003, que autoriza o crédito em relação às despesas com os serviços

de “armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor”. A Impugnante apresenta diversas notas fiscais de serviços de frete alegando que as entregas foram efetivamente de venda para clientes.

l) Todavia, sustenta que em qualquer hipótese, mesmo de frete para filiais, as despesas dariam direito a crédito por duas razões: a primeira decorre da própria não-cumulatividade; a segunda é que a legislação permite o creditamento, embora a interpretação da Fiscalização, que analisa isoladamente o art. 3º, inc. IX, da Lei nº 10.833/2003, seja diferente. Cita o art. 289, § 1º, do RIR/99, que dispõe que “*O custo de aquisição de mercadorias destinadas à revenda compreenderá os de transporte e seguro até o estabelecimento do contribuinte e os tributos devidos na aquisição ou importação*”, ressaltando que “*o preço do frete de mercadorias entre os estabelecimentos da empresa contempla o custo de aquisição delas, nos termos do disposto no parágrafo único do art. 182 do RIR/80*”. (Acórdão nº 101-82.937/92)

m) **Despesas de Aluguel de Máquinas e Equipamentos:** Alega acerca dessas despesas que a possibilidade de apuração de crédito decorre do conceito constitucional de não-cumulatividade do PIS e da COFINS. Sendo a locação de veículos de entrega essencial a sua atividade, esse simples fato, atrelado aos argumentos já defendidos, são suficientes para demonstrar a legitimidade do crédito.

n) O legislador, ao considerar “aluguel de máquinas e equipamentos”, conforme dispõe o art. 3º, inc. IV, da Lei nº 10.833/2003, trouxe um conceito amplo. Trazendo para o direito privado (por força do art. 110 do CTN), é unânime o entendimento que o veículo é uma espécie do gênero máquina, e esta faz parte do grupo equipamentos; até porque é um dispositivo mecânico que executa o desempenho de tarefas (deslocamento de mercadorias), necessitando de uma fonte de energia (combustível). Cita o conceito de veículo de alguns dicionários (inclusive jurídico), onde se concebe o enquadramento de veículos como máquinas sendo, portanto, possível o desconto do crédito do PIS e da COFINS.

o) **Crédito Ativo Operacional:** Reitera-se os argumentos apresentados no item “Encargos de depreciação de instalações”. Aqui também se tratam de créditos tomados em relação a bens adquiridos para o ativo permanente da Impugnante e que são essenciais para a sua atividade operacional (gôndolas, equipamentos de refrigeração, equipamentos de padaria, geladeiras, empilhadeiras, dentre outros), que apenas foram registrados em conta contábil apartada.

p) **Despesas de armazenagem de mercadorias:** A teor do art. 3º, inc. IX, da Lei nº 10.833/2003, as despesas com os serviços de “armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda”, são passíveis de crédito.

De forma que as despesas relativas com a CEFRINOR – CENTRAIS DE ESTOCAGEM FRIGORIFICADA DO NORDESTE LTDA., que armazena os itens que precisam ser mantidos em refrigeradores, devem ser aceitas por

expressa previsão legal. Da mesma forma, as despesas com serviços prestados em plataformas de recebimento nas centrais de distribuições, como é o caso das notas dos serviços prestados pela empresa BRILHO TERCEIRIZAÇÕES LTDA., que fornece material humano para possibilitar a acomodação das mercadorias para armazenagem, devem ser igualmente aceitas para fins de crédito. Cita ainda despesas contabilizadas na conta “manutenção e conservação de equipamento, e outras contas referente a prestação de serviços, bem como a conta “Despesas Aduaneiras”, para as quais argumenta a favor do direito a crédito de PIS/COFINS. Nesse ponto reitera tudo o que já foi defendido acerca da não-cumulatividade das exações, ressaltando que todas as despesas são necessárias para a manutenção das atividades da Impugnante e que interferem diretamente no auferimento da receita e possuem amparo na legislação.

q) **Serviços utilizados como insumos:** Nesse ponto, contesta a glosa dos créditos tomados em relação a despesas com taxa de administração de cartões de crédito e de débito. Os serviços prestados pela administradora de cartões de crédito e débito incrementam sobremaneira as atividades de vendas da Impugnante, representando, portanto, despesa diretamente relacionada à sua atividade fim.

Saliente-se o fato das administradoras estarem obrigadas a oferecer à tributação das contribuições do PIS e da COFINS as receitas provenientes destas taxas, por se tratarem de ingressos inerentes às suas atividades típicas.

r) Cita doutrina e jurisprudência judicial e administrativa.

II.4 – Ilegitimidade da multa de ofício

a) Falta à autoridade lançadora competência para aplicar multa, lhe cabendo tão somente propor a aplicação, nos termos do art. 142 do CTN.

b) De outro lado, argui ilegitimidade do percentual de 75%, que teria sido aplicado sem atentar para a correta dosimetria da pena, pois não teriam sido considerados aspectos específicos necessários à individualização. Cita os arts. 108, inc. IV, e 112, ambos do CTN c/c art. 5º, inc. XLVI, da Constituição Federal, e os princípios da proporcionalidade e da isonomia.

c) Acresce que a vedação ao confisco aplica-se também às multas. A confiscatoriedade da multa deve ser analisada em cada caso concreto, a partir de um juízo de proporcionalidade.

d) Por isso é que, ainda que mantido o lançamento fiscal, pede-se a dosimetria ou mesmo o afastamento da multa imposta.

e) Cita doutrina e jurisprudência judicial e administrativa.

II.5 – Não incidência de juros de mora sobre a multa aplicada

a) Somente são admitidos os acréscimos moratórios referentes aos débitos “decorrentes de tributos e contribuições”, mas não sobre as penalidades pecuniárias, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430/96.

Assim não poderá incidir juros SELIC sobre a multa de ofício, pois a penalidade pecuniária não decorre de tributo ou contribuição, mas do descumprimento do dever legal de declará-lo e/ou pagá-lo.

b) Cita jurisprudência administrativa.

Em face do exposto se requer que o Auto de Infração seja anulado.

Sucessivamente requer seja afastada ou reduzida a multa de ofício e, em qualquer caso, que os juros de mora sejam aplicados apenas em relação ao principal. Pede ainda que seja atribuída à legislação a interpretação que lhe for mais favorável em obediência ao art. 112 do CTN.

O citado acórdão decidiu pelo provimento parcial das impugnações, assim entendido:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE

SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2010, 2011

VALORES RECEBIDOS A DIVERSOS TÍTULOS. INCIDÊNCIA

A denominação dada a uma receita ou o tratamento contábil a ela dispensado não tem o condão de excluí-la do campo de incidência da COFINS.

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS.

No regime da não-cumulatividade, o termo “insumo” não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária para a atividade da empresa, mas, sim, tão somente aqueles, adquiridos de pessoa jurídica, que efetivamente sejam aplicados ou consumidos na produção de bens destinados à venda ou na prestação do serviço da atividade.

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. ATIVO IMOBILIZADO. ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO.

São passíveis de gerar créditos os encargos de depreciação ou amortização de bens e direitos do ativo imobilizado, desde que seja comprovada a sua utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, e atendidas as demais determinações da legislação vigente.

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. DESPESA COM ALUGUEL. IPTU.

A legislação de regência permite o crédito sobre as despesas com aluguéis de prédios pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa. A despesa com o IPTU do imóvel alugado não se confunde com aluguel,

inexistindo a possibilidade de interpretação extensiva que permita o desconto de crédito correspondente.

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. FRETE.

Os fretes pagos na operação de venda dos bens adquiridos para revenda admitirão créditos da não-cumulatividade da aludida Contribuição Social, caso o ônus seja suportado pelo vendedor e desde que respeitados todos os requisitos normativos e legais; entretanto a mera alegação da existência de crédito, desacompanhada de elementos de prova - certeza e liquidez, não é suficiente para reformar a decisão da glosa de créditos. Já o transporte de produto entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica não gera direito a crédito, ainda que esse transporte constitua ônus da empresa que irá vender o produto.

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. ALUGUEL DE VEÍCULOS.

A lei apenas autoriza créditos do PIS e da Cofins não-cumulativa relativos às despesas de prédios, máquinas e equipamentos utilizados na atividade da empresa, não alcançando, assim, as despesas com aluguel de veículos, ainda que necessários à referida atividade.

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. DESPESAS DE ARMAZENAGEM DE MERCADORIAS.

As despesas com armazenagem de mercadoria, quando o ônus for suportado pelo vendedor, geram direito ao desconto de créditos na apuração não-cumulativa do PIS e da Cofins. Entende-se por armazenagem estritamente a guarda de mercadoria, não se incluindo nesse conceito outras atividades que eventualmente estejam com esta correlacionadas.

NÃO-CUMULATIVIDADE. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. TAXA DE ADMINISTRAÇÃO DE CARTÕES.

Os custos com taxas de administração de cartões de crédito e débito não geram direito a crédito do PIS e da Cofins, por não preencherem a definição de insumo estabelecida na legislação de regência, já que não se tratam de gastos aplicados ou consumidos diretamente na execução do serviço.

CONTESTAÇÃO DE VALIDADE DE NORMAS VIGENTES. JULGAMENTO ADMINISTRATIVO. COMPETÊNCIA.

A autoridade administrativa não tem competência para, em sede de julgamento, negar validade às normas vigentes.

MULTA COM EFEITO DE CONFISCO. RAZOABILIDADE. EXAME NA ESFERA ADMINISTRATIVA. VEDAÇÃO.

É vedado ao órgão administrativo o exame da constitucionalidade de lei, bem como o de eventuais ofensas pela norma legal aos princípios constitucionais da razoabilidade e da vedação de tributo com efeito de confisco.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. EXIGÊNCIA NÃO FORMULADA.

Impertinentes os questionamentos, em sede de impugnação, acerca da incidência de juros sobre multa de ofício, por não estarem contemplados na autuação. Os juros de mora indicados no lançamento em litígio foram calculados apenas sobre os valores dos tributos. De todo modo, observa-se que sobre a multa por lançamento de ofício não paga no vencimento incidem juros de mora.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2010, 2011

PIS E COFINS. LANÇAMENTO. IDENTIDADE DE MATÉRIA FÁTICA.
DECISÃO. MESMOS FUNDAMENTOS.

Aplicam-se ao lançamento do PIS as mesmas razões de decidir aplicáveis à Cofins, quando ambos os lançamentos recaírem sobre idêntica situação fática.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Inconformada com decisão de primeira instância, o BOMPREÇO apresentou recurso voluntário, repetindo quase todos os argumentos da peça impugnatória, basicamente contra: a) inclusão na base de cálculo de verbas que denominou descontos e recuperação de custos e de despesas; e b) créditos tomados sobre aquisições de bens e serviços glosados. Ao final pugna pela desconstituição do auto de infração.

Foi-me distribuído o presente processo para relatar e pautar.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Antonio Carlos da Costa Cavalcanti Filho, Relator.

O recurso voluntário apresentado é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade.

1. Receitas excluídas da base de cálculo - descontos

Sobre o tema reproduzo trecho da fundamentação do acórdão recorrido:

Nos contratos de acordos comerciais firmados com os fornecedores, importante destacar as seguintes características:

1. Tratando-se de contratos de adesão, os diversos fornecedores já estarão cientes de que devem pagar quantias determinadas, em forma de “desconto-padrão”, que são calculados mediante percentual incidente sobre o valor das compras realizadas pela Interessada. Esses “descontos” possuem denominações diversificadas em função de supostos benefícios: bonificação por pedido de compra; crescimento de vendas, serviço logístico prestado (entrega centralizada, transporte, manuseio); verba de propaganda, verba de aniversário e inauguração, etc.

2. A Interessada é quem define o critério da forma de recebimento do desconto-padrão negociado nos contratos de acordo comercial, e as datas de vencimento dos descontos-padrão já vêm determinadas.

3. O desconto não consta nas notas fiscais dos produtos adquiridos, sendo concedidos diretamente quando do pagamento, bem como não ficam condicionados à ocorrência de eventos futuros.

4. Os fornecedores têm de apresentar os comprovantes dos pagamentos das bonificações por meio de depósitos bancários, sob o risco dos valores serem descontados nos títulos de créditos de que são possuidores.

[...]

Entende a Fiscalização, em análise das disposições ajustadas nos contratos de acordo comercial e da legislação tributária que trata do assunto, independentemente da forma de recebimento do desconto-padrão que a Contribuinte eleger (pagamento via boleto, abatimento com outros créditos, bonificações recebidas em mercadorias, etc.), que tais descontos não se caracterizam nem como descontos incondicionais, nem como descontos condicionais (financeiros), devendo compor as bases de cálculo do PIS e da COFINS não-cumulativos, uma vez que houve aumento da Situação Líquida Patrimonial.

(Grifos do original).

Com a introdução do regime não-cumulativo para a PIS/PASEP e a COFINS, as Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, respectivamente, estabeleceram, regra geral:

a) como fato gerador, o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil; e

b) como base de cálculo, a totalidade das receitas auferidas pela empresa.

A recorrente informa que os valores em pauta foram por ela tratados como “Receitas Financeiras Gerais”, “Descontos Financeiros” e “Outras Receitas Financeiras” e “nessa condição, foram consideradas como “ISENÇÕES E EXCLUSÕES” das bases de cálculo das aludidas contribuições”.

Sobre os “descontos obtidos junto aos fornecedores”, (diga-se, na forma de pagamentos destas à recorrente), a defesa desta pauta-se pelos seguintes pontos:

- 1) Não devem ser classificados como financiamento dos fornecedores, nem prestação de serviço;
- 2) São descontos e descontos não são receitas;
- 3) Ainda que desconto fosse receita, o desconto seria incondicional;
- 4) Se nenhum dos argumentos anteriores prevalecer, deve-se reconhecer a natureza residual do desconto financeiro, apresentando-se a receita correspondente à alíquota zero das contribuições.

Em sua primeira linha de argumentação, defende a recorrente que descontos em pauta não devem ser classificados como financiamento dos fornecedores, nem prestação de serviço.

Sem adentrar na classificação de financiamento ou prestação de serviços, entendo que a denominação das verbas em pauta informa, ou deveria informar, a finalidade do pagamento dos fornecedores à recorrente: bonificação por crescimento de vendas, serviço logístico prestado (entrega centralizada, transporte, manuseio); verba de propaganda, verba de aniversário e inauguração, etc. São verbas que, lendo-se sua denominação - diga-se de passagem, acordadas voluntariamente entre recorrente e fornecedores - informam tratar-se de pagamento de ações protagonizadas pela recorrente, isolada ou conjuntamente com os fornecedores, em benefício, não só, mas particularmente dos fornecedores.

A recorrente argumenta, num segundo momento, são descontos os valores em pauta e que descontos não são receitas.

Cita Parecer do Professor Marco Aurélio Grecco, com dois parágrafos reproduzidos abaixo:

15.3. Redução de despesa não é "receita"

Outro aspecto a considerar é que, tanto receita como faturamento, têm em comum a característica de dizerem respeito a um ingresso novo obtido pela pessoa jurídica. Ou seja, tanto um como outro indicam um tipo de fenômeno de caráter positivo (ingresso) resultante de atividades da pessoa jurídica. Este ingresso tem cunho patrimonial (ainda que instantaneamente considerado).

[...]

Ao atribuir competência para alcançar as receitas, a CF-88, automaticamente, excluiu do campo da tributação as "despesas" (= feição negativa) (em sentido lato, abrangendo custos, dívidas etc.) realizadas pela pessoa jurídica. Assim, o universo das receitas se opõe ao universo das despesas e este último não foi qualificado pela norma constitucional.

Por esta razão, somente vicissitudes que digam respeito a receitas é que poderão estar alcançadas pela norma de incidência da contribuição em exame, delas não participando as que digam respeito às despesas.

[...]

Reproduzo também doutrina e jurisprudência apresentada no acórdão recorrido:

Veja como definiu Solon Sehn, com base na tradição de Baleeiro, acerca da receita pública, e em Hugo de Britto Machado:

(...) receita constitui um ingresso de soma em dinheiro ou qualquer outro bem ou direito susceptível de apreciação pecuniária decorrente de ato, fato ou negócio jurídico apto a gerar alteração positiva do patrimônio líquido da pessoa jurídica que a auferir, sem reservas, condicionamentos ou correspondências no passivo (Sehn, 2009, p. 63).

O STF também adotou tal conceito no RE 606.107/RS, nos seguintes termos: “Sob o específico prisma constitucional, **receita bruta pode ser definida como ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas e condições**” (gn – STF, RE 606.107, ementa, relatora Min. Rosa Weber).

Conforme o acórdão recorrido, os valores em pauta foram lançados na contabilidade como crédito na conta receita (e débito em conta de passivo). Primeiro, ainda que se entenda que receita, nos termos da legislação das contribuições não seja conceitos meramente contábeis, a forma como os valores foram lançados certamente evidencia sua natureza. E mais, em tendo sido assim lançados, reduzem passivo e aumentam patrimônio, efeito característico de receita.

Assim, as verbas em pauta são indubitavelmente receitas da recorrente, posto que:

a) é valor que lhe é pago pelo fornecedor; portanto ingresso, recebimento, como estabelece o citado doutrinador; e não de desconto, como quer fazer crer a recorrente;

b) a base de cálculo, tal como estabelecido pelo legislador é universal: "a totalidade das receitas auferidas pela empresa"; e

c) é elemento novo e positivo que aumenta o patrimônio da empresa.

Os valores em pauta estão relacionados a custos, a despesas; o que é também característica de receita: para se gerar receita a empresa há de incorrer em custos de aquisição, produção, etc.

E tal natureza lhe cabe, "independentemente de sua denominação ou classificação contábil", como determina o art. 1º das Lei nºs 10.637/2002 e 10.833/2003.

Numa terceira linha de argumentação, defende o caráter incondicional do que entende serem descontos.

No voto condutor do acórdão recorrido se afirma, com o que concordo, que descontos incondicionais - e não disse que as verbas em questão são descontos - não se operam sem as devidas consignações nas notas fiscais respectivas, tal qual no caso *in concreto*. Para

tanto cita normativas da Receita Federal e decisões do CARF, raciocínio que reproduzo, em parte, abaixo:

O conceito de descontos incondicionais (comerciais) e a necessidade desses constarem na nota fiscal de venda vem de longa data, desde a Instrução Normativa nº 51, de 03/11/1978, no seu item 4.2:

4.2 – Descontos incondicionais são as parcelas redutoras do preço de venda, quando constarem da nota fiscal de venda dos bens ou da fatura de serviços e não dependerem de evento posterior à emissão desses documentos. (grifo nosso)

[...]

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS. (...) DESCONTOS INCONDICIONAIS. NATUREZA. PROVA.

Descontos incondicionais são parcelas redutoras do preço de venda, quando constarem da nota fiscal de venda dos bens ou da fatura de serviços e não dependerem de evento posterior à emissão desses documentos. A prova de que se trata de fato de descontos incondicionais, conforme apurado pela Fiscalização com base na escrituração, deve ser apresentada pelo contribuinte na impugnação. (Acórdão 3302-001.160; sessão de 10/08/2011; 2a Turma, 3a Câmara, 3a Sessão do Carf, proc. 10909.001469/2005-17). (grifo nosso)

Firmado o entendimento de que não se trata de descontos; ainda que descontos fossem, não custa observar que, se há previsão na legislação de exclusão de descontos incondicionais da base de cálculo das contribuições, a norma é clara em excluir apenas os descontos incondicionais concedidos e não os auferidos, que seria o caso das verbas em questão descontos fossem, nos termos das Leis nº 10.637/2002, art. 1º, § 3º, V, "a", e mesma disposição da Lei nº 10.833/2003.

Numa quarta e residual linha, argumentado que a DRJ afastou o caráter incondicional do suposto desconto, quer seja reconhecida a natureza desconto financeiro, apresentando-se a receita correspondente à alíquota zero das contribuições:

Sendo assim, o desconto recebido deve ser um ou outro: ou é incondicional e, como tal, é indiscutível que não integra a base de cálculo do PIS/COFINS; ou é, por exclusão, desconto condicional e, nesse caso, superado o argumento defendido no tópico anterior sobre desconto não ser receita, tratar-se-ia de receita financeira e, como tal, sujeita à alíquota zero (no período autuado) por força do Decreto 5.442/2005.

O relator do acórdão recorrido, de fato, e acertadamente, demonstra que ainda que fossem considerados descontos, os valores em pauta não poderiam ser considerados descontos financeiros:

[...] Os descontos financeiros, por definição (*"Introdução à Contabilidade"*, São Paulo: Ed. Atlas, 2003, p. 159), decorrem do pagamento antecipado de um título ou em função do cumprimento de prazo estipulado pelo fornecedor.

Ou seja, os descontos condicionais (também ditos descontos financeiros) são aqueles que dependem de evento posterior à emissão da nota fiscal, usualmente, do pagamento da compra dentro de certo prazo. Esses descontos configuram receita financeira para o comprador e despesa financeira para o vendedor, em consonância com os arts. 373 e 374 do Regulamento do Imposto de Renda – RIR/1999 (Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999).

Já os descontos analisados neste processo nada têm de financeiros; estes são decorrentes dos mais diversos motivos, como o crescimento de vendas, facilidades de logística, atividades de marketing, comemoração de aniversários de lojas, inauguração de lojas, etc. Nada relacionado a uma antecipação do pagamento.

O raciocínio "por exclusão" da recorrente, mostra-se raso. Na verdade, o que se demonstra é que, se as verbas em questão não se enquadram em qualquer das únicas duas categorias de desconto, classificação trazida pela recorrente, é porque não são descontos.

Por fim, arrolo decisões recentes do CARF, as quais vão no mesmo sentido do presente voto, trazendo além das emendas, trechos da fundamentação do voto vencedor da decisão da Câmara Superior:

CONTAS CREDORAS. BONIFICAÇÕES. DESCONTOS. CARÁTER CONTRAPRESTACIONAL. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO. AUSÊNCIA DE FUNDAMENTO. As contas credoras que indicam ingresso de valores relacionados a bonificações e descontos, que não figuram em notas fiscais, e revelam caráter contraprestacional, não encontram guarda legal para exclusão da base de cálculo da COFINS.
(CARF, 3º Seção, 4º Câmara, 1º Turma Ordinária, Ac. 3401-003.443, de 28/03/2017, redator designado Conselheiro Rosaldo Trevisan).

COFINS. BONIFICAÇÕES. BASE DE CÁLCULO. COMPOSIÇÃO.

As bonificações de caráter contraprestacional (reposição de mercadorias, publicidade, posicionamento de produtos em lojas, reembolso por distribuição, etc.) ou de cunho comercial (garantia de margens de lucros, abertura de novas lojas, reformas, etc.) recebidas dos fornecedores, ainda que descritas em contrato como descontos, sujeitam-se à incidência das contribuições ao PIS/Pasep e COFINS.

(CARF, 3º Seção, 4º Câmara, 1º Turma Ordinária, Ac. 3401-003.419, de 28/03/2017, redator designado Conselheiro André Henrique Lemos).

PIS E COFINS NÃO CUMULATIVOS. VALORES RECEBIDOS EM CONTRAPRESTAÇÃO REGISTRADOS CONTABILMENTE COMO DESCONTOS. INCIDÊNCIA.

Comprovado que os ingressos registrados em contas contábeis intituladas de descontos são, em verdade, provenientes de serviços prestados pelo autuado incidem as contribuições ao PIS e COFINS não cumulativos.

PIS E COFINS NÃO-CUMULATIVOS. DOAÇÕES.

Mercadorias entregues sem vinculação a operação de compra e venda configuram doação, e não bonificações em mercadorias, sendo regularmente tributadas pelas contribuições não-cumulativas.

(CARF, Câmara Superior de Recursos Fiscais, 3º Turma, Ac. 9303-003.515, de 15/03/2017, redator designado Conselheiro Júlio César Alves Ramos).

Portanto, nesse ponto, nego provimento ao recurso voluntário.

2. Receitas não computadas na base de cálculo - recuperação de custos e de despesas

O segundo questionamento a ser analisado se refere a um grupo de contas apontados pela Fiscalização que foi registrado contabilmente como *recuperação de custos e de despesas* e que não foi computado na base de cálculo das contribuições em apreço, embora os fatos contábeis nele registrados teriam natureza de receita operacional.

O acórdão recorrido relaciona exemplos de tais contas:

- Recuperação Ordenados Repositores
- Recuperação de Custos Logísticos
- Recuperação de Custos Logísticos Carga e Descarga
- Recuperação de Despesas com Nutrição

A fiscalização apontou que a recorrente desenvolve eventos, incorrendo e pagando as correspondentes despesas operacionais como próprias, e não de seus fornecedores. Estes fornecedores, considerados parceiros nos eventos, pagam à recorrente valores, contabilizados nas referidas contas, a título de remuneração pelos tais eventos.

São verbas que, no dizer da recorrente, às quais se aplicam em tudo, o que foi veiculado no tópico anterior, perfazendo ela a mesma defesa:

Conforme referido na Impugnação, os valores envolvidos nessa infração, que no entender da Fiscalização também deveriam ser oferecidos à tributação pelo PIS/COFINS, referem-se à lançamentos efetuados nas contas contábeis 410137 - Recuperação Ordenados Repositores, 410840 - Recuperação de Custos Logísticos, 410845 - Recup.de Despesas-Bloco de Parceria, 410848 – Recuperação de Custos Logísticos Carga e Descarga e 410879 - Rec. Custos Logísticos Back Haul, e decorrem dos descontos firmados nos "Acordos Comerciais" e tratados no tópico anterior, de forma que a essas contas aplica-se, em tudo, o que foi defendido:

primeiro, não é financiamento dos fornecedores, nem prestação de serviço;

segundo, é desconto e desconto não é receita;
terceiro, ainda que desconto fosse receita, o desconto seria incondicional; e,
quarto, superados todos os argumentos anteriores, é de se reconhecer a
natureza residual de desconto financeiro, apresentando-se a receita
correspondente sujeita à alíquota zero do PIS e da COFINS.

Por um critério de economia, em função da identidade de natureza e de defesa, entendo pelo reprodução do mesmo fundamento delineado no tópico 2.1.

A recorrente aponta que, dentre as contas em comento, uma delas merece tratamento diferenciado, a "Recuperação de Despesas com Nutrição":

Já especificamente sobre os lançamentos efetuados na conta contábil 410142 - Recuperação de despesas com Nutrição, a Recorrente esclareceu que essa conta se refere aos lançamentos efetuados de refeição feita pelos promotores dos seus fornecedores, que estando nas dependências de uma loja da Recorrente optem por efetuar a refeição no refeitório mantido pela Recorrente para os seus funcionários.

Após o final do mês, a Recorrente de posse do custo total das refeições (que inicialmente é suportado por ela), efetua um rateio do custo por refeição fornecida. O valor recebido (reembolso) como parte do rateio de cada fornecedor é lançado a crédito nesta conta.

Para todas estas verbas, inclusive a última, como se trata de pagamentos feitos pelo fornecedor, e tal como as demais contas relacionadas no tópico anterior, é valor que lhe é pago pelo fornecedor; portanto ingresso, recebimento, elemento novo e positivo que aumenta o patrimônio da empresa. E tal natureza lhe cabe, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

Assim, nessa questão, nego provimento ao recurso voluntário.

3. Créditos tomados sobre aquisições de bens e serviços sem amparo legal

A fiscalização ainda glosou, por falta de previsão legal, os seguintes créditos apurados na aquisição de bens e serviços:

- a. Materiais de embalagem
- b. Encargos de depreciação de instalações
- c. Gás Liquefeito de Petróleo – GLP
- d. IPTU das lojas alugadas
- e. Despesas de fretes para filiais e clientes
- f. Aluguéis de máquinas e equipamentos
- g. Crédito ativo operacional
- h. Despesas de armazenagem de mercadorias
- i. Serviços utilizados como insumos

A recorrente defende que as Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 não podem "criar mecanismo tendente a mitigar a não-cumulatividade tal como desenhada na Constituição Federal e repetida em lei complementar"; insurgindo-se contra o que chama de "regulamentação excessiva", quando os art. 3º das mencionadas leis relacionam as situações que permitem o desconto dos créditos.

De plano, não compete a este Conselho se pronunciar sobre a constitucionalidade de lei tributária (Súmula CARF nº 2).

Ainda assim há de se ter em conta que o §12 do art. 195, introduzido pela Emenda Complementar nº 43/2003 autorizou a lei a disciplinar a aplicação de tais contribuições: "A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do *caput*, serão não-cumulativas. ([Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003](#))

Nesse contexto, as Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 estabelecem taxativa e exaustivamente as hipóteses de desconto de créditos na apuração das contribuições em pauta; ao passo que as Instruções Normativas SRF nºs 247/2002 e 404/2004, regulamentam o tema. Quando, no presente voto for citado norma de uma das duas leis de regência, considere-se que haverá disposição equivalente na outra norma.

Sobre o conceito de insumo adotado, transcrevo ainda emenda de decisão recente da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) deste Conselho, estabelecendo posição a qual me filio:

CONTRIBUIÇÕES NÃO CUMULATIVAS. CONCEITO DE INSUMO.

O termo “insumo” utilizado pelo legislador na apuração de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins denota uma abrangência maior do que MP, PI e ME relacionados ao IPI. Por outro lado, tal abrangência não é tão elástica como no caso do IRPJ, a ponto de abranger

todos os custos de produção e as despesas necessárias à atividade da empresa.

Sua justa medida caracteriza-se como o elemento diretamente responsável pela produção dos bens ou produtos destinados à venda, ainda que este elemento não entre em contato direto com os bens produzidos, atendidas as demais exigências legais.

No caso julgado, são exemplos de insumos ácido sulfúrico, calcário AL 200 Carbomil e inibidor de corrosão.

Recurso Especial do Procurador negado.

(grifos deste relator).

(CARF, Câmara Superior de Recursos Fiscais, 3º Turma, Ac. 9303-003.515, de 15/03/2017, rel. Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas).

Sobre o creditamento de valores de insumos vale considerar que a primeira parte do art. 3º, II, da Lei nº 10.637 prevê o desconto de créditos de "bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda [...]", o mesmo estabelecendo o art. 66 da IN SRF nº 247/2002 e dispositivos análogos da Lei nº 10.833/2003 e IN SRF nº 404/2004.

Observe-se antes de adentrar na análise detalhada, se que o supermercado exerce o comércio, com pouca ou nenhuma atividade de produção ou prestação de serviços nos termos da legislação das contribuições. Nesse sentido, reproduzo acórdão de Turma deste CARF:

REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMOS. APURAÇÃO DE CRÉDITOS.

Para efeito do art. 3º, II, da Lei nº 10.833/2003, insumo deve ser entendido como o bem ou serviço pertinente ao processo produtivo e à prestação de serviços, que neles possa ser diretamente empregado, e cuja subtração importa a impossibilidade de prestação do serviço ou da produção. **Em se tratando de comércio, atividade distinta de produção e de prestação de serviço, não há que se falar em insumo para fins de aplicação dos dispositivos legais que tratam de desconto de crédito** na apuração da COFINS. (CARF, 3º Seção, 3º Câmara, 2º Turma Ordinária, Ac. 3302-003.155, de 27/04/2016, redator designado Conselheira Lenisa Rodrigues Prado).

3.1. Materiais de embalagem

A fiscalização excluiu da apuração da base de cálculo créditos relativos a embalagens utilizadas para o mero acondicionamento das mercadorias revendidas, pois que trata-se atividade esta diversa da prestação de serviços e da fabricação ou produção de bens destinados à venda, por falta de previsão legal.

Relata o acórdão que os materiais de embalagem cujas aquisições foram glosadas consistem em materiais utilizados para a movimentação, armazenagem e transporte dos produtos. E decide pela manutenção da glosa, tendo em vista que:

[...] consistem em materiais utilizados para a movimentação, armazenagem e transporte dos produtos, depois, portanto, de concluir o processo produtivo.

Em que pese a IN SRF nº 404, de 2004, incluir os materiais de embalagem dentre os insumos, não pode ser perdido de vista que, para serem considerados insumos, esses materiais de embalagem devem ser utilizados durante o processo de fabricação do produto, de forma a acondicioná-lo diretamente e a ele se incorporarem. A adição de embalagem depois de o produto estar fabricado, por óbvio, não compõe o processo de industrialização, donde se conclui que o material de embalagem somente dará direito a crédito se a embalagem estiver incorporada ao produto.

Argumenta a recorrente pela essencialidade de tais verbas para a geração de suas das receitas. E cita exemplos:

Como se conceber a venda de frios fatiados (queijo, presunto etc.) sem as bandejas e os filmes plásticos que o envolvem? O mesmo se questione da carne, do peixe, do pão (este em relação ao papel ou saco que o envolve) etc.

O auto de infração identifica, em consonância com informação da autuada, as embalagens em pauta:

107- Anteriormente, a Fiscalizada justificou os descontos nessa rubrica alegando que tais despesas se referem a insumos empregados diretamente no processo de embalagem dos produtos produzidos nas padarias, açougueiros, peixarias e lanchonetes, e, nessa condição, dão direito à apuração de créditos de PIS e de COFINS, porque se relacionam com a produção de receitas decorrentes da comercialização dos produtos.

No operação de um supermercado há produtos, que são adquiridos num formato- exemplo uma peça inteira de queijo - e podem vendidos em outro, como as bandejas de queijos, fatiados ou não, envoltos em filme plástico mencionadas pela recorrente. Nesses casos, a embalagem em questão é elemento diretamente responsável pela produção dos produtos destinados a venda - as bandejas de queijo fatiados ou não, bem no sentido do citado acórdão da CSRF que tomei como referência.

A operação descrita como exemplo, de colocação de embalagem de apresentação e de fatiamento, se houver, é operação de industrialização nos termos do Decreto nº 7.212/2010/ (RIPI):

Art. 4º Caracteriza industrialização qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo, tal como ([Lei nº 5.172, de 1966, art. 46, parágrafo único](#), e [Lei nº 4.502, de 1964, art. 3º, parágrafo único](#)):

I - a que, exercida sobre matérias-primas ou produtos intermediários, importe na obtenção de espécie nova (transformação);

[...]

IV - a que importe em alterar a apresentação do produto, pela colocação da embalagem, ainda que em substituição da original, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte da mercadoria (acondicionamento ou reacondicionamento); ou

Assim, dou provimento ao recurso voluntário, no caso das embalagens de apresentação, cancelando a glosa dos créditos respectivos; posto que tais embalagens são elementos diretamente responsáveis pela produção dos produtos destinados a venda.

3.2. Encargos de depreciação de instalações

A recorrente, ao argumentar novamente pela essencialidade para a sua atividade; insurgiu-se contra a glosa de créditos associados à depreciação de bens adquiridos para o seu ativo permanente, e citou exemplos: gôndolas, equipamentos de refrigeração, empilhadeiras, estantes de armazenagem dos CD's; sugerindo que a interpretação do acórdão recorrido teria sido demasiadamente restritiva quanto aos dispositivos que cita:

Lei nº 10.833/2003:

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

[...]

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços;

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

A decisão recorrida assim se posiciona:

Nesse ponto, não assiste razão à contribuinte. As máquinas e equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, com exceção das edificações e benfeitorias, somente geram crédito quando utilizados na produção de bens destinados à venda, ou na prestação de serviços. Não é o caso da Impugnante, que atua no comércio varejista de mercadorias em geral.

Nesse ponto concordo com o acórdão recorrido, por não se dedicar o supermercado, via de regra, a produção ou fabricação. Apenas corrijo a disposição legal na qual se amparou a decisão de primeira instância, se é de a encargos de depreciação que se referem, acrescentando menção aos seguintes dispositivos do mesmo artigo:

Art. 3º . [...]

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

[...]

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

Assim, nessa passagem, nego provimento ao recurso voluntário.

3.3. Gás Liquefeito de Petróleo – GLP

A autuação entende que, por falta de previsão legal, descabe o desconto do GLP.

Se há previsão para o desconto de "energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica", no art. 3º, IX, da Lei nº 10.833/2003, tal disposição não socorre a recorrente, posto que o GLP, apesar de eventualmente poder ser usado na geração de energia elétrica, como esclarece a recorrente, de fato não é nem energia elétrica, nem térmica.

A recorrente suscita a parte do art. 3º, II, da Lei nº 10.833/2003, que trata dos combustíveis:

Art. 3º . [...]

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o [art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002](#), devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI; ([Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004](#))

Nesse ponto, entendo que assiste razão à recorrente, posto que GLP é sabidamente um combustível apto a gerar energia, se tal energia for "destinado ao setor de padaria para fabricação dos pães e bolos que serão posteriormente vendidos", como registrou a recorrente, é atividade fabril, ainda que o comércio seja a atividade preponderante da recorrente.

Assim já decidiu Turma deste CARF:

PIS E COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. COMBUSTÍVEIS. NATUREZA DE INSUMO. DIREITO A CRÉDITO. Os combustíveis e lubrificantes utilizados ou consumidos no processo de produção de bens e serviços geram créditos do regime de apuração não-cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep.

[...]

Por maioria de votos, em reconhecer o direito de crédito nos gastos com GLP utilizado em empilhadeiras;

(CARF, 3º Seção, 3º Câmara, 2º Turma Ordinária, Ac. 3302-003.155, de 27/04/2016, redator designado Conselheira Lenisa Rodrigues Prado).

Assim, nessa questão, dou provimento ao recurso voluntário, cancelando a glosa dos créditos relativos ao GLP destinado à atividade de fabricação de produtos destinados à venda.

3.4. IPTU de lojas alugadas

A recorrente se insurge contra a glosa do desconto do IPTU de suas lojas alugadas, por entender que o comando do art. 3º, IV, da Lei nº 10.833/2003, que permite o desconto de "aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa" não pode ser estendido para abarcar "todos os valores que o locatário paga (direta ou indiretamente) ao locador, referentes ao imóvel alugado", inclusive "dispêndios com os tributos referentes a este imóvel".

Traz julgado e solução de consulta a indicarem ser o IPTU integrante da remuneração do locador, o que nada informa sobre o aluguel, verba que corresponde à remuneração ao locador pelo uso do imóvel; independente do imposto municipal incidentes sobre o imóvel, mesmo que o pagamento deste, por contrato, de responsabilidade do locatário.

A interpretação pretendida pela recorrente é descabida. O legislador especificou "aluguéis", sem nenhuma margem para englobar verbas distintas relacionadas ao imóvel locado.

Assim, nessa questão, nego provimento ao recurso voluntário.

3.5. Despesas de fretes para filiais e clientes

A recorrente se manifesta contra a glosa dos créditos das seguintes rubricas relativas a fretes:

GRUPO	RUBRICA	LINHAS
	400002 Mercadorias nacionais – Fretes e outros	131 ¹
	400005 Fretes CD para lojas	132 ¹
Despesas de fretes para filiais e clientes	410894 Entrega a domicílio para clientes	133 ¹ e 135 ²
	410895 Entregas linha branca	134 ¹ e 136 ²
	410812 Despesas com carregos	135 ¹ e 137 ²

As leis das contribuições em jogo estabelecem regras para o creditamento de valores de fretes em dois momentos:

a) Na regra geral de insumos:

Art. 3º . [...]

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive [...] ;

b) Na regra específica de frete na operação de venda, prevista na norma da Cofins, mas estendida à do Pis/Pasep :

Lei nº 10.833/2003:

Art. 3º . [...]

I - bens adquiridos para revenda, [...];

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

[...]

Art. 15. Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa de que trata a Lei no 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

I - nos incisos VI, VII e IX do caput e nos §§ 1º e 10 a 20 do art. 3º desta Lei; (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004).

Assim, com base nas normas arroladas e nas rubricas em pauta, há duas situações a considerar: a) entregas para clientes; e b) fretes entre centro de distribuição (CD) e lojas.

3.5.1. Fretes de CD para lojas

Sobre os fretes entre estabelecimentos da mesma empresa (CD e lojas), de produtos acabados (caso típico de rede de supermercados), em não se tratando de frete na operação de venda, o desconto carece de previsão legal. Somente se fosse o caso de fretes relacionadas matérias-primas e produtos intermediários, caracterizar-se-iam como elementos diretamente responsáveis pela produção dos bens ou produtos destinados à venda. Uma vez

acabados os produtos, não há que se falar em produção, não se enquadrando na regra geral de insumos. Portanto, para a rubrica "Fretes CD para lojas", nego provimento ao recurso voluntário, mantendo a glosa da fiscalização.

É dessa forma que se posiciona recente jurisprudência desse tribunal:

CRÉDITOS. DESPESAS OPERACIONAIS. TRANSPORTE DE PRODUTO ACABADO.

As despesas com movimentação de produto acabado, antes de sua venda não geram créditos no regime da não cumulatividade.

[...]

Entretanto, com exceção do frete utilizado para transporte do produto acabado, por ser etapa posterior ao processo produtivo, entendo que os fretes incorridos nos transportes de matérias-primas (aquisição) produtos semiacabados (em elaboração) intercompany, constituem custos de produção e geram créditos do PIS e da Cofins, nos termos do inciso II do art. 3º citado e transrito anteriormente.

(CARF, 3º Seção, 3º Câmara, 2º Turma Ordinária, Ac. 3302-003.155, de 27/04/2016, redatora designada Conselheira Lenisa Rodrigues Prado).

REGIME NÃO CUMULATIVO. GASTOS COM FRETE NO TRANSPORTE DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DO CONTRIBUINTE E REMESSA PARA DEPÓSITO FECHADO E ARMAZÉM GERAL. DIREITO DE APROPRIAÇÃO DE CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

No âmbito do regime não cumulativo, por falta de previsão legal, não é admitida a apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep calculados sobre os gastos com frete por serviços de transporte prestados nas transferências de produtos acabados entre estabelecimentos do próprio contribuinte ou nas remessas para depósitos fechados ou armazéns gerais.

(CARF, 3º Seção, 3º Câmara, 2º Turma Ordinária, Ac. 3302-004.331, de 25/05/2017, relatos Conselheiro José Fernandes do Nascimento).

3.5.2. Entregas para clientes

Quanto aos fretes de entregas para clientes, tratando-se de operação de venda, caso seu valor seja suportado pela recorrente, haverá o direito ao desconto, nos termos da regra legal específica para fretes.

O acórdão recorrido se posiciona no sentido de que o empresa fiscalizada não teria demonstrado cabalmente tratar-se de frete relativo a operação de venda, nem que este teria sido suportado pelo vendedor.

Visitando notas fiscais apresentadas pela contribuinte, concluiu este relator que, ao contrário do que aduz o voto da primeira instância, há elementos a demonstrarem: 1) que os serviços transporte se referiam a entregas a clientes, pela leitura da discriminação dos serviços então prestados; e 2) que foram faturados contra a recorrente-vendedora, demonstrando que seria seu o ônus. É o que se deduz da nota fiscal reproduzida abaixo:

"Guedes Transportes" J.C.G TRANSPORTES LTDA.		NOTA FISCAL - PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS SÉRIE "A"																																																			
Rua Diamante, 125 - Marechal Rondon CEP: 41280-210 - Salvador - Bahia Tel.: (71) 3391-2720 / 9973-5556		Nº 0549 VÁLIDO P/ USO ATÉ: 02/03/2011 CÓDIGO DE SEGURANÇA: D406.T3D7.S4L8.A8K8 Insc. Municipal: 145.594/001-31 CNPJ: 02.199.242/0001-81 Data da Emissão: 31/03/2010																																																			
Nome: <i>Bau Pé de Pata Supermercados Ltda.</i> Endereço: <i>Rod. BR 324 km 06 PIRAJA.</i> Município: <i>SALVADOR</i> CEP: _____ Estado: <i>Bahia.</i> Insc. Mun. Nº: <i>40.721.248-00</i> Insc. Est. Nº: _____ CNPJ (MF) Nº: <i>97.422.620/0001-50</i> Cond. Pagto.: _____																																																					
<table border="1"> <thead> <tr> <th>UNID.</th> <th>QUANT.</th> <th>DISCRIMINAÇÃO DOS SERVIÇOS</th> <th>PREÇO UNITÁRIO</th> <th>TOTAL R\$</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td></td> <td>625</td> <td>Entregas com frete em dourado</td> <td>14,68</td> <td>9.175,00</td> </tr> <tr> <td></td> <td>14</td> <td>DIÁPIAS com ENTREGAS FORA DO PERÍMETRO URBANO.</td> <td>302,46</td> <td>4.228,44</td> </tr> <tr> <td></td> <td>715</td> <td>DIÁPIAS e VIAGENS com ENTREGAS domicílio de lojas.</td> <td>97,93</td> <td>4.155,20</td> </tr> <tr> <td></td> <td>03</td> <td>DIÁPIAS extra com ADJUNTOS</td> <td>30,00</td> <td>90,00</td> </tr> <tr> <td></td> <td>23</td> <td>ENTREGAS NA REGIÃO TO Litoral</td> <td>97,93</td> <td>32,30</td> </tr> <tr> <td></td> <td></td> <td><i>Total das Entregas R\$ 885,75</i></td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td colspan="2">BASE DE CÁLCULO: R\$</td> <td>VALOR DO ISS ↓</td> <td colspan="2">Valor dos Serviços R\$ 17.714,99</td> </tr> <tr> <td colspan="2">ALÍQUOTA: 5 %</td> <td></td> <td colspan="2">R\$</td> </tr> <tr> <td colspan="2"></td> <td></td> <td colspan="2">Valor desta Nota R\$ 17.714,99</td> </tr> </tbody> </table>				UNID.	QUANT.	DISCRIMINAÇÃO DOS SERVIÇOS	PREÇO UNITÁRIO	TOTAL R\$		625	Entregas com frete em dourado	14,68	9.175,00		14	DIÁPIAS com ENTREGAS FORA DO PERÍMETRO URBANO.	302,46	4.228,44		715	DIÁPIAS e VIAGENS com ENTREGAS domicílio de lojas.	97,93	4.155,20		03	DIÁPIAS extra com ADJUNTOS	30,00	90,00		23	ENTREGAS NA REGIÃO TO Litoral	97,93	32,30			<i>Total das Entregas R\$ 885,75</i>			BASE DE CÁLCULO: R\$		VALOR DO ISS ↓	Valor dos Serviços R\$ 17.714,99		ALÍQUOTA: 5 %			R\$					Valor desta Nota R\$ 17.714,99	
UNID.	QUANT.	DISCRIMINAÇÃO DOS SERVIÇOS	PREÇO UNITÁRIO	TOTAL R\$																																																	
	625	Entregas com frete em dourado	14,68	9.175,00																																																	
	14	DIÁPIAS com ENTREGAS FORA DO PERÍMETRO URBANO.	302,46	4.228,44																																																	
	715	DIÁPIAS e VIAGENS com ENTREGAS domicílio de lojas.	97,93	4.155,20																																																	
	03	DIÁPIAS extra com ADJUNTOS	30,00	90,00																																																	
	23	ENTREGAS NA REGIÃO TO Litoral	97,93	32,30																																																	
		<i>Total das Entregas R\$ 885,75</i>																																																			
BASE DE CÁLCULO: R\$		VALOR DO ISS ↓	Valor dos Serviços R\$ 17.714,99																																																		
ALÍQUOTA: 5 %			R\$																																																		
			Valor desta Nota R\$ 17.714,99																																																		

Barbosa Neto Nunes Soares - Jóvito Olímpio Gráfica, Travessa Antônio Barbosa, 03 - Largo do Tanque - Salvador-BA - Tel: (71) 3389-7483 / Fax: (71) 3389-8154 - CNPJ: 33.970.104/001-88 - Insc. Municipal: 070.438/001-10 - 03 Títulos (160 Jogos) Nota Fiscal Prestação de Serviços - Série A, Bloco de 0.451 a 0.800 - Aut. pela Prefeitura de Salvador-BA, Sob número 99917 de 02/03/2009 - Imp. 03/2009 - Válida p/ uso até: 02/03/2011.

Assim, entendo que as contas de despesas "Entrega a domicílio para clientes" e "Entregas linha branca", estão de tal forma representadas, que demonstram claramente a natureza de "frete na operação de venda", "com ônus suportado pelo vendedor" de "bens adquiridos para revenda", conclusão corroborada pela nota fiscal exposta, o que daria direito a crédito, pela legislação mencionada. A diferença entre elas estaria no tipo de mercadoria: linha branca e outras mercadorias. Assim, para essas rubricas, dou provimento ao recurso voluntário, revertendo a glosa da fiscalização.

Por outro lado, a forma como foram apresentadas as rubricas "Mercadorias nacionais- Fretes e outros" e "Despesas com carreço" não permite identificá-las especificamente como "frete na operação de venda". A recorrente também não trouxe aos autos explicações específicas sobre essas contas. Nego, portanto, quanto a tais rubricas, provimento ao recurso voluntário.

3.6. Aluguéis de máquinas e equipamentos

Insurge-se a recorrente contra a glosa dos créditos do "aluguel de kombis" utilizadas para a consecução de suas atividades".

O dispositivo legal em jogo é o inciso IV do mesmo art. 3º:

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

[...]

IV – aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

Argumenta a recorrente que tal norma trouxe "máquinas e equipamentos" como gênero do qual "veículos" é espécie, ao contrário do que entendeu a fiscalização.

A legislação das contribuições, de fato, quando quer se referir a veículos o faz especificamente. Há de se mencionar também que a Tabela de Incidência do IPI (TIPI) também reserva capítulo específico para veículos, destacado das máquinas e equipamentos.

Assim, nesse tocando, nego provimento ao recurso voluntário.

3.7. Crédito ativo patrimonial

A recorrente, no tópico "viii. Crédito Ativo Patrimonial" de sua peça recursal reporta reiterar o que foi defendido no tópico "iii - Crédito ativo operacional", mas não identiquei um tal tópico, havendo no item iii. o título "Encargos de depreciação instalações". Já o acórdão recorrido se refere ao tópico Crédito ativo operacional". Assim esclarecido, nego provimento ao recurso voluntário, nesse ponto, pelos mesmos motivos no tópico 3.2 aduzidos.

As máquinas e equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, somente geram crédito quando utilizados na produção de bens destinados à venda, ou na prestação de serviços, o que não é o caso da recorrente, que atua no comércio varejista de mercadorias em geral., desta vez com fulcro no art. 3º , da VI, Lei nº 10.833/2003:

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

[...]

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para

utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços;

3.8. Despesas de armazenagem de mercadorias

A recorrente se manifesta contra a glosa de descontos associados às seguintes rubricas:

GRUPO	RUBRICA	LINHAS
Despesas de armazenagem de mercadorias	410152 Manutenção e conservação de equipamento	123 ¹ e 128 ²
	410357 Serviços especializados	124 ¹
	410366 Serviços logísticos	125 ¹ e 129 ²
	101891 Despesas aduaneiras	126 ¹ e 130 ²

Há dispositivo legal específico para armazenagem constante da Lei nº 10.833/2003:

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

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: ([Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004](#))

[...]

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

Após examinar os conceitos de depósito presentes em nossa legislação, em particular, os artigos 627 e seguintes do Código Civil, o acórdão recorrido decide por excluir da glosa **"somente as despesas com armazenagem de mercadoria** - que é a atividade estrita de guarda de mercadoria", no caso, apenas aquelas amparadas **pelas notas fiscais da CEFRINOR** (fls. 9089 a 9113), empresa "que armazena os itens que precisam ser mantidos em refrigeradores".

Sobre os demais itens assim se manifesta:

As notas fiscais emitidas pela BRILHO TERCEIRIZAÇÕES (fls. 9115/9164) se referem a "serviços prestados na plataforma de recebimento na central de distribuição Wal-Mart" [...] "serviços prestados [...] – etiquetagem no CD"; "; "serviços prestados [...] (descarrego continental)"; "serviços prestados [...] (devoluções de cestas)".

As notas fiscais emitidas pela TOYOTA MATERIAL HANDLING MERCOSUR COMERCIO DE EQUIPAMENTOS LTDA (fls. 9166/9175) se referem a serviços de "manutenção e reparação de máquinas, aparelhos e

materiais elétricos[...]", [...] "mão de obra troca de rodas", "mão de obra referente a aplicação de rodas".

As notas fiscais emitidas pela XAVIER PAINT & CIA LTDA (fls. 9177/9182 e 184/9185) se referem a serviços de "manutenção preventiva em bateria tracionária, instalada no WALMART", [...].

As notas fiscais emitidas pela ESSE-EME COMERCIO E SERVIÇOS DE MARCENARIA LTDA (fls. 9183, 9187/9191 e 9194) se referem a serviços de "reforma de paletes", [...].

As notas fiscais emitidas pela EMPILHAUTO SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO LTDA (fls. 9196/9223) se referem a serviços de "recuperação de motor elétrico", "manutenção corretiva no compressor da sala de máquina", "manutenção corretiva e preventiva nas empilhadeiras", "recuperação de placa eletrônica", "manutenção corretiva no sacador de baterias", recuperação de cilindro de paleteira", "recuperação de cilindro de empilhadeira, "recuperação de freio de paleteira", "manutenção corretiva no motor elétrico", "manutenção corretiva na fixação da tubulação", "recuperação do motor de tração da paleteira elétrica", "recuperação do cilindro do elevador de cadeirante", "retífica de rodas, eixo, cabeçote, bloco", "solda da alavanca de inclinação e da base do tambor", e outros serviços semelhantes [...].

[...]

Despesas efetuadas com a aquisição de partes e peças de reposição, com serviços de manutenção em veículos, máquinas e equipamentos, com logística e aduaneira, cobrados isolada e independentemente da armazenagem, não geram direito a créditos das contribuições por ausência de previsão legal.

Observe-se que o legislador especifica "armazenagem de mercadoria", no dispositivo legal referido; não mencionando movimentação de mercadorias ou manutenção, partes e peças de equipamentos associadas à movimentação ou armazenagem.

A título de referência, a Solução de Divergência nº 7 - Cosit - de 23 de agosto de 2016, segue nesse sentido, com fundamento no conceito de insumo, ao decidir por manter no desconto da sistemática não cumulativa apenas as partes e peças de reposição e serviços de manutenção de máquinas e equipamentos utilizados diretamente na fabricação, na condição de insumos à fabricação de produtos destinados à venda (com a condição de que a manutenção não repercuta num aumento de vida útil da máquina superior a um ano); excluindo dessa possibilidade, por exemplo:

d) partes e peças de reposição e a serviços de manutenção, bem como os respectivos fretes ou gastos com transporte próprio, de empilhadeiras e outros veículos utilizados no transporte interno no processo de fabricação de bens ou produtos destinados à venda ou na produção de matéria-prima, por não constituírem insumos à fabricação de produtos destinados à venda;

Ao examinar os citados demais itens, conforme descrição do acórdão de primeiro grau, observou-se que as notas fiscais emitidas pela BRILHO TERCEIRIZAÇÕES também ampalam despesas com armazenagem.

Assim, nesse tópico, dou provimento parcial ao recurso voluntário, apenas para admitir o crédito relativo às notas fiscais emitidas pela BRILHO TERCEIRIZAÇÕES.

3.9. Serviços utilizados como insumos

Por fim, a recorrente se insurge contra a glosa pela fiscalização do insumo consignado na rubrica "40020253 - CHARGE CARD", tratando-se de despesas com taxa de administração de cartão de crédito ou débito". Alega o supermercado que tais cartões "incrementam sobremaneira as atividades de venda da Recorrente, representando, portanto, despesa diretamente relacionada à sua atividade fim", [...], configurando-se, assim, em mecanismos indispensáveis à realização das atividades comerciais.

Ora, a regra geral de creditamento de valores de insumos vale considerar que a primeira parte do art. 3º, II, da Lei nº 10.637 prevê o desconto de créditos de "bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda [...]", não havendo assim previsão de desconto de insumo em atividade meramente comercial, distinta da produção e da prestação de serviço.

Portanto, nesse ponto nego provimento ao recurso voluntário.

4. Multa de ofício

A recorrente alega que o Fisco quando aplicou multa de ofício deveria ter analisado o caso concreto, no seguinte sentido:

In casu, o Fisco simplesmente impõe à Recorrente a multa de 75%, sem verificar que no caso concreto há razoáveis argumentos para não ter recolhido o tributo exigido pelo Fisco. Há, pois, dúvida razoável, de forma que a situação não pode ser comparada àquela em que se deixa de recolher tributo por deixar, sem qualquer motivo para tanto.

Suscita a necessidade de individualização da pena, na falta de elementos para tanto na Lei nº 9.430/96, a equidade, com base na Constituição Federal e no Código Tributário Nacional.

O auto de infração descreve toda a conduta do recorrente, o que resultou na insuficiência do recolhimento de contribuição, incidindo a multa de ofício em discussão. A conduta foi descrita tendo em conta o caso concreto e a pena foi individualizada nos demonstrativos que integram a peça autuatória.

Ademais a responsabilidade na esfera aduaneira- tributária, independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato", nos termos do art. 136 do Código Tributário Nacional.

Portanto, nesse ponto, nego provimento ao recurso voluntário.

5. Juros sobre multa

Por fim a recorrente traz o do art. 61 da Lei nº 9.430/96 de juros moratórios sobre a multa de ofício aplicada. Ocorre que o caput do artigo, somente este transcrita referido pela contribuinte trata de multa de mora espécie distinta dos juros de mora, este que é mencionado apenas no parágrafo 3º do mesmo artigo.

Ora, o art. 161 do CTN assevera que "o crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta", sendo tal crédito decorrente da obrigação principal, esta que " surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária ", nos termos dos artigos 113, § 1º, e 139 do mesmo Código, havendo, portanto, base legal para a incidência da multa de ofício.

Nesse sentido, cito julgado recente da 2º Turma do CSRF e decisão do STJ:

JUROS MORATÓRIOS INCIDENTES SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. TAXA SELIC. A redação do art. 161 do CTN prevê que o crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, ou seja a redação do dispositivo permite concluir que o Código Tributário Nacional autoriza a exigência de juros de mora sobre o crédito e ao se referir a crédito, evidentemente o dispositivo está tratando de crédito tributário, que conforme definido pelo citado art. 113, decorre da obrigação principal, na qual estão incluídos tanto o valor do tributo devido como a penalidade dele decorrente. (CARF, Câmara Superior de Recursos Fiscais, 2º Turma, Ac. 9202-005.239, de 22/02/2016, rel. Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri).

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. JUROS DE MORA SOBRE MULTA.

INCIDÊNCIA. PRECEDENTES DE AMBAS AS TURMAS QUE COMPÕEM A PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ.

1. Entendimento de ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ no sentido de que: "É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário."

[REsp 1.129.990/PR, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 14/9/2009. De igual modo: REsp 834.681/MG, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 2/6/2010.]

Destarte, dado o contexto vinculado do presente julgado e a eficácia dos dispositivos legais supracitados, deve também ser mantida a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício, a partir do seu vencimento.

(STJ, AgRg no RE, 4/12/2012).

Assim, sobre o tema nego provimento ao recurso voluntário.

Conclusão

Por todo o exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário, somente para cancelar a glosa dos créditos relativos aos seguintes itens: 1) embalagens de apresentação de produtos destinados a venda fabricados na empresa; 2) GLP destinado à atividade de fabricação de produtos destinados à venda; 3) serviços de transporte de entregas a clientes, faturados contra a recorrente e 4) despesas com armazenagem relativas às notas fiscais emitidas pela BRILHO TERCEIRIZAÇÕES.

(ASSINADO DIGITALMENTE)

Antonio Carlos da Costa Cavalcanti Filho - Relator

Voto Vencedor

Conselheira Liziane Angelotti Meira.

O Presidente deste Colegiado nomeou-me relatora da fundamentação vencedora, nas partes que diferiram do voto do relator: IPTU das lojas alugadas e Despesas de fretes do centro de distribuição para lojas.

A glosa dos valores pagos pelo locatário a título de “IPTU das lojas alugadas” foi mantida na decisão recorrida nos seguintes termos:

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. DESPESA COM ALUGUEL. IPTU.

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

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é pacífica no sentido de que o locatário não integra a relação jurídico-tributária relativa do IPTU e, consequentemente, tanto o crédito fiscal não lhe pode ser exigido quanto ele prescinde do direito de solicitar repetição de indébito ou de impugnar o lançamento fiscal. O entendimento é que o fundamento jurídico do dever de o locatário pagar o valor relativo ao IPTU não é de natureza tributária, mas civil, especificamente, a cláusula do contrato de aluguel que contempla essa obrigação. Colacionam-se emendas de acórdãos do STJ:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. IPTU. ILEGITIMIDADE ATIVA DO LOCATÁRIO PARA POSTULAR DECLARAÇÃO DE INEXISTÊNCIA DE RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA E REPETIÇÃO DE INDÉBITO. PRECEDENTES.

1. A jurisprudência deste Superior Tribunal de Justiça é no sentido de que "**o locatário, por não ostentar a condição de contribuinte ou de responsável tributário, não tem legitimidade ativa para postular a declaração de inexistência de relação jurídica tributária, bem como a repetição de indébito referente ao IPTU, à Taxa de Conservação e Limpeza Pública ou à Taxa de Iluminação Pública**" (AgRg no REsp 836.089/SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 23/02/2011, DJe 26/04/2011).
2. Agravo regimental não provido. (AgRg no AREsp 789635/SP julgado em 03/11/2015, DJe 12/11/2015). (grifos nossos)

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. FUNDAMENTO NÃO ATACADO. SÚMULA 182/STJ. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA 211/STJ. ALÍNEA "C". NÃO DEMONSTRAÇÃO DA DIVERGÊNCIA.

1. Não se conhece de Agravo Regimental que deixa de impugnar os fundamentos da decisão atacada. Incidência da Súmula 182/STJ. In casu, a agravante não atacou a aplicação da Súmula 284/STF no que se refere à tese de violação do art. 535 do CPC.
2. É inadmissível Recurso Especial quanto à questão (art. 381 do CC/2002 e arts. 586 e 618, I, do CPC), que, a despeito da oposição de Embargos Declaratórios, não foi apreciada pelo Tribunal de origem. Incide a Súmula 211/STJ.
3. A agravante insiste que está configurado o instituto da confusão, pois alugou seu imóvel a órgão integrante da Administração Pública Municipal, que se obrigou, contratualmente, a pagar os tributos incidentes.
4. O órgão colegiado, contudo, não examinou esse tema, por concluir que **a relação contratual de locação não altera a sujeição passiva concernente ao IPTU, que vincula o proprietário do imóvel (e não o locador)**.
5. **Se o locatário não honrou o compromisso avençado, efetivamente, poderá ser demandado civil e regressivamente na via adequada, situação que, de todo modo, não influi na relação jurídico-processual tributária concernente à Execução Fiscal para cobrança da exação municipal.**
6. A divergência jurisprudencial deve ser comprovada, cabendo a quem recorre demonstrar as circunstâncias que identificam ou assemelham os casos confrontados, com indicação da similitude fático-jurídica entre eles. Indispensável a transcrição de trechos do relatório e do voto dos acórdãos

recorrido e paradigma, realizando-se o cotejo analítico entre ambos, com o intuito de bem caracterizar a interpretação legal divergente. O desrespeito a esses requisitos legais e regimentais (art. 541, parágrafo único, do CPC e art. 255 do RI/STJ) impede o conhecimento do Recurso Especial, com base na alínea "c" do inciso III do art. 105 da Constituição Federal.

7. Agravo Regimental parcialmente conhecido e, nessa parte, não provido. AgRg no AREsp 259738/MA julgado em 12/03/2013, DJe 13/06/2013).

Destarte, considerando que a natureza jurídica dos institutos não se determina pela sua denominação, mas pelo seu fulcro legal; considerando a jurisprudência consolidada do STJ sobre essa matéria; considerando que o fundamento do pagamento pelo locatário do valor relativo ao IPTU é a previsão expressa em cláusula contratual de locação; considerando que valores pagos pelo locatário em decorrência de contrato de locação têm natureza jurídica de despesa de aluguel; conclui-se que os valores recolhidos pelo locatário a título de “IPTU das lojas alugadas” não têm natureza jurídica de tributo, mas compõem, neste caso, as despesas de “aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica”, “aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica”, podendo, nessa rubrica, ser utilizado o respectivo crédito. Assim, nessa questão, dá-se provimento ao recurso voluntário, cancelando-se a glosa dos créditos relativos ao “IPTU das lojas alugadas.”

A glosa das Despesas de fretes para filiais e clientes, especificamente do centro de distribuição para lojas (CD para lojas) foi mantida na decisão recorrida nos seguintes termos:

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. FRETE.

Os fretes pagos na operação de venda dos bens adquiridos para revenda admitirão créditos da não-cumulatividade da aludida Contribuição Social, caso o ônus seja suportado pelo vendedor e desde que respeitados todos os requisitos normativos e legais; entretanto a mera alegação da existência de crédito, desacompanhada de elementos de prova - certeza e liquidez, não é suficiente para reformar a decisão da glosa de créditos. Já **o transporte de produto entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica não gera direito a crédito, ainda que esse transporte constitua ônus da empresa que irá vender o produto.** (grifos nossos)

O Conselho Administrativo Fiscal tem consolidada a posição de que insumo corresponde a elemento diretamente responsável pela produção de bens ou produtos destinados à venda, nos seguintes termos:

PIS/COFINS NÃO-CUMULATIVO. HIPÓTESES DE CRÉDITO. CONCEITO DE INSUMO. APLICAÇÃO E PERTINÊNCIA COM AS CARACTERÍSTICAS DA ATIVIDADE PRODUTIVA.

O termo “insumo” utilizado pelo legislador na apuração de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins denota uma abrangência maior do que MP, PI e ME relacionados ao IPI. Por outro lado,

tal abrangência não é tão elástica como no caso do IRPJ, a ponto de abarcar todos os custos de produção e as despesas necessárias à atividade da empresa . Sua justa medida caracteriza-se como o elemento diretamente responsável pela produção dos bens ou produtos destinados à venda, ainda que este elemento não entre em contato direto com os bens produzidos, atendidas as demais exigências legais. (Acórdão nº 9303004.918 – 3^a Turma. Sessão de 10 de abril de 2017)

Nessa esteira de entendimento, os fretes entre CD e lojas, ainda que de produtos acabados (caso típico de rede de supermercados), constitui elemento essencial às atividades da empresa, a saber, venda desses produtos, enquadrando-se, assim, para fins de crédito no disposto no inciso IX, c/c inciso I, da Lei 10.833, para fins de enquadramento do crédito, abaixo transrito:

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

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos:

- a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e
- b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei;

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

Desta forma, nesse quesito, dá-se provimento ao recurso voluntário, cancelando a glosa dos créditos relativos a despesas de frete do centro de distribuição para lojas.

Por maioria de votos, foi dado provimento parcial ao Recurso Voluntário do contribuinte, para fins de admitir o creditamento relativo ao IPTU de lojas alugadas e também ao frete entre centro de distribuição e lojas, vencidos o Conselheiro Antonio Carlos da Costa Cavalcanti Filho (relator) e o Conselheiro Valcir Gassen.

(ASSINADO DIGITALMENTE)

Liziane Angelotti Meira - Redatora designada

