



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.720828/2018-43
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº **9303-015.489 – CSRF / 3ª Turma**
Sessão de 17 de julho de 2024
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado OFFICER S. A. DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS DE TECNOLOGIA

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

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

NÃO-CUMULATIVIDADE. IPTU E TAXAS CONDOMINIAIS. CONTRATO DE LOCAÇÃO. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Os encargos de locação relacionados aos contratos de aluguel (IPTU e Taxas Condominiais) têm natureza distinta de “aluguel”, de forma que seu creditamento não encontra amparo no art. 3º, IV, das Leis nº 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, e, no mérito, por unanimidade de votos, em dar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Regis Xavier Holanda - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Semíramis de Oliveira Duro - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Rosaldo Trevisan, Semíramis de Oliveira Duro, Vinicius Guimaraes, Tatiana Josefovicz Belisário, Marcos Roberto da Silva (suplente convocado), Alexandre Freitas Costa, Denise Madalena Green e Regis Xavier Holanda (Presidente). Ausente o Conselheiro Gilson Macedo Rosenburg Filho, substituído pelo Conselheiro Marcos Roberto da Silva.

Relatório

Na origem, foi lavrado auto de infração para cobrança de diferenças das contribuições ao PIS/Pasep e a COFINS, no período de 01/2014 a 12/2014, decorrentes de

apuração incorreta da base de cálculo dessas contribuições que resultaram em valores apurados a menor na DCTF em comparação com aqueles valores apurados pela Fiscalização.

Conforme relata a Autoridade Fiscal, a empresa autuada, no exercício de suas atividades no ramo de informática, obteve faturamento com a prestação de serviços de venda, licenciamento e direito de uso de software, além de faturamento advindo da venda de mercadorias, no caso, hardwares e seus periféricos.

No ano de 2014, o contribuinte ofereceu à tributação do PIS e da COFINS seu faturamento com vendas de mercadorias pelas regras do regime não cumulativo e seu faturamento com prestação de serviços pelas regras do regime cumulativo.

Devidamente impugnados os autos de infração, a 7ª Turma da DRJ-JFA, no Acórdão n.º 09-70.440, negou provimento ao apelo. A decisão foi assim ementada:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

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

INCONSTITUCIONALIDADE. APRECIÇÃO. VEDAÇÃO.

Não compete à autoridade administrativa manifestar-se quanto à inconstitucionalidade das leis, por ser essa prerrogativa exclusiva do Poder Judiciário.

LANÇAMENTO. NULIDADE.

Está afastada a hipótese de nulidade do lançamento quando o auto de infração, lavrado por autoridade competente, atende a todos requisitos legais e possibilita ao sujeito passivo o pleno exercício do direito de defesa.

BITRIBUTAÇÃO. *BIS IN IDEM* E VEDAÇÃO AO CONFISCO.

Bitributação é a exigência do mesmo tributo, do mesmo contribuinte, sobre o mesmo fato gerador e mesma base de cálculo, por pessoas jurídicas de direito público diversas. O *bis in idem*, no direito tributário, ocorre quando o mesmo ente tributante cobra mais de um tributo do mesmo contribuinte e sobre o mesmo fato gerador, o que não é o caso dos autos.

A vedação quanto à instituição de tributo com efeito confiscatório é dirigida ao legislador e não ao aplicador da lei.

No Recurso Voluntário, a empresa sustentou a: inexatidão dos cálculos do lançamento; inconstitucionalidade do disposto no art. 15, inciso V (PIS) e parágrafo segundo do art. 10 (COFINS), ambos da Lei n.º 10.833/2003; indevida glosa de gastos com armazenagem, com aluguéis e, energia elétrica e gás; e glosa indevida com relação ao valor da contribuição cumulativa retida na fonte. E ainda, efeito confiscatório da multa fixada em 75%.

O Acórdão n.º 3402-008.251 deu parcial provimento ao Recurso Voluntário para estornar as glosas de PIS e COFINS sobre as verbas relacionadas com o IPTU pago e despesas com condomínio, como despesas de aluguéis, conforme ementa a seguir:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

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

ERRO NO LANÇAMENTO. ÔNUS DA PROVA.

Cabe a Recorrente mostrar os seus cálculos em planilha e indicar os pontos de divergência quanto aos cálculos efetuados pela Autoridade Tributária, nos termos do inciso III, Art.16 do Dec. 70.235/70.

ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE. MATÉRIA DE COMPETÊNCIA EXCLUSIVA DO JUDICIÁRIO. SÚMULA CARF Nº 2.

Nos termos da Súmula CARF nº 2 de 2009, este Conselho Administrativo não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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

AUTO DE INFRAÇÃO. ÔNUS DA PROVA.

Se o Fisco efetua o lançamento fundado nos elementos apurados no procedimento fiscal, cabe ao Autuado, na sua contestação, apresentar provas inequívocas de fatos impeditivos, modificativos ou extintivos de tal direito do Fisco, conforme preceitua o art.373 do CPC/2015.

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

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

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

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

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

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

As despesas periféricas relacionadas aos contratos de aluguel, quais sejam, IPTU, Taxas Condominiais e outras despesas contratualmente estabelecidas, integram o custo de locação nos termos do art. 22 da Lei no 8245/91 e devem ser consideradas para fins de apropriação de créditos da sistemática da não-cumulatividade das Contribuições para o PIS e da COFINS.

RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL

A Fazenda suscita divergência quanto a possibilidade de crédito em relação aos gastos com condomínio e tributos envolvendo o imóvel objeto de locação, aponta como paradigmas os Acórdãos n.º 3302-006.910 e 3401-00.316:

Acórdão n.º 3302-006.910

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

CRÉDITO NÃO CUMULATIVO. ALUGUEL.

Os gastos relativos ao pagamento de impostos e condomínio relativos ao bem locado não podem gerar crédito de PIS/COFINS.

Acórdão n.º 3401-00.316

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. BASE DE CÁLCULO. UTILIZAÇÃO DE CRÉDITOS SEM OS REQUISITOS ESTABELECIDOS NA LEI. GLOSA PROCEDENTE.

De se manter a glosa sobre valores de alugueis pagos a pessoa física, valores pagos a título de IPTU, condomínio, coleta do lixo e outros lastreados em documentos em nome de terceiros que não a beneficiária do crédito, porquanto em completo desacordo com o regramento estabelecido pela Lei n.º 10.637, de 30/12/2002.

Sustenta a Recorrente que:

I- A apuração de créditos, no regime não cumulativo do PIS e da COFINS, é taxativa no art. 3º da Lei n.º 10.637 e da Lei n.º 10.833.

II- A norma autoriza a apuração de crédito apenas sobre os valões despendidos com aluguel. E ainda assim coloca algumas limitações: esse aluguel deve se referir a de prédios, máquinas e equipamentos, devem ser pagos a pessoa jurídica, e ainda utilizados nas atividades da empresa.

III- O texto legal é expresse e não abre ensanchas para outras interpretações permissivas de ampliação de seus termos.

IV- É de conhecimento geral, e vem expressamente consignado no CTN (art. 123), que os atos e contratos firmados entre particulares não são oponíveis ao Fisco.

V- A decisão ora recorrida, ao alargar as hipóteses de apuração de créditos previstas no art. 3º das Leis n.º 10.637/2002 e n.º 10.833/2003, em razão de uma interpretação equivocada, criou dispensa de pagamento de tributo não prevista em lei. Por este motivo, deve ser mantida a decisão de primeira instância a qual analisou a questão sob o prisma correto, mantendo-se **todas** as glosas ali ratificadas.

VI- Como a utilização de crédito resulta em redução da contribuição devida, há que se observar o princípio da interpretação literal, não se podendo estender o conceito conferido pela Lei para acrescer o volume de crédito apurado, o que resulta em dispensa de pagamento de tributo não prevista em lei e vedada pelo art. 111, 176 e 179 do CTN.

O r. despacho de admissibilidade (e-fls. 6274-6279) deu seguimento ao Recurso Especial, nesses termos:

Ante as considerações acima restou assim caracterizada a divergência jurisprudencial, uma vez que a decisão recorrida admitiu que as verbas relacionadas com o IPTU pago e despesas com condomínio, envolvendo o imóvel objeto de locação geram direito a

crédito de PIS e/ou COFINS na sistemática não-cumulativa, enquanto os acórdãos paradigmas decidiram que a lei é expressa ao permitir a apuração de créditos de PIS/COFINS somente em relação às despesas relativas ao aluguel de imóveis, não admitindo ampliação para alcançar outras situações, tais como despesas com condomínio e IPTU.

Diante do exposto, com fundamento no art. 67, do Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 2015, proponho que seja **DADO SEGUIMENTO** ao Recurso Especial, interposto pela Fazenda Nacional, **para que seja rediscutida a seguinte matéria:** Possibilidade de crédito em relação aos gastos com condomínios e tributos envolvendo o imóvel objeto de locação.

O sujeito passivo foi notificado da interposição do Recurso Especial, contudo não apresentou contrarrazões.

Em seguida, os autos foram distribuídos a esta Relatora para inclusão em pauta.

É o relatório.

Voto

Conselheira Semíramis de Oliveira Duro, Relatora.

O Recurso Especial é tempestivo, contudo cabe digressão quanto ao seu conhecimento. E, nos termos do art. 118 do RICARF, seu cabimento depende da demonstração da divergência jurisprudencial, com relação a acórdão paradigma que, enfrentando questão fática semelhante, tenha dado à legislação interpretação diversa.

No caso, a divergência quanto à possibilidade de crédito em relação aos gastos com condomínios e tributos envolvendo o imóvel objeto de locação está comprovada.

O acórdão recorrido entendeu que as despesas com IPTU pago e condomínio integram as despesas com locação, nos termos do art. 22 da Lei n.º 8.245/91, subsumindo-se ao disposto no art. 3º, IV, da Lei n.º 10.833, de 2003:

(...) entendo que essas parcelas se enquadram como despesas com alugueis, sendo possível o seu creditamento em conformidade com o art. 3º, IV da Lei n.º 10.833/2003:

Art. 3º (...)

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

Primeiramente, frisa-se que esses valores são exigidos em conformidade com os contratos de aluguel apresentados pela Recorrente durante a fiscalização, conforme premissa adotada pela fiscalização no Termo de Verificação Fiscal (e-fl. 6.127). Com isso, todos os contratos preveem expressamente que **essas despesas se incluem dentre os valores de alugueis pagos**, na forma do art. 22, da Lei n.º 8.245/1991, que expressa: (destaques não originais) (...)

O paradigma n.º 3302-006.910 consignou que os art. 3º das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003 fixaram as situações taxativas que podem originar créditos de PIS/COFINS, por

isso admitiu apenas o crédito em relação às despesas relativas ao aluguel de imóveis, afastando o direto relacionado aos demais encargos, tais como IPTU e condomínio:

Das despesas com condomínio e IPTU

(...)

Os artigos 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 fixaram as situações que podem originar créditos de PIS/COFINS, este rol é taxativo e não permite a inclusão de novas hipóteses.

Tais artigos são expressos ao permitir a apuração de créditos de PIS/COFINS somente em relação às despesas relativas ao aluguel de imóveis, não há qualquer previsão quanto a demais encargos, tais como IPTU e condomínio.

Por sua vez, o paradigma nº 3401-00.316 registrou que:

Glosa dos créditos decorrentes de aluguéis pagos

A fiscalização promoveu a glosa de alguns créditos utilizados para deduzir o valor mensal da contribuição, já sob o regime da não cumulatividade, sob o argumento de que, alocados à rubrica "aluguéis", referir-se-iam a pagamentos efetuados a pessoas físicas, **despesas com condomínio, pagamentos do IPTU**, gastos com coleta do lixo e alguns comprovantes em nome de outra empresa que não da autuada.

(...)

Ora, o artigo 3º da Lei nº 10.637, de 30/12/2002, c/c o seu inciso IV, dispõe que do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa, de maneira que **não podem mesmo ser aceitos valores que não atendam a tais requisitos**, como, por exemplo, recibos elaborados em nome de pessoas físicas, **comprovantes de recolhimento de IPTU, despesas de condomínio** e demais documentos em nome de terceiros que não a própria empresa beneficiária dos créditos.

De se manter, pois, o lançamento na parte em que o mesmo se refere à glosa dos créditos relacionados aos gastos com aluguéis.

Por isso, o Recurso Especial da Fazenda Nacional deve ser conhecido.

MÉRITO

O sujeito passivo tomou crédito de PIS e COFINS não cumulativos de gastos com IPTU pago e despesas com condomínio, como despesas de aluguéis.

Prescreve o art. 3º das Leis nº 10.833/03 e nº 10.637/02 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;

O art. 3º, IV, das Leis nº 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, autorizam a dedução de crédito dos aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa.

O termo “aluguel” contempla tão somente a remuneração pela locação não fungível, no sentido definido pela legislação civil (art. 565 da Lei nº 10.406/02), quando uma das partes se obriga a ceder à outra, por tempo determinado ou não, o uso e gozo de coisa não fungível, mediante o pagamento de retribuição:

Lei nº 10.406/02

“Art. 565. Na locação de coisas, uma das partes se obriga a ceder à outra, por tempo determinado ou não, o uso e gozo de coisa não fungível, mediante certa retribuição”.

Por outro lado, dispõem os art. 23 e 25 da Lei nº 8.245/1991, que:

Art. 23. O locatário é obrigado a:

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

(...)

XII - pagar as despesas ordinárias de condomínio.

§1º Por despesas ordinárias de condomínio se entendem as necessárias à administração respectiva, especialmente: (...)

b) consumo de água e esgoto, gás, luz e força das áreas de uso comum;

c) limpeza, conservação e pintura das instalações e dependências de uso comum;

d) manutenção e conservação das instalações e equipamentos hidráulicos, elétricos, mecânicos e de segurança, de uso comum;

(...)

§2º O locatário fica obrigado ao pagamento das despesas referidas no parágrafo anterior, desde que comprovadas a previsão orçamentária e o rateio mensal, podendo exigir a qualquer tempo a comprovação das mesmas.

(...)

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

Assim, não é possível se ampliar o conceito de aluguel para abarcar as despesas com o condomínio e IPTU.

Primeiro, porque não há relação de acessoriedade entre esses dispêndios e o aluguel, pois ausente o vínculo de casualidade entre eles. O condomínio é uma contraprestação às utilidades compartilhadas pelos proprietários ou usuários dos prédios, servindo também de custeio dos gastos compartilhados, como, por exemplo, os salários de empregados, materiais de consumo, equipamentos, serviços prestados ao condomínio, etc.

Já o aluguel é conceituado pelo Código Civil como um negócio jurídico, no qual uma das partes cede à outra o uso de um bem de sua propriedade em troca de um pagamento.

Outrossim, o fato de o art. 23, XII, da Lei nº 8.245, de 1991, estabelecer a obrigação do locatário de pagar as despesas ordinárias de condomínio também não significa que tais despesas componham o valor do aluguel em si. Tanto que o inciso I do mesmo dispositivo prevê a obrigação do locatário de pagar pontualmente o aluguel e os encargos da locação, legal ou contratualmente exigíveis.

Disso se depreende que há diferença entre aluguel (assim entendido como a remuneração devida ao locador pelo uso do imóvel pelo locatário) e encargos locatícios (que incluem outros dispêndios referentes ao imóvel, tais como taxas, impostos, despesas condominiais etc.).

Quanto ao IPTU, não resta dúvida que a sua natureza de tributo também não pode ser confundida com aluguel, não havendo também previsão legal para creditamento das contribuições.

Por fim, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, conforme dispõe o art. 123, do CTN.

Logo, **não há amparo legal** para o creditamento de IPTU e condomínio.

Conclusão

Diante do exposto, voto por conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional para, no mérito, dar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Semíramis de Oliveira Duro, Relatora