MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

DOCUMENTO VALIDADO

PROCESSO	**14817.720028/2020-29**
ACÓRDÃO	3201-012.764 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	9 de dezembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	COMPANHIA SULAMERICANA DE DISTRIBUIÇAO
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/01/2016 a 30/06/2016

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Não há que se cogitar em nulidade de lançamento ou decisão administrativa: (i) quando o ato preenche os requisitos legais, apresentando clara fundamentação normativa, motivação e caracterização dos fatos; (ii) quando inexiste qualquer indício de violação às determinações contidas no art. 59 do Decreto 70.235/1972; (iii) quando, no curso do processo administrativo, há plenas condições do exercício do contraditório e do direito de defesa; (iv) quando a decisão aprecia todos os pontos essenciais da contestação.

ÔNUS DA PROVA. FATO CONSTITUTIVO DO DIREITO NO QUAL SE FUNDAMENTA A AÇÃO. INCUMBÊNCIA DO INTERESSADO.

Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado.

MPF E TDPF. NULIDADE.

Irregularidade na emissão, alteração ou prorrogação do MPF não acarreta a nulidade do lançamento. (SÚMULA CARF 171).

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2016 a 30/06/2016

BASE DE CÁLCULO. NÃO-CUMULATIVIDADE. TOTAL DAS RECEITAS.

Para fins de apuração do valor tributável no regime da não cumulatividade, computa-se o total das receitas, que compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas da atividade auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

DESCONTOS INCONDICIONAIS. EXIGÊNCIA DE QUE CONSTEM DA NOTA FISCAL.

Os descontos incondicionais consideram-se parcelas redutoras do preço quando constarem da nota fiscal de venda dos bens e não dependerem de evento posterior à emissão desses documentos. Somente os descontos considerados incondicionais podem ser excluídos da base de cálculo do PIS/PASEP e da COFINS apurados no regime não cumulativo.

RECEITA FINANCEIRA. CONCEITO.

Receita financeira é aquela decorrente de uma aplicação (lato sensu) financeira, sendo uma das formas o pagamento antecipado. Não se enquadram nesta categoria os descontos puramente comerciais.

DESCONTOS COMERCIAIS PRÉ-ACORDADOS CONCEDIDOS PARA CUSTEIO INDIRETO DAS ATIVIDADES DO ADQUIRENTE. RECEITAS TRIBUTÁVEIS.

Compõem a base de cálculo da contribuição, por representarem receitas do adquirente, os descontos, não constantes das Notas Fiscais, pré-acordados em negociações com fornecedores, para custeio indireto da sua atividade operacional, o que se dá mesmo quando se pressupõe uma contraprestação, se não houver a correspondência econômica entre o valor pago e o serviço prestado.

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMO. DECISÃO DO STJ. EFEITO VINCULANTE PARA A RFB.

No regime da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, aplica-se o entendimento adotado pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, julgado em 22/02/2018 sob a sistemática dos recursos repetitivos, no qual restou assentado que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância. Ou o bem ou serviço creditado deve se constituir em elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço realizado pelo contribuinte; ou, em sua finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, deve integrar o processo de produção do sujeito passivo, pela singularidade da cadeia produtiva ou por imposição legal.

REGIME NÃO CUMULATIVO. CRÉDITOS. INSUMOS. ATIVIDADE COMERCIAL.

Somente há insumos geradores de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins nas atividades de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviços a terceiros. Assim, para fins de apuração de créditos das contribuições, não há insumos na

DOCUMENTO VALIDADO

Original

atividade de revenda de bens. Não podem ser aferidos créditos, inclusive, sobre despesas comerciais pagas a administradoras de cartões de crédito.

REGIME DE APURAÇÃO NÃO CUMULATIVO. APROVEITAMENTO. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. NECESSIDADE DE RETIFICAÇÃO DE OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS.

O aproveitamento extemporâneo de créditos das contribuições não cumulativas requer a devida retificação das obrigações acessórias demonstrando o pertinente registro na contabilidade das rubricas respectivas e dos valores envolvidos na operação.

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. 3°, IV, das Leis n° 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003.

REGIME NÃO CUMULATIVO. CRÉDITOS. CONSTRUÇÃO. DESPESAS COM MANUTENÇÃO PREDIAL.

Os gastos de construção civil e beneficiamento de prédios podem gerar créditos quando se tratar de bens ativados, através da depreciação, atendidas as condições. Não geram direito a crédito os valores relativos a gastos com despesas de manutenção predial, segurança, centrais telefônicas por não configurarem pagamento de bens ou serviços enquadrados como insumos utilizados na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

INSUMOS. BENS E SERVIÇOS. UTILIZAÇÃO GERAL OU MISTA.

Para aproveitamento de créditos, no caso de bens ou serviços mistos ou de uso geral, é necessário que o contribuinte mantenha registros separados e escrituração que permitam ou identificar o item em questão e sua utilização no processo produtivo ou na prestação de serviço ou rateio fundamentado.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/2016 a 30/06/2016

BASE DE CÁLCULO. NÃO-CUMULATIVIDADE. TOTAL DAS RECEITAS.

Para fins de apuração do valor tributável no regime da não cumulatividade, computa-se o total das receitas, que compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as

DOCUMENTO VALIDADO

demais receitas da atividade auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

DESCONTOS INCONDICIONAIS. EXIGÊNCIA DE QUE CONSTEM DA NOTA FISCAL.

Os descontos incondicionais consideram-se parcelas redutoras do preço quando constarem da nota fiscal de venda dos bens e não dependerem de evento posterior à emissão desses documentos. Somente os descontos considerados incondicionais podem ser excluídos da base de cálculo do PIS/PASEP e da COFINS apurados no regime não cumulativo.

RECEITA FINANCEIRA. CONCEITO.

Receita financeira é aquela decorrente de uma aplicação (lato sensu) financeira, sendo uma das formas o pagamento antecipado. Não se enquadram nesta categoria os descontos puramente comerciais.

DESCONTOS COMERCIAIS PRÉ-ACORDADOS CONCEDIDOS PARA CUSTEIO INDIRETO DAS ATIVIDADES DO ADQUIRENTE. RECEITAS TRIBUTÁVEIS.

Compõem a base de cálculo da contribuição, por representarem receitas do adquirente, os descontos, não constantes das Notas Fiscais, pré-acordados em negociações com fornecedores, para custeio indireto da sua atividade operacional, o que se dá mesmo quando se pressupõe uma contraprestação, se não houver a correspondência econômica entre o valor pago e o serviço prestado.

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMO. DECISÃO DO STJ. EFEITO VINCULANTE PARA A RFB.

No regime da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, aplica-se o entendimento adotado pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, julgado em 22/02/2018 sob a sistemática dos recursos repetitivos, no qual restou assentado que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância. Ou o bem ou serviço creditado deve se constituir em elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço realizado pelo contribuinte; ou, em sua finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, deve integrar o processo de produção do sujeito passivo, pela singularidade da cadeia produtiva ou por imposição legal.

REGIME NÃO CUMULATIVO. CRÉDITOS. INSUMOS. ATIVIDADE COMERCIAL.

Somente há insumos geradores de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins nas atividades de produção de

DOCUMENTO VALIDADO

bens destinados à venda e de prestação de serviços a terceiros. Assim, para fins de apuração de créditos das contribuições, não há insumos na atividade de revenda de bens. Não podem ser aferidos créditos, inclusive, sobre despesas comerciais pagas a administradoras de cartões de crédito.

REGIME DE APURAÇÃO NÃO CUMULATIVO. APROVEITAMENTO. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. NECESSIDADE DE RETIFICAÇÃO DE OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS.

O aproveitamento extemporâneo de créditos das contribuições não cumulativas requer a devida retificação das obrigações acessórias demonstrando o pertinente registro na contabilidade das rubricas respectivas e dos valores envolvidos na operação.

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. 3°, IV, das Leis n° 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003.

REGIME NÃO CUMULATIVO. CRÉDITOS. CONSTRUÇÃO. DESPESAS COM MANUTENÇÃO PREDIAL.

Os gastos de construção civil e beneficiamento de prédios podem gerar créditos quando se tratar de bens ativados, através da depreciação, atendidas as condições. Não geram direito a crédito os valores relativos a gastos com despesas de manutenção predial, segurança, centrais telefônicas por não configurarem pagamento de bens ou serviços enquadrados como insumos utilizados na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

INSUMOS. BENS E SERVIÇOS. UTILIZAÇÃO GERAL OU MISTA.

Para aproveitamento de créditos, no caso de bens ou serviços mistos ou de uso geral, é necessário que o contribuinte mantenha registros separados e escrituração que permitam ou identificar o item em questão e sua utilização no processo produtivo ou na prestação de serviço ou rateio fundamentado.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

DOCUMENTO VALIDADO

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em rejeitar as preliminares de nulidade e, no mérito, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

MARCELO ENK DE AGUIAR – Relator

Assinado Digitalmente

HÉLCIO LAFETÁ REIS – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Marcelo Enk Aguiar, Bárbara Cristina de Oliveira Pialarissi, Fabiana Francisco de Miranda, Flávia Sales Campos Vale, Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow e Hélcio Lafetá Reis (Presidente).

DOCUMENTO VALIDADO

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário contra decisão da DRJ03 que julgou procedente em parte a impugnação. Aproveita-se o relatório da decisão em questão:

> Trata-se de impugnação (fls. 3716 a 3798) apresentada pela interessada acima qualificada, empresa dedicada ao comércio varejista de mercadorias em geral, com predominância para produtos alimentícios (supermercado), contra Autos de Infração de Cofins (fls. 3645 a 3652) e de PIS (fls. 3653 a 3660), relativos ao período de apuração de **janeiro a junho de 2016**, no valor total de R$ 12.215.135,06, na data da autuação, conforme demonstrado no quadro seguinte:
>
> (...)
>
> DA FISCALIZAÇÃO
>
> Segundo consta no Relatório Fiscal (RF) de fls. 3661/3703, em síntese, a autuação decorreu das seguintes irregularidades apontadas pela autoridade fiscal:
>
> i) Vendas indevidamente não tributadas, sobre:
>
> ii) Receitas relativas a acordos comerciais não oferecidas à tributação;
>
> iii) Valores referentes a ingressos decorrentes do Contrato Manual – Rebaixa de Custo – Preventivo, incorretamente classificados como receitas financeiras, com indevida aplicação de alíquotas reduzidas para o PIS e a Cofins;
>
> iv) Créditos sem previsão legal, calculados sobre:
>
> a. Despesas com taxas de cartão;
>
> b. Gastos gerais com manutenção;

c. Estorno de débitos vinculados a acordos comerciais;

d. Depreciação de bens incorporados ao ativo imobilizado, não utilizados na produção;

v) Aproveitamento de créditos extemporâneos, sem comprovação adequada;

A especificação dos itens e dos valores de receitas e despesas sobre as quais a fiscalização apontou as irregularidades acima referidas consta em planilha juntada aos autos (Termo de Anexação de Arquivo Não-paginável de fl. 3704).

DA IMPUGNAÇÃO

Preliminarmente, após aduzir a tempestividade de sua peça de defesa, pleiteia a nulidade do procedimento fiscalizatório diante de:

i) Ausência de cientificação quanto à prorrogação do Termo de Distribuição do Procedimento Fiscal (TDPF), pois a autoridade fiscal não teria cientificado o contribuinte sobre as prorrogações da vigência do procedimento fiscal, que teria perdurado entre 23/03/2020 (início da fiscalização) e 06/01/2021 (data de lavratura da autuação).

Citando legislação e jurisprudência, a impugnante defende a imprescindibilidade da intimação do contribuinte sobre as prorrogações dos procedimentos fiscais, de modo que, ausente tais intimações, haveria evidente cerceamento do direito de defesa da recorrente, devendo ser declarada a nulidade de todo o procedimento fiscal.

ii) Incompetência da autoridade fazendária, pois conduziu o procedimento sendo lotada na DRF Novo Hamburgo/RS, enquanto a empresa tem sede em Maringá/PR.

No mérito, a impugnante contraditou as razões do auto de infração em lume com base nos argumentos a seguir sintetizados.

i) Dos valores relativos a acordos comerciais não oferecidos à tributação

a) Dos descontos concedidos em contratos de fornecimento

Alega que se referem a descontos incondicionais obtidos dos fornecedores, conforme cláusula contratual que cita, a qual demonstraria a ausência de condição para o recebimento dos valores a título de redução de custos.

Aduz que o desconto incondicional sobre o valor das compras realizadas teria o objetivo de reduzir o custo de aquisição das mercadorias objeto da negociação realizada no momento da compra, cujo desconto não se encontraria destacado na nota fiscal por questão de sigilo comercial.

Para a hipótese dos julgadores entenderem pela tributação de referidos valores, pugna pela consideração deles como receitas financeiras, nos termos do art. 9º da Lei nº 9.718/98, de forma que se sujeitem às alíquotas reduzidas para o PIS e a Cofins, conforme definido pelo Decreto nº 8.426/2015.

DOCUMENTO VALIDADO

b) Dos descontos recebidos em razão do aniversário da loja

Do mesmo modo que em relação ao item anterior, citando os termos de cláusula de contrato com fornecedor, aventa que os descontos recebidos em razão do aniversário da loja se tratam de descontos incondicionais.

Para a hipótese dos julgadores entenderem pela tributação de referidos valores, pugna pela consideração deles como receita financeira, nos termos do art. 9º da Lei nº 9.718/98, de forma que se sujeitem às alíquotas reduzidas para o PIS e a Cofins, conforme definido pelo Decreto nº 8.426/2015.

c) Dos descontos recebidos em razão de eventos de inauguração e reinauguração de loja

Quanto aos descontos sob tais títulos, com base em cláusula contratual citada, também defende não se sujeitarem a qualquer condição, motivo pelo qual entende que, sendo descontos incondicionais, não se sujeitam à tributação do PIS e da Cofins.

Para a hipótese dos julgadores entenderem pela tributação de referidos valores, pugna pela consideração deles como receita financeira, nos termos do art. 9º da Lei nº 9.718/98, de forma que se sujeitem às alíquotas reduzidas para o PIS e a Cofins, conforme definido pelo Decreto nº 8.426/2015.

d) Dos descontos recebidos por rebaixe de custo repressivo e depressivo

A impugnante explica que o desconto do tipo repressivo se refere a valores recebidos do fornecedor para enfrentamento da redução de preço de produto por rede de supermercado concorrente, enquanto que o desconto do tipo preventivo se destinaria à aceleração da venda de produtos de demanda sazonal ou de rápida perecibilidade, a exemplo de ovos, aves natalinas, panetone, etc.

Quanto ao desconto do tipo repressivo, o supermercado solicitaria junto ao fornecedor uma redução do custo de aquisição das mercadorias para fazer frente à redução do preço da mesma mercadoria pelo supermercado concorrente. Que seria faculdade do fornecedor a concessão de tal desconto, mas que não seria condicionado a um evento futuro, tratando-se, portanto, de um desconto incondicional, pois poderia ser concedido ou não e teria seu valor livremente estipulado pelo fornecedor. Já a redução de custo do tipo preventiva teria como diferença em relação ao repressivo o fato da negociação ocorrer anteriormente à efetiva venda.

Alega que, nada obstante entender que ambos os descontos (repressivo e preventivo), classificariam-se como claros descontos incondicionais, a impugnante teria tributado os valores recebidos a título de Rebaixe de Custo Preventivo como receitas financeiras, às alíquotas definidas pelo Decreto nº 8.426/2015.

e) Dos descontos relativos ao Marketing

Para a recorrente, os valores recebidos a título de Marketing seriam reembolsos de despesas; não receitas, não sendo, portanto, tributáveis pelo PIS e a Cofins.

DOCUMENTO VALIDADO

Considerando a hipótese dos julgadores entenderem por classificar referidos valores como receitas, alega que teria direito ao crédito sobre as despesas de marketing realizadas, configurando-se como insumos, pois seriam despesas essenciais para a atividade da empresa.

Ressalta que não teria utilizado créditos das despesas com marketing porque os valores utilizados para tanto decorreram dos descontos firmados em acordos comerciais, sob os quais não fez incidir as contribuições. Para a contribuinte, o lançamento seria indevido pois a autoridade fiscal, considerando os valores recebidos a título de reembolso de despesas com marketing como receitas, não oportunizou ao contribuinte o aproveitamento de créditos de PIS e Cofins sobre as despesas com marketing, as quais representariam valores significativos, conforme extrato da conta contábil de despesa com marketing colacionada.

Entretanto, para a situação dos julgadores não declararem a nulidade da autuação no pertinente à matéria em questão, pleiteia pela realização de diligência para que seja oportunizado à contribuinte a comprovação das despesas com marketing com vistas ao aproveitamento de créditos sobre tais despesas como insumos. Nesse sentido, cita decisões do CARF favoráveis ao creditamento do PIS e da Cofins sobre despesas com marketing, quando essenciais e relevantes à atividade do contribuinte.

f) Dos estornos de débitos vinculados a acordos comerciais

A contribuinte ainda pugna pela incorreção das glosas sobre os estornos de débitos vinculados a acordos comerciais, realizados pela impugnante sobre débitos de PIS e Cofins indevidamente considerados como receitas, uma vez que se tratariam de descontos incondicionais obtidos, conforme defendido em relação aos itens anteriores.

ii) Dos descontos incondicionais

Quanto a todos os itens mencionados no item anterior, sobre os quais a autoridade fiscal considerou que se tratariam de descontos condicionais obtidos, que deveriam ter sido oferecidos à tributação do PIS e da Cofins, a impugnante apresenta tese sobre a conformação dos descontos recebidos em razão de acordos comerciais como descontos incondicionais, sobre os quais não incidiriam as contribuições para o PIS e a Cofins, nos termos do art. 1º, § 3º, V, a, das Lei nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

A recorrente reforça a natureza incondicional dos descontos relativos aos acordos comerciais informando que seriam registrados em sua contabilidade já no momento da compra a que estariam vinculados, conforme excerto de lançamento contábil no livro Diário, colacionado à impugnação.

Faz ainda correlação entre a redação do art. 121 do Código Civil de 2002 e as cláusulas dos contratos colacionadas em sua peça de defesa, aduzindo que os descontos não estariam sujeitos a qualquer condição, pois se refeririam a eventos certos. Cita ainda decisões de DRJ e do CARF no sentido de que a natureza

DOCUMENTO VALIDADO

incondicional do desconto não necessariamente deveria vir registrada em nota fiscal, como teria aduzido a fiscalização para o fim de considerar os valores recebidos como descontos condicionais.

iii) Da ausência de receita

Em reforço à tese de que os descontos recebidos não se enquadrariam como receita, alega que em decorrência deles não houve qualquer aumento patrimonial para a impugnante, inexistindo qualquer acréscimo de receita que justificasse o argumento da fiscalização para a incidência do PIS e da Cofins sobre a alegada redução de custo concedida pelos fornecedores à contribuinte.

Critica alegado erro da fiscalização, que teria confundido os conceitos de receita e de lucro, desconsiderando que as reduções de custo obtidas com os descontos incondicionais obtidos poderiam causar aumento no lucro sem que isso correspondesse a acréscimo patrimonial classificável como receita – base das contribuições para o PIS e a Cofins.

Citando excertos de decisões judiciais, defende que os valores recebidos como descontos incondicionais corresponderiam a redução de custos, sem qualquer acréscimo patrimonial ou aumento de riqueza, motivo pelo qual não se encaixariam no conceito de receita.

iv) Das alíquotas aplicáveis às receitas financeiras

Para a eventualidade de julgamento pela improcedência dos argumentos anteriormente apresentados, defende a natureza de receita financeira para os descontos recebidos em razão de acordos comerciais.

Aduz que se considerados como descontos condicionais, os valores recebidos devem ser enquadrados como variações monetárias decorrentes de disposição contratual, nos termos do art. 9º da Lei nº 9.718/98, que dispõe:

(...)

Cita ementa da Solução de Consulta COSIT nº 531/2017, que no seu entender definiria a natureza de receita financeira para os valores decorrentes de descontos condicionais obtidos.

Desse modo, alegando erro no enquadramento das receitas financeiras como se decorrentes de operações comerciais, pleiteia a nulidade do auto de infração, por erro material não sanável, por afronta ao art. 142 do Código Tributário Nacional.

v) Do erro na base de cálculo

Para a hipótese de julgamento improcedente quanto aos argumentos anteriores, alega erro da autoridade fiscal na definição da base de cálculo do lançamento. Aduz que a fiscalização teria considerado apenas os lançamentos a crédito das contas contábeis que refere em sua impugnação, desconsiderando os lançamentos de estorno referentes às operações canceladas.

vi) Dos créditos extemporâneos sem comprovação adequada

DOCUMENTO VALIDADO

Em relação à glosa de créditos extemporâneos realizada pela fiscalização sob o argumento de que não teriam sido adequadamente comprovados, a recorrente alega que referidos créditos se referem ao período de janeiro a dezembro de 2015 e que, tratando-se de períodos decaídos, os documentos a eles relacionados seriam de difícil localização. Por tal motivo, requer a juntada posterior de referidos documentos.

vii) Das glosas de créditos

Citando precedentes do STJ e do CARF, a recorrente defende uma acepção mais ampla ao conceito de insumo, a ser aferido à luz dos critérios da essencialidade e da relevância. Assim, alega que as despesas sob as quais calculou créditos para as contribuições do PIS e da Cofins não foram analisadas pela fiscalização com a mesma sensibilidade apresentada na jurisprudência citada e nas orientações da RFB (Parecer Normativo COSIT nº 05/2018) e da PGFN (Nota Técnica nº 63/2018), pois as glosas efetivadas pela autoridade fiscal não teriam considerado a imprescindibilidade ou relevância de determinadas despesas para a realização do objeto social da empresa, conforme sintetizado nos itens seguintes:

a) Das glosas sobre os gastos gerais com manutenção

Alega que utiliza vários equipamentos para a realização de seu objeto social, apresentando imagens de máquinas e equipamentos de açougue e de panificação, assim como imagens de computadores utilizados nos caixas de supermercado. A partir de imagem de seu Comprovante de Inscrição e de Situação Cadastral, afirma que além do comércio de alimentos, também realiza atividades industriais, como a fabricação de produtos de carne e de padaria, onde referidas máquinas e equipamentos seriam utilizados.

Assim, considerando que a utilização dessas máquinas e equipamentos seria essencial a exercício de suas atividades, aduz que as despesas com a manutenção dessas máquinas e equipamentos se enquadrariam no conceito de insumo, determinando o restabelecimento dos créditos glosados.

Na mesma linha, defende a caracterização como insumo para as despesas relacionadas aos demais gastos com manutenção glosadas pela fiscalização, como as referentes à manutenção da rede elétrica, de geradores de energia elétrica, da rede hidráulica, de móveis e utensílios, de carrinhos de compra e de PDV (pontos de venda – caixa).

b) Das glosas de créditos calculados sobre depreciação de bens incorporados ao ativo imobilizado não utilizados no processo produtivo

Alega que os supermercados, sendo empresas varejistas de mercadorias em geral, em que pese atuem majoritariamente realizando a venda de objetos adquiridos de terceiros ao consumidor final, por vezes realizam a fabricação de diversos produtos, como os relacionados à panificação, a açougue e a restaurante. Assim, defende que as máquinas e equipamentos utilizados no processo produtivo desses itens, como assadeiras, esteiras, bancadas, pias, armários, etc, listadas nos

DOCUMENTO VALIDADO

anexos XV a XX do Relatório Fiscal, como ativos imobilizados utilizados nas atividades produtivas da empresa, possibilitam o aproveitamento de créditos sobre as despesas com depreciação de referidos bens.

c) Das glosas de créditos calculados sobre despesas com taxas de administração de cartão

A impugnante aduz a essencialidade das despesas com taxa de administração de cartão de crédito e de débito para a realização de seu objeto social, pois seriam imprescindíveis para a viabilização das vendas de produtos, uma vez que sem a disponibilização dessas formas de pagamento a seus clientes, suas vendas ficariam estagnadas.

DA DILIGÊNCIA

Após cotejo entre os termos do Relatório Fiscal e os da Impugnação, identificou-se a necessidade de diligência para confirmação, pela unidade de origem, da alegação do contribuinte quanto a erro na definição da base de cálculo do lançamento, assim como em relação à efetiva realização das atividades industriais ou de prestação de serviços alegadas.

Assim, por meio da Resolução nº 103-000.127 – 4ª Turma da DRJ03, de 06 de agosto de 2021, converteu-se o feito em diligência, com retorno dos autos à unidade de origem, para que:

- A unidade preparadora providencie a cobrança imediata, em autos apartados, da parte não litigiosa do crédito tributário, conforme ressaltado na seção desta Resolução denominada DELIMITAÇÃO DO LITÍGIO;

- A autoridade lançadora aprecie a alegação da impugnante sobre erro na definição da base de cálculo do lançamento, em virtude de eventual desconsideração de lançamentos de estorno referente a operações canceladas; e

- A autoridade fiscal intime a impugnante para comprovar a efetiva realização das atividades industriais ou de prestação de serviços alegadas, assim como a associação das despesas glosadas às atividades produtivas porventura comprovadas. Do mesmo modo, identificar os itens do imobilizado, relacionados nos anexos XV a XX do Relatório Fiscal, sobre os quais recaíram as glosas sobre encargos de depreciação, que foram utilizados nas atividades produtivas eventualmente comprovadas.

- Comprove a efetiva realização de atividades industriais alegadas pelo contribuinte e que, em caso procedente, inste a impugnante a comprovar, de forma individualizada, o montante das despesas glosadas (relacionadas no anexo XIV do Relatório Fiscal) que estiveram associadas a ditas atividades produtivas. Do mesmo modo, deve-se também identificar os itens do imobilizado, relacionados nos anexos XV a XX do Relatório Fiscal, sobre os quais recaíram as glosas sobre encargos de depreciação, que seriam utilizados nas alegadas atividades produtivas do contribuinte.

DOCUMENTO VALIDADO

A autoridade deve elaborar relatório circunstanciado quanto aos trabalhos e conclusões decorrentes da diligência, o qual deverá especificar e totalizar, por anexo do Relatório Fiscal e período de apuração, os valores atrelados aos estornos eventualmente comprovados e não considerados, assim como as despesas e bens do ativo imobilizado vinculados a eventual comprovação de atividades industriais e de prestação de serviços efetivamente exercidas pelo contribuinte.

O resultado da diligência deve ser cientificado ao contribuinte, facultando-lhe apresentar contrarrazões no prazo de 30 (trinta) dias, com posterior retorno a esta DRJ, para julgamento.

DO RELATÓRIO DE DILIGÊNCIA FISCAL

Em atendimento à Resolução supracitada, após intimações e respostas da impugnante, foi elaborado o Relatório de Diligência Fiscal de fls. 4.395/4.437, por meio do qual, em suma, a autoridade administrativa informa o seguinte em relação aos tópicos solicitados:

Da cobrança da parte não litigiosa do crédito tributário

Relativamente â solicitação de cobrança da parte não controversa do crédito tributário em autos apartados, encaminhamos o presente processo para o setor competente para saneamento da providência citada, o qual efetivou a transferência dos créditos tributários referidos para o processo nº 17830.729139/2021-00, de acordo com o Termo de Transferência de Débitos de fls. 3.925 e 3.926.

Posteriormente, o contribuinte se manifestou contrariamente à cobrança dos créditos tributários em referência, de acordo com manifestação juntada ao processo de cobrança e anexada ao presente processo às fls. 3.946 a 3.951

Do erro na definição da base de cálculo do lançamento

[...]

Relativamente à afirmação de que a fiscalização desconsiderou os estornos decorrentes de operações canceladas, verifica-se que esta não corresponde à realidade, já que praticamente a totalidade dos estornos foram considerados. Ante tal alegação, e em atendimento à solicitação trazida pela DRJ03, revisamos os lançamentos que compuseram a base de cálculo lançada a título de receitas de acordos comerciais e verificamos que os seguintes lançamentos compuseram indevidamente o débito lançado, muito provavelmente devido ao erro na grafia do histórico do lançamento:

Por meio do Termo de Intimação Fiscal nº 003 – Diligência (fls. 4.390 a 4.392), questionamos o interessado sobre a eventual existência de outros lançamentos, dentre aqueles que compuseram os Autos de Infração questionados (Anexos III ao XI do Relatório de Ação Fiscal), além dos indicados no quadro acima, que representem estornos e cujos históricos não indicaram se tratar de cancelamento de operação.

DOCUMENTO VALIDADO

Entretanto, o contribuinte não apresentou resposta ao Termo referido.

Assim, os valores acima deverão ser excluídos do lançamento aqui tratado.

Da comprovação da efetiva realização de atividades industriais.

Na Resolução em análise, a autoridade julgadora solicitou que a impugnante fosse intimada a "comprovar a efetiva realização das atividades industriais ou de prestação de serviços alegadas", o que fizemos por meio do Termo de Intimação Fiscal nº 001 – Diligência (fls. 3.931 a 3.933).

Em resposta, o contribuinte apresentou documento com o detalhamento das atividades da empresa as quais pretende ver reconhecidas como industriais, dividindo-as entre açougue, confeitaria e padaria, industrialização de hortifruti, industrialização de frios, centro de distribuição e rotisseria (fls. 4.147 a 4.179).

Das atividades listadas acima, verifica-se a efetiva industrialização somente naquelas relacionadas à padaria e à confeitaria, sobre as quais já se manifestou a Coordenação Geral de Tributação – Cosit nas Soluções de Consulta cujas ementas reproduziremos a seguir. As Soluções de Consulta em referência também tratam das atividades de açougue e rotisseria em supermercados, a respeito das quais esclarece sobre a impossibilidade de cálculo de créditos de Pis e Cofins sobre às aquisições de bens incorporados ao ativo imobilizado aplicados nessas atividades:

[...]

Ante todo o exposto, verifica-se que, dentre as atividades alegadas, pode ser considerada como atividade industrial aquelas relacionadas à padaria e à confeitaria

Da associação das glosas de encargos de depreciação sobre itens do ativo imobilizado utilizados nas atividades produtivas comprovadas

A Resolução aqui tratada solicitou que fosse intimado o contribuinte para que fosse comprovada a "associação das despesas glosadas às atividades produtivas porventura comprovadas", além de comprovada "de forma individualizada, o montante das despesas glosadas (relacionadas no anexo XIV do Relatório Fiscal) que estiveram associadas a ditas atividades produtivas".

Por meio do Termo de Intimação Fiscal nº 001 – Diligência, intimamos conforme descrito acima. Em resposta, o interessado informou que "elaborou planilha com a discriminação das despesas e a relação com as atividades produtivas (Anexo V – arquivo não paginável)" (fls. 4.070 a 4.071). Da análise da planilha em referência (fls. 4.180), verificamos que ali não constavam as informações solicitadas. Assim, por meio do Termo de Intimação Fiscal nº 002 – Diligência (fls. 4.264 a 4.266), reintimamos a referida exigência. Em resposta, foi apresentada nova planilha, na qual o contribuinte informa em qual dos processos produtivos supostamente estaria vinculada parte das despesas glosadas, num total de R$120.928,97, dos R$3.536.877,58 de despesas glosadas. Afirmou ainda que "a ora Manifestante segue diligenciando para localização dos setores em que foram utilizados todos os

DOCUMENTO VALIDADO

serviços constantes do anexo XIV do Relatório Fiscal para o fim de complemento da presente Resposta à Intimação". Tal resposta ocorreu em 04/02/2022, e até o presente momento não obtivemos a complementação prometida. Lembrando que o Termo de Intimação Fiscal nº 001 – Diligência, em que originalmente solicitamos as referidas informações, foi cientificado ao Original Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil Delegacia da Receita Federal do Brasil em Novo Hamburgo – RS Equipe Regional de Fiscalização de PIS/Cofins da 10ª RF Pág. 9 de 10 contribuinte no dia 25/10/2021. Ainda assim, reintimamos o referido pedido de esclarecimentos, por meio do Termo de Intimação Fiscal nº 003 – Diligência, ao qual não houve respostas.

Não bastasse que a resposta apresentada represente ínfima parte daquilo que necessitamos ver esclarecido, nota-se que mesmo para esses poucos itens a informação trazida foi insuficiente, já que ali não há o esclarecimento de como cada uma das despesas se relaciona com a alegada atividade produtiva.

Por todo o exposto, não conseguimos lograr êxito na aferição das supostas despesas relacionadas com as atividades produtivas da empresa (padaria e confeitaria), as quais, se existentes, deveriam ser excluídas do lançamento ora analisado.

Da associação das glosas de encargos de depreciação sobre itens do ativo imobilizado utilizados nas atividades produtivas comprovadas

Por intermédio do Termo de Intimação Fiscal nº 001 – Diligência, intimamos o interessado a identificar os itens do imobilizado sobre os quais recaíram as glosas sobre encargos de depreciação, que seriam utilizados nas alegadas atividades produtivas do contribuinte. Em resposta, o contribuinte apresentou planilha "com a reunião de todos os itens dos anexos XV a XX do Relatório Fiscal, com a devida identificação do setor em que foram utilizados".

Da análise da planilha apresentada, e considerando as informações relativas às atividades produtivas da empresa (padaria e confeitaria), infere-se que os valores constantes do Anexo a esse Relatório de Diligência deverão ser retirados do lançamento original, conforme consolidado na tabela abaixo:

Mês	Valor da Base de Cálculo dos Créditos Depreciação (R$)
jan/16	3.468,17
fev/16	3.489,34
mar/16	3.489,34
abr/16	3.489,34
mai/16	3.495,88
jun/16	3.495,88

Da conclusão da diligência

Ante todo o exposto, respondemos às solicitações da 4ª Turma da DRJ03, conforme explicitado nos subitens acima, da leitura dos quais infere-se que deverão ser descontados do lançamento os valores consolidados na tabela abaixo:

DOCUMENTO VALIDADO

Original

Mês	Valor da Base de Cálculo (R$)	PIS/Pasep 1,65%	Cofins 7,6%
jan/16	3.468,17	57,22	263,58
fev/16	3.489,34	57,57	265,19
mar/16	2.018.635,04	33.307,48	153.416,26
abr/16	3.489,34	57,57	265,19
mai/16	3.495,88	57,68	265,69
jun/16	3.495,88	57,68	265,69

DAS CONTRARRAZÕES AO RELATÓRIO DE DILIGÊNCIA FISCAL

Em consideração ao Relatório de Diligência Fiscal, a impugnante apresentou os argumentos abaixo sintetizados:

Da cobrança da parte não litigiosa do crédito tributário

A contribuinte alega que diante de sua insurgência quanto à legalidade do procedimento administrativo fiscal que deu origem à autuação, apresentou contestação em face da integralidade dos créditos tributários objeto da autuação.

Da indevida apuração da base de cálculo de lançamento

Segundo a recorrente, os valores a serem ajustados na base cálculo vão além dos indicados pela autoridade fiscal no relatório de diligência. Conforme tabela abaixo colacionada em sua manifestação, os valores do razão contábil demonstrariam que a base de cálculo apurada pela fiscalização não se coadunaria com os registros de sua contabilidade.

(...)

A fim de comprovar o erro da fiscalização, solicitou juntada aos autos do razão de cada conta contábil indicada na tabela acima colacionada, argumentando que por meio da análise de tais documentos (arquivos não paginàveis) seria possível verificar a procedência de sua alegação.

Da efetiva realização de atividades industriais. Da inaplicabilidade das Soluções de Consulta ao caso concreto.

Critica o entendimento da fiscalização que, invocando posicionamentos da RFB exarados em Soluções de Consulta, limitou a análise de créditos das contribuições para o PIS e a Cofins sobre as atividades industriais de padaria e confeitaria. Sustenta que as Soluções de Consulta indicadas pela autoridade fiscal não se aplicariam integralmente à situação do contribuinte, pois trataria de casos distintos e específicos.

Transcreve ementas das Soluções de Consulta utilizadas pela fiscalização, argumentando a distinção entre seu caso e os que foram objeto de referidas decisões. Ademais, cita jurisprudência em reforço a seu pleito.

Por fim, ratifica todos os argumentos de defesa apresentados em sede de Impugnação.

DOCUMENTO VALIDADO

A DRJ03 considerou parcialmente procedente a impugnação. A ementa foi assim redigida:

> Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins
>
> Período de apuração: 01/01/2016 a 30/06/2016
>
> REGIME NÃO CUMULATIVO. CRÉDITOS. CONCEITO DE INSUMO.
>
> O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte, nos termos da decisão proferida pelo STJ nos autos do REsp nº 1.221.170/PR.
>
> REGIME NÃO CUMULATIVO. CRÉDITOS. INSUMOS. ATIVIDADE COMERCIAL.
>
> Somente há insumos geradores de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins nas atividades de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviços a terceiros. Assim, para fins de apuração de créditos das contribuições, não há insumos na atividade de revenda de bens, notadamente porque a esta atividade foi reservada a apuração de créditos em relação aos bens adquiridos para revenda (inciso I do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003).
>
> REGIME NÃO CUMULATIVO. DESCONTOS INCONDICIONAIS OBTIDOS.
>
> Os descontos incondicionais são aqueles que constam da nota fiscal de venda dos bens ou da fatura de serviços e não dependem de evento posterior à emissão desses documentos.
>
> Somente os descontos considerados incondicionais podem ser excluídos da base de cálculo do PIS/PASEP e da COFINS apurados no regime não cumulativo.
>
> DESCONTOS CONDICIONAIS. NATUREZA DA RECEITA RESULTANTE.
>
> Para fins de determinação da alíquota da contribuição incidente sobre o desconto condicional, deve-se determinar a natureza da receita resultante desse desconto, a qual depende da caracterização do negócio jurídico firmado entre as partes, nos termos das condições contratuais pactuadas. Os descontos comerciais não destacados em notas fiscais, e que dependam de evento posterior à emissão destas, devem ser considerados descontos condicionais, cuja receita deles resultante não tem natureza financeira, aplicando-se as alíquotas regularmente incidentes sobre as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica.
>
> REGIME NÃO CUMULATIVO. CRÉDITOS. TAXA DE ADMINISTRAÇÃO DE CARTÃO DE CRÉDITO OU DÉBITO. DESPESAS OPERACIONAIS COM VENDAS.
>
> O pagamento de taxas de administração para pessoas jurídicas administradoras de cartões de crédito ou débito não gera direito à apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, por ausência de previsão legal.

DOCUMENTO VALIDADO

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/2016 a 30/06/2016

MATÉRIA FÁTICA IDÊNTICA. RELAÇÃO DE CAUSA E EFEITO.

Em se tratando de matéria fática idêntica àquela que serviu de base para o lançamento da Cofins, mutatis mutandis, devem ser estendidas as conclusões advindas da apreciação daquele lançamento ao relativo ao PIS, em razão da relação de causa e efeito existente entre as matérias objeto de lançamento.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/01/2016 a 30/06/2016

NULIDADE. AUTO DE INFRAÇÃO. INOCORRÊNCIA.

Tendo em vista que o procedimento fiscal foi instaurado conforme a legislação vigente, e o lançamento fiscal foi efetuado por autoridade competente e encontra-se devidamente motivado, com descrição precisa e detalhada dos fatos, trazendo todas as informações necessárias para a sua devida compreensão e o exercício do contraditório e da ampla defesa, inexiste nulidade dos lançamentos efetuados.

JUNTADA POSTERIOR DE PROVAS AOS AUTOS. REQUISITOS.

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

A DRJ considerou procedente em parte a impugnação para adequar o lançamento na forma do resultado da diligência, que corrigiu erros na base de cálculo a partir do alegado e reconsiderou as glosas sobre gastos de manutenção e sobre depreciação de bens incorporados ao ativo imobilizado relacionados às atividades de padaria e confeitaria, devidamente comprovados pela impugnante.

A empresa foi cientificada em 01/12/2022. Em 23/12/2022, apresentou recurso voluntário.

Apresenta seu relato dos fatos. Requer, em preliminar:

- Nulidade do acórdão da DRJ por fundamentos não analisados em sua integralidade e fundamentação genérica.

Aduz que a DRJ reproduz os mesmos argumentos do outro PAF e reproduz entendimento fiscal. Também não tratou das seguintes matérias contestadas: “DOS VALORES RELATIVOS A ACORDOS COMERCIAIS NÃO OFERECIDOS À TRIBUTAÇÃO – (subitem “b” Aniversário); DOS VALORES RELATIVOS A ACORDOS COMERCIAIS NÃO OFERECIDOS À TRIBUTAÇÃO – (subitem “c” Inauguração e Reinauguração); DOS VALORES RELATIVOS A ACORDOS COMERCIAIS

DOCUMENTO VALIDADO

NÃO OFERECIDOS À TRIBUTAÇÃO – (subitem "d" Rebaixe de Custo Repressivo e Rebaixe de Custo Preventivo); DOS VALORES RELATIVOS A ACORDOS COMERCIAIS NÃO OFERECIDOS À TRIBUTAÇÃO – (subitem "f" Ajustes de acréscimo de créditos relativos a estorno de débitos vinculados a acordos comerciais); DA ALÍQUOTA APLICÁVEL ÀS RECEITAS FINANCEIRAS (DESCONTOS CONDICIONAIS). DA INSUBSISTÊNCIA DO AUTO DE INFRAÇÃO (pleito alternativo). Cerceou, portanto, a defesa.

- Persistente nulidade do procedimento por ausência de cientificação de prorrogação do TDPF:

> Ainda que seja permitida a prorrogação, d**eve ser dado ciência da sua autorização ao contribuinte**, sob pena de cerceamento de defesa e patente ilegalidade.

- Nulidade por incompetência da autoridade fazendária.

O fiscal responsável é lotado em Novo Hamburgo (RS) e a empresa é de Maringá (PR). A DRJ não se posicionou sobre as disposições do art. 11 da Lei 9.784/1999.

No mérito, mantém os questionamentos da impugnação, sob os títulos seguintes (resumo):

- IV.I. DO VALORES RELATIVOS A ACORDOS COMERCIAIS NÃO OFERECIDOS À TRIBUTAÇÃO
  - A) Dos Descontos Concedidos em Contratos de Fornecimento
  - B) Aniversário
  - C) Inauguração e Reinauguração
  - D) Rebaixe de Custo Repressivo e Preventivo
  - E) Marketing
  - F) Ajustes de acréscimo de créditos relativos a estorno de débitos vinculados a acordos comerciais
- IV.I.I. DESCONTOS INCONDICIONAIS
- IV.I.II. DA TRIBUTAÇÃO INDEVIDA
- IV.I.III. DA AUSÊNCIA DE RECEITA
- IV.I.IV. DA ALÍQUOTA APLICÁVEL ÀS RECEITAS FINANCEIRAS. DA INSUBSISTÊNCIA DO AUTO DE INFRAÇÃO
- IV.I.V DO ERRO NA BASE DE CÁLCULO
- IV.II. DOS ALEGADOS AJUSTES DE ACRÉSCIMO DE CRÉDITOS EXTEMPORÂNEO SEM COMPROVAÇÃO ADEQUADA (a – da presunção de boa-fé; b – da submissão para análise de períodos decaídos)
- IV.III. DAS GLOSAS DE CRÉDITOS
- IV.III.I ASPECTOS INERENTES À CONSTITUIÇÃO DA EMPRESA E SUA TRIBUTAÇÃO (a – objeto social e atividades desempenhadas; b – regime de tributação; c – apuração e utilização de créditos de PIS e Cofins)

DOCUMENTO VALIDADO

- IV.III.II. DA CONTESTAÇÃO DAS GLOSAS
- (i) DAS GLOSAS REFERENTES AOS AJUSTES DE CRÉDITOS RELATIVOS A GASTOS GERAIS DE MANUTENÇÃO
- (ii) DEPRECIAÇÃO DE BENS INCORPORADOS AO ATIVO IMOBILIZADO E SUPOSTAMENTE NÃO UTILIZADOS NA PRODUÇÃO
- (iii) DOS CRÉDITOS RELATIVOS A DESPESAS COM TAXAS DE CARTÃO DE CRÉDITO

Destaca-se, ainda, trechos:

> Repisa-se, de um modo ou de outro, as contribuições já foram recolhidas e deverão ser consideradas pelo Fisco, à medida que inexiste receita a ser oferecida para tributação neste momento da cadeia de vendas, **sob pena de se incorrer em enriquecimento ilícito do ente estatal**.
>
> (...)
>
> INSISTIMOS, não houve em decorrência dos descontos concedidos, qualquer acréscimo patrimonial da Contribuinte! **Houve mera redução de custo das mercadorias em razão da concessão dos descontos, o que poderá significar no máximo aumento de LUCRO, mas jamais de acréscimo de receita (tampouco receita tributável).**
>
> (...)

Disserta sobre o conceito de insumos. Cita legislação respectiva a cada tópico, como na impugnação, e o acórdão 9303-013.338 CSRF (sobre desconto incondicional) e decisões do Carf, como as proferidas nos processos 19515.721360/2017-23 e 10540.721182/2016-78 (marketing). Requer:

> PRELIMINARMENTE
>
> a) Conhecer o manejado Recurso, provendo-o para anular o acórdão em debate, posto que deixa de analisar a completude dos fundamentos esposados na Recorrente do contribuinte., nos termos do item, III.I;
>
> b) Reformar o Acordão vergastado com o fito de declarar a nulidade do lançamento em debate em razão da ausência de intimação quanto à prorrogação do Termo de Distribuição do Procedimento Fiscal, nos termos do item III.II;
>
> c) Reformar o Acordão vergastado com o fito de declarar a nulidade do lançamento em razão da incompetência territorial da autoridade fiscal, haja vista que a sede da Recorrente se localiza em Maringá/PR, nos termos do item III.III;
>
> QUANTO AO MÉRITO
>
> d) Reformar o Acordão vergastado com o fito de determinar a exclusão das verbas referentes à Acordos Comerciais realizados pela Recorrente da base de cálculo do PIS/Cofins, em razão da sua natureza de Desconto Incondicional – Redutor de Custo, conforme exposto no item IV.I.I;

DOCUMENTO VALIDADO

e) Subsidiariamente ao pedido "d)", caso então se entenda que os acordo comerciais não possuem natureza de descontos incondicionais, que seja reformado o acórdão em debate, adequando-se o valor da alíquota a ser aplicada, pois estes deverão ser considerados receitas financeiras, com fulcro no artigo 9°, da Lei nº 9.718/98, nos termos expostos no item IV.I.IV, deste Recurso.

f) Reformar o Acordão vergastado com o fito de declarar a nulidade do auto de infração, em razão da ausência de prejuízo do Fisco, haja vista que, ao contrário do que alega a auditora-fiscal, houve a devida tributação dos produtos adquiridos pela Recorrente, nos termos do item IV.I.II;

g) Reformar o Acordão vergastado com o fito de declarar a insubsistência do lançamento de PIS e COFINS sobre os valores Acordo Comercial firmado com fornecedores, haja vista que não se caracterizam como receita, conforme exposto no item IV.I.III;

h) Subsidiariamente ao pedido supra, reformar o Acordão vergastado com o fito de declarar a nulidade parcial do lançamento por erro na base de Cálculo, nos termos do item IV.I.V i) Reformar o Acordão vergastado com o fito de cancelar as glosas sobre os ajustes de acréscimo de créditos relativos a estorno de débitos vinculados a acordos comerciais, vez que estes, de fato, não integram a base de cálculo do PIS/Cofins, conforme item IV.I;

j) Reformar o Acordão vergastado com o fito de cancelar a glosa sobre os créditos extemporâneos fiscalizados, em atenção ao princípio da verdade material, nos termos do item IV.II;

k) Reformar o Acordão vergastado com o fito de cancelar a glosa sobre créditos relativos aos bens e serviços utilizados como insumo, especialmente quanto à serviços de manutenção de máquinas e equipamentos utilizados na produção, nos termos do item IV.III.II;

l) Reformar o Acordão vergastado com o fito de cancelar a glosa sobre créditos relativos a bens do ativo imobilizado utilizados no processo produtivo, nos termos do item IV.III.II;

m) Reformar o Acordão vergastado com o fito de cancelar a glosa sobre créditos relativos à despesa referente ao pagamento de taxa de administração de cartão de crédito, nos termos do item IV.III.II.

Posteriormente, apresenta petição (fls. 4768 em diante). Indica que, de acordo com a previsão, aderiu ao Programa de Redução de Litigiosidade Fiscal da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1/2023 e desistiu parcialmente do presente litígio. Informa a desistência do recurso quanto ao seguinte:

- PRODUTOS DE PADARIA (Anexo I e III)
- PÃO DE QUEIJO (Anexos I eIII)
- TEMPERO PRONTO (Anexos I e III)

DOCUMENTO VALIDADO

- AVES OU CARNES SUÍNAS TEMPERADAS (Anexos I e II)
- ATIVO IMOBILIZADO (Anexos VI a XX)

Mantém o recurso quanto ao demais. A unidade de jurisdição providenciou a transferência do crédito tributário respectivo.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro MARCELO ENK DE AGUIAR, Relator

Segue a análise, começando pelas preliminares.

1 PRELIMINARES DE NULIDADE

1.1 Nulidade da Decisão da DRJ.

A recorrente postula a declaração de nulidade da decisão recorrida por fundamentos não analisados em sua integralidade e fundamentação genérica. A impugnação teria descido aos pormenores e a decisão reproduziu o entendimento fiscal, sem atentar quanto à superficialidade. Também teria deixado de apreciar contestações:

> Para melhor visualizarmos, atinemos para as matérias não tratadas pela DRJ julgadora no acórdão guerreado.

IV.I. DOS VALORES RELATIVOS A ACORDOS COMERCIAIS NÃO OFERECIDOS À TRIBUTAÇÃO – (subitem "b" **Aniversário**)	Fls. 3.729
IV.I. DOS VALORES RELATIVOS A ACORDOS COMERCIAIS NÃO OFERECIDOS À TRIBUTAÇÃO – (subitem "c" **Inauguração e Reinauguração**)	Fls. 3.730
IV.I. DOS VALORES RELATIVOS A ACORDOS COMERCIAIS NÃO OFERECIDOS À TRIBUTAÇÃO – (**subitem** "d" **Rebaixe de Custo Repressivo e Rebaixe de Custo Preventivo**)	Fls. 3.732
IV.I. DOS VALORES RELATIVOS A ACORDOS COMERCIAIS NÃO OFERECIDOS À TRIBUTAÇÃO – (**subitem** "f" Ajustes de acréscimo de créditos relativos a estorno de débitos vinculados a acordos comerciais)	Fls.3.740
IV.I.IV. DA ALÍQUOTA APLICÁVEL ÀS RECEITAS FINANCEIRAS (DESCONTOS CONDICIONAIS). DA INSUBSISTÊNCIA DO AUTO DE INFRAÇÃO (**pleito alternativo**)	Fls.3.752

A decisão da DRJ, porém, foi expressa em apresentar o seu entendimento, não sendo vedado reproduzir trechos do relatório fiscal cujo entendimento é adotado.

Com relação à matéria, a decisão contestada apreciou os acordos comerciais sob o título:

> **DO MÉRITO**

DOCUMENTO VALIDADO

Original

DOS VALORES RELATIVOS A ACORDOS COMERCIAIS NÃO OFERECIDOS À TRIBUTAÇÃO. DOS DESCONTOS INCONDICIONAIS. DA AUSÊNCIA DE RECEITA. DAS RECEITAS FINANCEIRAS.

Foram citadas soluções de consulta e a fundamentação foi apresentada. O texto da decisão deixa claro a prática adotada e mantém a tributação, seja qual for o item ou motivo contratual adotado para a redução dos valores a pagar aos fornecedores. Se há item discrepante da sistemática objeto de julgamento, a litigante poderia apresentar suas razões no recurso.

Com relação aos lançamentos de estorno, o processo foi, inclusive, baixado em diligência. O entendimento da DRJ foi apresentado e validou alterações a partir do suscitado. Com relação às alíquotas aplicáveis às receitas financeiras, não havia sentido a DRJ tratar do tema, uma vez que não foram verificadas receitas financeiras. Na impugnação, as receitas financeiras são itens subsidiários do argumento:

> Assim, caso mantido o entendimento fiscal de que os descontos descritos nos contrato comerciais acostado ao PAF não são incondicionais, **restará manifesta a inaplicabilidade da alíquota lançada na autuação fiscal**, pois estaremos então a tratar de receitas financeiras, às quais possuem alíquota reduzida, pelo que estaremos diante, também por esta razão, de integral nulidade do auto de infração por erro material incorrigível que afronta o art. 142, do CTN, o qual trata sobre a obrigação da autoridade administrativa de calcular o montante devido de imposto.

Porém, não foi o entendimento da DRJ por afastar a incidência sobre as receitas autuadas, considerando-as como descontos condicionais com natureza financeira.

Importa acrescentar que não se verificou temas do recurso não tratados. Com relação aos argumentos, o julgador não está obrigado a rebater todos os pontos do recurso quando já houver elementos suficientes para formação da sua decisão. Nesse sentido é o posicionamento do Superior Tribunal de Justiça:

> AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. CUMPRIMENTO DE SENTENÇA. INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA. CONCLUSÃO NO SENTIDO DA VIABILIDADE DA INCLUSÃO DOS INSURGENTES NO POLO PASSIVO DA LIDE. SÚMULA 7/STJ. CONTEXTO FÁTICO QUE EVIDENCIA ATUAÇÃO ABUSIVA DOS SÓCIOS E OCORRÊNCIA DE CONFUSÃO PATRIMONIAL. SÚMULA 7/STJ.
>
> ACÓRDÃO EM HARMONIA COM A JURISPRUDÊNCIA DESTA CORTE SUPERIOR.
>
> SÚMULA 83/STJ. AGRAVO INTERNO DESPROVIDO.
>
> 1. Não há nenhuma omissão, carência de fundamentação ou mesmo nulidade a ser sanada no julgamento ora recorrido. A decisão desta relatoria dirimiu a controvérsia com base em fundamentação sólida, sem tais vícios, tendo apenas resolvido a celeuma em sentido contrário ao postulado pela parte insurgente. Ademais, o órgão julgador não está obrigado a responder a questionamentos das

DOCUMENTO VALIDADO

> partes, mas tão só a declinar as razões de seu convencimento motivado, como de fato ocorreu nos autos.
>
> (...)
>
> (**AgInt no REsp 1920967/SP, Rel. Ministro MARCO AURÉLIO BELLIZZE, TERCEIRA TURMA, julgado em 03/05/2021, DJe 05/05/2021**)

Dessa forma, **não se caracteriza omissão do julgado da DRJ**.

Ainda, assim dispõe o processo administrativo fiscal em seu artigo 59 (Decreto nº 70.235/1972):

> Art. 59. São nulos:
>
> I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;
>
> II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.
>
> (...)
>
> Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

No caso concreto, necessário ressaltar de antemão, o auto de infração foi lavrado por Auditora-Fiscal da RFB. O procedimento de verificação teve transcurso com a utilização da Escrituração Fiscal Digital das Contribuições Incidentes sobre a Receita (EFD-Contribuições), assim como dos elementos apresentados pelo contribuinte. O relatório fiscal descreve os passos do trabalho fiscal e entendimento adotado, assim como transcreve textos legais em itens específicos. O auto de infração aponta a fundamentação legal.

As contribuições sociais para a seguridade, entre as quais as ora estudadas encontram-se assim previstas na CF:

> Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: (Vide Emenda Constitucional nº 20, de 1998)
>
> I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)
>
> a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)
>
> **b) a receita ou o faturamento**; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)
>
> c) o lucro; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

DOCUMENTO VALIDADO

(gn).

Cumpre ainda referir, sobre o acima, que é determinado que o custeio da seguridade social deverá ser financiado por toda a sociedade. Assim, a universalidade do custeio, por todos os ramos e setores, é intenção expressa do legislador constitucional, não podendo ser mitigada. Isso, por certo, não significa que poderá a União instituir contribuição sobre quaisquer fatos, diferentes das hipóteses previstas.

As Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 criaram a sistemática não-cumulativa para as contribuições em questão. Ao contrário do IPI e do ICMS, "... *a não-cumulatividade das contribuições sociais é norma de eficácia limitada de princípio institutivo facultativo* ..." (Moreira, 2012, p. 428[1]). Os valores de PIS e Cofins são apurados em relação à receita ou ao faturamento (nos termos das Leis), depois deduzidos os créditos permitidos. Estes, não são obtidos diretamente do PIS e Cofins devidos nas compras, uma vez que as contribuições não são apuradas em cada operação ou destacados em nota fiscal. São obtidos com a aplicação da alíquota básica das contribuições (7,6% para Cofins e 1,65% para o PIS, mesma devida sobre a receita da empresa), sobre as aquisições de bens e serviços passíveis de creditamento. É, assim, similar à sistemática usualmente chamada "imposto contra imposto", utilizada no ICMS e IPI, mas com contornos próprios[2].

Assim, determinado o núcleo de incidência constitucional, **é a empresa ou entidade que obtiver faturamento ou auferir receita que estará sujeita a tributação pelo PIS e pela Cofins**, na medida das suas expressões econômicas definidas em lei. Na Lei 10.833/2003, assim constou:

> Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência) (Vide Lei Complementar nº 214, de 2025)
>
> § 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica com os seus respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

[1] MOREIRA, André Mendes. A não-cumulatividade dos tributos. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2012.

[2] Assim colocou Marco Aurélio Greco (Não-Cumulatividade no PIS e na COFINS. In: PAULSEN, Leandro (coord). Não-cumulatividade do PIS e da COFINS. São Paulo: IOB Thompson; Porto Alegre: Instituto de Estudos Tributários, 2004, p. 110): "... *em parte, se assemelha ao "base sobre base" – na medida em que relevante é o valor dos itens enumerados e não o valor das contribuições incidentes – e ao "imposto sobre imposto", pois o montante não é excluído da base sobre a qual incidirá a alíquota, mas sim do próprio valor das contribuições, apurado pela aplicação da alíquota sobre a base de cálculo (= "receita")*".

DOCUMENTO VALIDADO

Original

> § 2º A base de cálculo da Cofins é o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, conforme definido no caput e no § 1º. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

Caso comprovado que a autuação se afastou da hipótese, o lançamento poderia ser revertido. A recorrente impugnou a exação demonstrando pleno conhecimento do entendimento que a fundou. Discutiu o conceito de receita e a inexistência, no seu entender, de prejuízo à Fazenda Nacional. Além do que, a divergência de entendimento quanto à prática adotada pela recorrente e outros do ramo de supermercados não é nada nova, sendo anterior à própria sistemática não cumulativa de apuração, como se verá melhor. **Entende-se inexistir mácula no lançamento, que atendeu às formalidades legais**.

Cabe citar algumas ementas de julgamentos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf) referentes à nulidade, na direção do entendimento adotado:

> ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI
>
> Período de apuração: 01/07/2002 a 30/09/2002
>
> NULIDADE DO DESPACHO DECISÓRIO. AFRONTA AOS PRINCÍPIOS ADMINISTRATIVOS DA RAZOABILIDADE E EFETIVIDADE INOCORRÊNCIA.
>
> Não há que se falar em nulidade de despacho decisório por afronta aos princípios administrativos da razoabilidade e efetividade, uma vez que não ficou evidenciada a preterição do direito de defesa nos termos do art. 59 do Decreto nº 70.235/72, pois a interessada teve acesso a todos os elementos constantes do despacho decisório e demonstrou ter pleno conhecimento de todos os fatos relativos à não homologação das compensações, além de ter apresentado sua defesa de forma ampla e pormenorizada, com as provas que entendeu necessárias.
>
> PROVA DOCUMENTAL. MOMENTO DE APRESENTAÇÃO. PRECLUSÃO TEMPORAL.
>
> A prova documental deverá ser apresentada com a manifestação de inconformidade, sob pena de ocorrer a preclusão temporal. Não restou caracterizada nenhuma das exceções do § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/72.
>
> (...)
>
> (Acórdão 3801-01.015; Processo: 10580.720665/2007-98; Sessão: 14/02/2012; 1ª Turma Especial da Terceira Seção de Julgamento).
>
> .....
>
> ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS
>
> Período de apuração: 01/09/2004 a 31/12/2004
>
> NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.
>
> Não tendo ocorrido quaisquer das causas de nulidade previstas no art. 59 do Decreto 70.235/1972 e presentes os requisitos elencados no art. 10 do mesmo

DOCUMENTO VALIDADO

> diploma legal, não há que falar em cerceamento de defesa e nulidade do auto de infração.
>
> FIXAÇÃO DA MULTA. VÍCIOS DE CONSTITUCIONALIDADE. CONFISCO. RAZOABILIDADE. CONSERVAÇÃO DA EMPRESA. SUPOSTO PARÂMETRO STJ. AUSÊNCIA DE INTERESSE RECURSAL. NÃO CONHECIMENTO.
>
> Carece de interesse recursal o pedido de redução de multa aplicada conforme dispositivo legal e em valor abaixo do valor aduzido pela recorrente como imposto por suposto parâmetro jurisprudencial.
>
> (Acórdão: 2202-006.758; Processo 19515.005005/2008-12; Sessão: 03/06/2020; 2ª. Turma da 2ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento do Carf).
>
> .....
>
> ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP
>
> Período de apuração: 01/10/2014 a 31/12/2014
>
> NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.
>
> Não há nulidade por cerceamento de defesa se a parte pôde conhecer a acusação, contraditá-la e teve seus argumentos devidamente considerados por um novo despacho decisório, após atendido o pleito da própria recorrente, que teve sua petição apreciada.
>
> (...)
>
> (Acórdão: 3201-011.854; processo 10930.720946/2016-14; sessão: 17/04/2024; 1ª Turma da 2ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do Carf).

Por fim, como visto no art. 60 do PAF, supratranscrito, podem ser sanadas eventuais irregularidades, se caso. O detalhamento na impugnação/recurso demonstra o pleno conhecimento dos fatos e o direito à defesa foi devidamente exercido.

1.2 Nulidade por Ausência de cientificação de prorrogação do TDPF.

Aduz a recorrente que "Ainda que seja permitida a prorrogação, deve ser dado ciência da sua autorização ao contribuinte, sob pena de cerceamento de defesa e patente ilegalidade".

Não tem razão a recorrente.

Foi dada a ciência do Termo de Início em conjunto com o TDPF. O instrumento permite a confirmação da designação para o trabalho fiscal. Não há necessidade de prorrogação, ou ainda mais da ciência da empresa. Assim como não está definido o prazo do trabalho fiscal.

O que ocorre é que, não prorrogado o trabalho, pode readquirir a espontaneidade o contribuinte. A recuperação da espontaneidade só tem sentido e efeitos se a interessada promover ações como de retificação de declaração e pagamento de tributos, nos termos do art. 138 do CTN. Nada foi feito.

DOCUMENTO VALIDADO

Original

No mesmo diapasão, as disposições contidas no Decreto n.º 70.235/1972, não fixam prazo para a conclusão do procedimento fiscal, disciplinando apenas o seu início e prosseguimento para os efeitos de exclusão da espontaneidade do sujeito passivo, na forma de seu artigo 7º:

> Art. 7º O procedimento fiscal tem início com:
>
> I - o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto; II - a apreensão de mercadorias, documentos ou livros; III - o começo de despacho aduaneiro de mercadoria importada.
>
> § 1° O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação a dos demais envolvidos nas infrações verificadas.
>
> § 2° Para os efeitos do disposto no § 1º, os atos referidos nos incisos I e II valerão pelo prazo de sessenta dias, prorrogável, sucessivamente, por igual período, com qualquer outro ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos.

Além do mais, o procedimento fiscal tem natureza inquisitória, de modo que apenas após com a cientificação da exigência fiscal é que se assegura ao contribuinte o exercício dos direitos ao contraditório e à ampla defesa. Assim, não há que se falar em preterição do direito de defesa em relação ao procedimento de fiscalização, previamente à cientificação do contribuinte sobre o auto de infração, o qual deve preencher todos os requisitos de validade dispostos no art. 10 do Decreto nº 70.235/72. Da análise dos autos, verifica-se a presença de todos os pressupostos de validade do auto de infração exigidos no dispositivo legal.

Ademais, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) tem entendimento pacífico no sentido de que o TDPF (antigo Mandado de Procedimento Fiscal – MPF) é um mero ato de controle interno da RFB e que eventuais falhas na sua emissão ou prorrogação não contaminam o lançamento tributário efetuado com observância da legislação de regência. Veja-se o entendimento vinculante abaixo:

> Súmula CARF nº 171
>
> Aprovada pelo Pleno em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021
>
> Irregularidade na emissão, alteração ou prorrogação do MPF não acarreta a nulidade do lançamento. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Os seguintes julgados podem ser citados em apoio:

> Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias
>
> Período de apuração: 01/01/2017 a 31/12/2017
>
> (...)

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

> PRELIMINAR DE NULIDADE. PRAZO PARA CONCLUSÃO DE PROCEDIMENTO FISCAL. DESNECESSIDADE DE MOTIVO PARA A SUA CONTINUIDADE. VÍCIO. INEXISTÊNCIA.
>
> A legislação não fixa prazo para a conclusão de procedimento fiscal, disciplinando apenas o seu início e prosseguimento, nem exige a exposição de um motivo para que se dê continuidade ao procedimento fiscalizatório, uma vez que todas as pessoas físicas ou jurídicas, contribuintes ou não, estão sujeitas à ação fiscal.
>
> (...)
>
> (Acórdão 2102-003.394; Processo: 10380.733269/2021-35; Sessão: 04/06/2024; 2ª Turma, 1ª Câmara da Terceira Seção do Carf)
>
> ---
>
> ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL
>
> Data do fato gerador: 28/12/2006
>
> TERMO DE DISTRIBUIÇÃO DO PROCEDIMENTO FISCAL (TDPF). MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL (MPF). PRORROGAÇÃO. AUSÊNCIA. NULIDADE DO LANÇAMENTO. NÃO CONFIGURAÇÃO.
>
> A ausência do termo de início de ação fiscal ou de sua prorrogação não se equipara à falta de Mandado de Procedimento Fiscal (MPF), atual Termo de Distribuição do Procedimento Fiscal (TDPF), e não torna necessariamente nulo o lançamento de ofício quando não demonstrado o prejuízo ou a preterição ao direito de defesa da contribuinte. O enunciado da Súmula CARF nº 46 estabelece que o lançamento de ofício pode ser realizado sem prévia intimação ao sujeito passivo, nos casos em que o Fisco dispuser de elementos suficientes à constituição do crédito tributário
>
> (Acórdão 1003-001.140; Processo: 10410.005713/2006-95; Sessão: 06/11/2019; 3ª Turma Extraordinária da Primeira Seção de Julgamento).

1.3 Nulidade por Incompetência da Autoridade Fazendária.

A empresa alega também a incompetência da autoridade fazendária, uma vez que o fiscal responsável é lotado em Novo Hamburgo (RS) e a empresa é de Maringá (PR).

Fica claro nos autos que a empresa foi cientificada do início do procedimento fiscal, sendo que existia TDPF emitido (Termo de Distribuição do Procedimento Fiscal). Havia, portanto, a formalidade e autorização da RFB para o trabalho realizado. Não há qualquer comando normativo que obrigue a indicar auditores da unidade de jurisdição. As equipes de trabalho regional e nacional são, inclusive, a realidade atual, por fatores cuja discussão descabe aqui.

Tal disposição já era expressa no PAF (Decreto 70.235/1972, com força de lei) há longa data:

> Art. 9º A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para

> cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)
>
> (...)
>
> § 2º Os procedimentos de que tratam este artigo e o art. 7º, serão válidos, mesmo que formalizados por servidor competente de jurisdição diversa da do domicílio tributário do sujeito passivo. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

De todo o modo, existe Súmula vigente do Carf tratando desse aspecto:

> Súmula CARF nº 27
>
> Aprovada pelo Pleno em 08/12/2009
>
> É valido o lançamento formalizado por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil de jurisdição diversa da do domicílio tributário do sujeito passivo. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Embora trate de questionamento sobre a decisão da DRJ, cumpre desde já comentar que, conforme o acima, torna-se sem sentido questionar a DRJ por não ter se posicionado sobre as disposições do art. 11 da Lei 9.784/1999. Tal disposição foi assim redigida:

> Art. 11. A competência é irrenunciável e se exerce pelos órgãos administrativos a que foi atribuída como própria, salvo os casos de delegação e avocação legalmente admitidos.

No caso, não só a fiscalização foi realizada por auditora-fiscal da RFB, como havia a designação pelo órgão competente.

2 O REGIME NÃO-CUMULATIVO: BASE DE CÁLCULO E CRÉDITOS.

Necessário tratar brevemente do PIS e Cofins não cumulativos antes de adentrar na questão da omissão de receitas dos acordos comerciais.

Com as alterações determinadas pelos artigos 2º e 3º da Lei nº 9.718/1998, cujos efeitos produziram-se a partir de 1º de fevereiro de 1999, passou-se a adotar uma base universal para efeito de incidência do PIS e da Cofins, abrangendo, em princípio, todas as receitas da empresa, independentemente da classificação contábil adotada. Diz-se em princípio porque a legislação pode, desde que o faça expressamente, excluir dessa incidência algumas receitas. A situação foi alterada bastante com a introdução da sistemática não-cumulativa, que permitiu o abatimento dos créditos apurados. Entretanto, as Leis nº 10.637/2002 (PIS não-cumulativo) e Lei nº 10.833/2003 (Cofins não-cumulativa), já com a previsão da incidência sobre a receita introduzida na CF, mantiveram como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil, sendo que o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela

DOCUMENTO VALIDADO

pessoa jurídica. Constata-se que a opção do legislador foi a generalização do alcance da incidência das contribuições em tela. Veja-se o texto da Lei 10.833/2003 (sem alterações relevantes em relação a Lei 10.637/2002 no que é pertinente ao presente processo):

> Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, com a incidência não cumulativa, incide sobre o **total das receitas auferidas** no mês pela pessoa jurídica, **independentemente de sua denominação ou classificação contábil**. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)
>
> § 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do **Decreto-Lei nº 1.598**, de 26 de dezembro de 1977, e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica com os seus respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014).
>
> § 2º A **base de cálculo** da contribuição é o valor do faturamento, conforme definido no **caput** e no § 1º. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)
>
> § 3º **Não integram a base de cálculo** a que se refere este artigo as receitas:
>
> I - isentas ou não alcançadas pela incidência da contribuição ou sujeitas à alíquota 0 (zero);
>
> II - de que trata o inciso IV do caput do art. 187 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, decorrentes da venda de bens do ativo não circulante, classificado como investimento, imobilizado ou intangível; (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)
>
> III - auferidas pela pessoa jurídica revendedora, na revenda de mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora, na condição de substituta tributária;
>
> IV - de venda de álcool para fins carburantes; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)
>
> V - referentes a:
>
> a) **vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos**;
>
> (...)
>
> (grifou-se).

Decreto-Lei nº 1.598

> Art. 12. A receita bruta compreende: (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)
>
> I - o produto da venda de bens nas operações de conta própria; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)
>
> II - o preço da prestação de serviços em geral; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

DOCUMENTO VALIDADO

> III - o resultado auferido nas operações de conta alheia; e (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)
>
> IV - as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos incisos I a III. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)
>
> § 1º - A receita líquida de vendas e serviços será a receita bruta diminuída das vendas canceladas, dos descontos concedidos incondicionalmente e dos impostos incidentes sobre vendas.
>
> § 1º A receita líquida será a receita bruta diminuída de: (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)
>
> I - devoluções e vendas canceladas; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)
>
> II - descontos concedidos incondicionalmente; (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)
>
> III - tributos sobre ela incidentes; e (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)
>
> IV - valores decorrentes do ajuste a valor presente, de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, das operações vinculadas à receita bruta. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

Portanto, **na modalidade não-cumulativa das contribuições, a base de cálculo é a receita em sentido amplo, independentemente da classificação contábil adotada**. A partir da adoção de uma base universal para as referidas contribuições, as próprias leis trataram das hipóteses de exclusão da base de cálculo.

Na sistemática não-cumulativa a empresa deduzirá como créditos os valores dos bens adquiridos para revenda, insumos, entre outros listados na legislação de regência (arts. 3os das já citadas Leis 10.637/02 e 10.833/03). Como, pelas diferentes características da tributação do PIS e Cofins em relação ao IPI, por exemplo, não seria possível criar uma sistemática de tributação do tipo "imposto contra imposto", optou-se por um sistema bastante semelhante ao modelo "base contra base" (pelo qual a base de cálculo seria determinada pela subtração, do valor da receita bruta, do total de custos, encargos e despesas relacionados à atividade do sujeito passivo). **As aquisições efetuadas, pelo valor atestado nas notas fiscais, servirão de base de cálculo para a apuração do crédito, a ser descontado do valor da contribuição apurado com base na receita bruta**.

Volta-se ao conceito de receita bruta no título a seguir.

3 MÉRITO: RECEITAS DE ACORDOS COMERCIAIS

Em apertada síntese, foram lançados valores cobrados de fornecedores e não incluídos na base de cálculo das contribuições. Os valores referem-se a percentuais estabelecidos em contratos e implementados por meio de redução dos valores efetivamente pagos aos fornecedores.

DOCUMENTO VALIDADO

Original

Para ficar claro, é de se recuperar rapidamente algumas informações do relatório fiscal. Foram investigadas uma série de contas contábeis com o prisma do entendimento do parágrafo anterior. A empresa, a partir de intimação, informou sobre a natureza das contas, o que foi agrupado no quadro:

Desconto Incondicional – Redutor de Custo	
Fornecimento	Concessão de desconto incondicional sobre o valor das compras realizadas, com o objetivo de reduzir o custo de aquisição das mercadorias objeto da negociação, não existindo qualquer obrigação ou condição de fazer por parte da compradora.
Aniversário	Concessão de desconto incondicional com o objetivo de redução do custo de aquisição das mercadorias no evento de aniversário da loja, não existindo qualquer obrigação ou condição de fazer por parte da compradora.
Inauguração/Reinauguração	Concessão de desconto incondicional com o objetivo de redução do custo de aquisição de mercadorias, independentemente da realização da inauguração/reinauguração de loja e caso ocorra a inauguração/reinauguração não há qualquer obrigação ou condição de fazer por parte da compradora.
Rebaixe de custo repressivo	Concessão de desconto incondicional em virtude da compradora, em períodos anteriores ao acordo comercial, ter praticado preços reduzidos na venda de mercadorias, em razão dos preços praticados por seus concorrentes, assim, o fornecedor concede desconto incondicional para a redução de custo de mercadorias adquiridas preteritamente.
Rebaixe de custo preventivo	Concessão de desconto incondicional para redução do custo de aquisição de mercadorias, possibilitando a compradora aplicar redução de preços na venda futura de mercadorias, com o objetivo de alavancar vendas e reequilibrar os preços frente aos concorrentes.
Crescimento/Atingimento de compras	Concessão de desconto incondicional para redução do custo de aquisição de mercadorias em face do atingimento do volume de compras.

DOCUMENTO VALIDADO

Reembolso de Despesas	
Marketing	Concessão de valor objetivando a recuperação de valores desembolsados para pagamento das despesas com marketing dos produtos do fornecedor com o desígnio de alavancar as vendas.

Receitas	
Ponto extra	Concessão de desconto para exposição privilegiada de mercadorias do fornecedor.
Cadastro de produtos	Concessão de desconto para incentivo de vendas de novos produtos lançados pelo fornecedor.
Campanha	Concessão de desconto para realização de campanhas de premiação direcionada aos consumidores.
Check-Stand	Concessão de desconto para exposição privilegiada de mercadorias do fornecedor.

As receitas de determinadas contas, incluídas no último quadro, já foram objeto de tributação das contribuições pela empresa. O trabalho fiscal identificou as seguintes contas que deveriam ter sido tributadas por se referirem a receitas e não o foram:

Código da Conta Contábil	Descrição da Conta Contábil	Anexo
3.1.05.05.50.0112	ZContrato de Verba Check Stand	Anexo III
3.1.05.06.01.0001	Contrato Automático - Fornecimento	Anexo IV
3.1.05.06.01.0002	Contrato Automático - Aniversário	Anexo V
3.1.05.06.01.0003	Contrato Automático - Inauguração/Reinauguração	Anexo VI
3.1.05.06.01.0004	Contrato Automático - Marketing	Anexo VII
3.1.05.06.01.0005	Contrato Automático - Ponto Extra	Anexo VIII
3.1.05.06.02.0001	Contrato Manual - Fornecimento	Anexo IX
3.1.05.06.02.0004	Contrato Manual - Marketing	Anexo X
3.1.05.06.03.0003	Contrato Manual - Marketing	Anexo XI

O trabalho fiscal verificou ainda que conta contábil tributada como receita financeira. No caso, foram aplicadas as alíquotas correspondentes a diferença 1,65% - 0,65% = 1% para a Contribuição para o PIS/Pasep e 7,6% - 4% = 3,6% para a Cofins. Veja-se:

> Destarte, de tudo quanto se expôs, a conclusão inevitável é a de que a bonificação "Rebaixe de Custo Preventivo" não se consubstancia como receita financeira e, portanto, tais receitas também estão sujeitas à tributação pelas alíquotas normais da não cumulatividade, previstas na Lei nº 10.637, de 2002, e na Lei nº 10.833, de 2003, sistemática adotada pela contribuinte.
>
> Assim, efetuaremos o lançamento de ofício dos valores relativos à aplicação sobre a base de cálculo correspondente da diferença das alíquotas: 1,65% - 0,65% = 1% para a Contribuição para o PIS/Pasep e 7,6% - 4% = 3,6% para a Cofins. No Anexo XIII ao presente Relatório, relacionamos os lançamentos contábeis que comporão a base de cálculo das contribuições devidas e a tabela abaixo resume os valores a

DOCUMENTO VALIDADO

> serem lançados referentes à diferença de alíquota das verbas recebidas registradas na conta contábil 3.1.05.06.03.0005 -Contrato Manual - Rebaixa de Custo – Preventivo (valores expressos em reais):

Como visto no relatório, a empresa se insurgiu contra referida tributação *in totum*. Apenas para repisar, em síntese, considera que o desconto concedido, perante a espécie de **Fornecimento**, possui a natureza de redução de custo, sendo previsto expressamente no acordo comercial firmado junto ao fornecedor, que não depende de evento posterior à venda. Diz ser um desconto "absolutamente incondicionado", uma vez que com o objetivo de reduzir o custo de aquisição das mercadorias objeto da negociação realizada no momento da compra, *cujo desconto não se encontra destacado na nota fiscal por sigilo comercial*, não existindo qualquer obrigação ou condição de fazer por parte da Companhia.

Cita e apresenta detalhe das situações, como no caso dos contratos de fornecimento e aniversário:

> (...) Ambos (fornecimento e aniversário) **são incondicionais**, líquidos e certos, já no momento da emissão da nota fiscal. A única diferença entre os dois é que o fornecimento é calculado nota a nota e cobrado mensalmente, ao passo que o aniversário é calculado nota a nota e cobrado anualmente, todavia, tal detalhamento sequer fora abordado no acordão guerreado.
>
> Este desconto adicional (aniversário) é utilizado para as promoções de mercadorias e produtos no mês de festejo de aniversário, porém não é condicionado a nenhum fato ou contraprestação, apenas tem seu lapso de tempo para cobrança anual. Ressalta-se que seu computo e fato gerador já se dá na emissão da nota, podendo inclusive constar nela, **porém não o é por questões de sigilos comerciais**.

Não é possível a análise sem um breve histórico.

Tal tipo de situação, efetivamente, nem é exclusiva nem nova no mercado, especialmente no ramo de supermercado/hipermercado. Tais práticas foram usualmente denominadas genericamente de "RAPEL/PEDÁGIO" (imposição pelas grandes redes de supermercados de diversas exigências aos fornecedores, retribuída em dinheiro ou em mercadorias, sobre as compras que aqueles fazem dos seus produtos; melhor disposição da mercadoria dentro da loja – prateleira, publicidade, etc). A tributação desses valores tem sido questionada pelos integrantes do ramo. Era bastante comum, inclusive, anteriormente, a utilização de contas contábeis com os nomes "rapel", "pedágio", "receitas de pedágio" etc.

Ressalte-se que, de acordo com o relatório fiscal, grande parte das contas identificadas relacionadas à situação não foram submetidos à tributação, sendo que pequena parcela foram tributadas ou tributadas parcialmente. Em algumas contas examinadas, não se apurou lançamentos do período de que trata o presente processo.

A empresa registra que a prática é comum no ramo, uma vez altamente concorrencial. Visa redução de preço. A negociação é comercial e exige sigilo, não sendo

DOCUMENTO VALIDADO

Original

registrada na nota fiscal. A relação é estabelecida de antemão entre comprador e fornecedor, não dependendo de evento futuro.

De fato, não caberia aqui adentrar nos méritos ou propósitos das relações da empresa com seus fornecedores. Não caberia questionar o teor sinalagmático das relações celebradas. Interessa aqui a natureza dos valores envolvidos em relação às repercussões fiscais. Os termos utilizados não são fundamentais, sejam chamadas trade marketing, pedágio, bonificações em descontos, reduções de passivo, recuperação de custos, receita de promoção publicidade ou o que for. Interessa aqui a natureza dos valores em questão e a forma de contabilização adotada, no sentido de verificar a ocorrência de hipótese de incidência tributária.

Embora os fornecedores e contratos/acordos sejam inúmeros, assim como as operações realizadas, a prática comum é estabelecer percentuais sobre compras a serem cobrados dos fornecedores. Assim, a compra da mercadoria é feita e há um passivo com o fornecedor. Esse passivo não será integralmente pago. Os motivos, percentuais e momento da ocorrência são variados e já descritos, envolvendo aumento de vendas com redução de custo, evento de aniversário da loja, inauguração/reinauguração, variação de preços das concorrentes, aumentar volume de compras, marketing, ponto extra, entre outros. Os valores reduzem o passivo e não transitam, ou são excluídos, das contas submetidas à tributação do PIS e Cofins.

No título anterior já se abordou a tributação das contribuições em apreço na sistemática não-cumulativa, bem como a hipótese de incidência. Para acrescentar, interessa citar a definição de receita de Solon Sehn, com base na tradição de Baleeiro acerca da receita pública, e de 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 aufere, sem reservas, condicionamentos ou correspondências no passivo[3].

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).

No caso presente, na forma como opera a empresa, é difícil interpretar que não ocorra acréscimo em seu patrimônio. Há diferença óbvia na situação patrimonial entre uma empresa que recebe a remuneração dos fornecedores e outra que não recebe. **A receita corresponde ao fato modificativo aumentativo, na contabilidade**. Difere do resultado, que contrapõe o fato modificativo diminutivo. Conceitualmente, a receita difere do lucro, de fato. Mas aqui, o ganho ocorre na implementação do desconto.

[3] Sehn, Solon. Não-incidência do PIS/Pasep e da Cofins sobre reembolso e indenizações. Revista Dialética de Direito Tributário. SP, nº 162, 2009, p. 63.

DOCUMENTO VALIDADO

Original

DOCUMENTO VALIDADO

É de se pontuar que existe o benefício para os fornecedores, que não darão "desconto de graça". Isso por certo não significa dizer que os acordos que resultam redução de preço não são salutares ou necessários em um mercado competitivo. Ocorre que, em decorrência dos acordos comerciais, por certo foi auferida receita, independentemente de denominada de serviços, comissionamento de vendas, ou o que for. Resta evidente que **a empresa compradora tem efeito patrimonial positivo, o que pode ser percebido facilmente se fosse feita a comparação tanto com quem não teve o desconto, e pagou integralmente o fornecedor, quanto com quem forneceu desconto incondicional ou, de qualquer forma, registrou a compra por valor menor**.

A empresa apresentou contratos como amostragem em resposta à intimação (fls. 2287-2315). Efetivamente, constam previsões de pagamento a cada nota fiscal e explicação de motivos de desconto onde consta a observação "... não existindo qualquer obrigação ou condição de fazer por parte da Compradora". Mas também constam descrições como a de "Ponto Extra – Concessão de desconto para exposição privilegiada de mercadorias do Fornecedor", onde a contrapartida é evidente. Também há descontos que o próprio quadro de periodicidade indica que se darão "no evento", e não a cada nota.

Observa-se, também, contratos com opção de operacionalizar o desconto por pagamento do fornecedor, e não apenas compensação com o valor a pagar das notas. Por exemplo, no Contrato com Oxford Porcelanas S/A, o Quadro V indica a forma de pagamento como Depósito em Conta Corrente. Consta das observações as opções, a saber:

QUADRO V
FORMA DE PAGAMENTO
Depósito em Conta Corrente

Quadro V

> O Quadro V determina a compensação como forma padrão de pagamento do desconto, sendo ainda possível, mediante critério da COMPRADORA, ocorrer o pagamento do desconto por meio de depósito bancário, mercadoria em bonificação, desconto em duplicata ou boleto bancário.

De toda a forma, a existência de previsão contratual, mesmo que de modo alternativo, para o recebimento de boletos, em caso de não ser possível operacionalizar por descontos nas duplicatas, pode ser mencionada como elemento indicativo da reciprocidade e da relação estabelecida.

A forma e o momento da tributação decorrem da própria sistemática de relacionamento com os fornecedores adotada pela empresa, seja por questões de mercado ou outras, e que dissociou o retorno acordado com os fornecedores do momento de emissão da nota fiscal e do ingresso das mercadorias adquiridas. Como sabe-se, as aquisições efetuadas, pelo valor atestado nas notas fiscais, servirão de base de cálculo para a apuração do crédito, a ser descontado do valor da contribuição apurado com base na receita bruta. Assim, na argumentação

de simples redução de custo, o curioso é que a mercadoria adquirida é registrada pelo valor da nota fiscal, para fins de verificar a base de cálculo do crédito aproveitado da não-cumulatividade, mas que o valor de aquisição é outro, quando da operação contábil que reduz o respectivo passivo. Neste momento, não há mais vinculação com o custo na entrada, assim há repercussão sobre as receitas.

No entendimento da empresa, os descontos não dependem de evento posterior e são incondicionais. Os descontos incondicionais são redutores de custo (não contabilizada receita) e os condicionais são tratados como receitas financeiras. O desconto incondicional, por sua vez, não precisaria obrigatoriamente constar da nota fiscal.

Tal argumento não pode ser aceito. Como visto, o contribuinte obteve resultado patrimonial com a redução do passivo, ou não pagamento aos fornecedores. A forma de atuação da empresa é que fez com que o momento desse ganho fosse dissociado da compra. **Os ganhos obtidos dos fornecedores estão relacionados intrinsecamente às atividades da empresa**, sendo elemento novo e positivo sobre o patrimônio, vinculado às atividades operacionais.

A previsão da legislação é para a exclusão dos descontos incondicionais, conforme art. 1º, § 3º, inciso V.a. das Leis 10.637/02 e 10.833/03. Apenas estes são admitidos. **O desconto para ser incondicional deve estar consignado nota a nota, não se admitindo seu cálculo a partir de percentuais ou estimativas sobre um conjunto de compras ou operações**. Entende a empresa que, como existe a previsão contratual prévia, já se sabe de antemão o valor que será objeto de desconto e, desse modo, teria natureza de incondicional. Os valores já seriam de conhecimento.

Ora, se assim fosse, por que não aplicar o desconto no documento fiscal? Não pode ser usado contra o Fisco o argumento de que o desconto não possa ser aplicado por questões de sigilo comercial.

O conceito de descontos incondicionais e a necessidade de eles 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. (grifou-se).

Tal orientação vem se repetindo para as empresas, o que pode ser obtido no Perguntas e Respostas para o preenchimento da DIPJ[4]. No mesmo sentido diversos Manuais orientadores de sociedades ou institutos tributários ou contábeis, em especial com orientações para os contribuintes. Veja-se, também o Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações, da Fipecafi, 3ª edição, na página 501, onde se explica que:

> 24.2.2 Abatimentos

[4] Capítulo VIII, pergunta 06 para a DIPJ 2012: O que são descontos incondicionais? Somente são consideradas, como descontos incondicionais, as parcelas redutoras do preço de venda quando constarem da nota fiscal de venda dos bens ou da fatura de serviços e não dependerem, para sua concessão, de evento posterior à emissão desses documento.

DOCUMENTO VALIDADO

> A conta Abatimentos deve abrigar os descontos concedidos a clientes, posteriormente à entrega dos produtos, por defeitos de qualidade apresentados nos produtos entregues, ou por defeitos oriundos do transporte ou desembarque etc.
>
> Dessa forma, os abatimentos não se referem a descontos financeiros por pagamentos antecipados, que são atualmente tratados como despesas financeiras, e não incluem também descontos de preço dados no momento da venda, que são deduzidos diretamente nas notas fiscais. (...).

O contrato estabeleceu obrigações mútuas, cabendo aos fornecedores pagar valores ao comprador varejista, apartados na própria escrituração. A utilização de uma espécie de sistema de conta corrente de controle de valores com relação aos fornecedores não afeta a questão colocada no presente processo. Se os documentos fiscais escriturados não forem confiáveis para aferir a operação cairíamos em situação de forte insegurança. Por isso mesmo, a escrituração faz prova em favor da empresa. Na redação do Regulamento do Imposto de Renda (RIR - Decreto 3.000/99):

> Art.800. Os bens serão declarados discriminadamente pelos valores de aquisição em Reais, constantes dos respectivos instrumentos de transferência de propriedade ou da nota fiscal, observado o disposto nos arts. 119, § 3º, e 125 a 136 (Lei nº 9.250, de 1995, art. 25, §2º e Lei nº 9.532, de 1997, arts. 23, §3º, e 24).
>
> (...)
>
> Da Prova
>
> Art. 923. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 9º, § 1º).

Não é possível aceitar que o documento contábil/fiscal possa servir ou não para aferir os valores da operação de acordo com a conveniência. Ora, argumenta-se que reduzem o custo daquele bem adquirido, mas o crédito já foi apropriado na escrita devidamente a partir da nota fiscal. Agora seria outro o custo anterior? Há, isto sim, dissociação da implementação do desconto no tempo em relação ao documento fiscal, sendo agora ingresso de elemento novo, receita, resultado da própria forma adotada pela empresa.

A questão dos descontos dos fornecedores, repita-se, já foi discutida em outras esferas. Não interessa aqui se reflete poder das grandes redes de varejo em relação aos fornecedores, ou se, no fim, a ganhos para o consumidor. O fato é que o varejista que implementa esse modelo, claramente pagará menos imposto relativo em relação a outro comerciante que não o faça, ou que não tenha uma rede contínua de fornecedores que permita usar da prática. Não há como desviar a questão para a imposição da cadeia como um todo, pois faltariam elementos. Há clara vantagem para o contribuinte em questão em não registrar os descontos no documento fiscal.

DOCUMENTO VALIDADO

O exemplo abaixo procura mostrar o efeito do não registro da receita quando da efetivação e escrituração da receita obtida com o desconto dos fornecedores. Parte-se da origem, a compra das mercadorias para revenda. Não é o caso de discutir o crédito da não cumulatividade, uma vez que já foi registrado antes dos descontos, mas sim de clarear o ganho patrimonial, e, assim, a **receita obtida**. Caso não tributada, restaria prejudicada a aplicação do princípio da não cumulatividade e a isonomia de tratamento entre casos análogos.

Digamos, como ilustração, e por melhor visualização, que as alíquotas do PIS e Cofins somassem 10%. Veja-se o caso em que o custo de aquisição total, ao fim da operação, foi de R$ 900,00 (valor efetivamente pago aos fornecedores). Em três hipóteses equivalentes em termos financeiros: (a) uma hipótese, foi registrada a aquisição por 1.000,00, com desconto incondicional na nota fiscal de 100; (b) na segunda hipótese, o valor de aquisição foi 900; (c) na terceira, foi registrado 1.000,00 na aquisição e, posteriormente, foi registrado um desconto, reduzindo a dívida com o fornecedor para 900. Considerando vendas dos bens no valor de 1.200,00, em um modelo simples, a situação do PIS e Cofins não cumulativo poderia ser registrada como a do quadro abaixo:

	Hipótese 1 – desconto incondicional	**Hipótese 2 – Nota com valor pago**	**Hipótese 3- desconto dos fornecedores**
Valor de Aquisição	1.000,00	900,00	1.000,00
Desconto Incondicional NF	100,00		
Crédito	90,00	90,00	100,00
Valor das Vendas	1.200,00	1.200,00	1.200,00
PIS/Cofins sobre Vendas	120,00	120,00	120,00
PIS/Cofins a pagar	**30,00**	**30,00**	**20,00**

Digamos as operações de compra, desconto e venda fossem no mesmo mês. A empresa, na hipótese 3, ao operacionalizar o desconto de R$ 100,00, poderia registrar um estorno ou ajuste para reduzir o crédito em R$ 10,00 (10%), tendo em vista que havia registrado crédito sobre R$ 1.000,00, e estaria resolvida a diferença.

Caso contrário, deve-se registrar como acréscimo de **receita o valor de R$ 100,00** (com acréscimo de R$ 10,00 no valor a pagar), correspondente ao **ganho patrimonial** incorporado de forma definitiva em função de ter operado desconto com o fornecedor, seja por exposição privilegiada, divulgação do produto em propaganda, não recolhimento de produtos vencidos ou qualquer das condições estabelecidas no contrato.

DOCUMENTO VALIDADO

O conceito de receita do Decreto-Lei 1.598/1977, atualizado, já foi transcrito no item 2 deste voto. Cumpre repisar através da transcrição do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto 9.580/2018):

> TÍTULO V
>
> DA RECEITA BRUTA
>
> Art. 208. A receita bruta compreende (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12, caput):
>
> I - o produto da venda de bens nas operações de conta própria;
>
> II - o preço da prestação de serviços em geral;
>
> III - o resultado auferido nas operações de conta alheia; e
>
> IV - as receitas da atividade ou do objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas no inciso I ao inciso III do caput.

Deve-se, ainda, guardar a ideia de que a receita equivale **a um aumento da situação líquida da empresa, permanente, decorrente do seu esforço produtivo, da sua atividade empresarial**. Como visto, tal é o conceito amplo validado pelo STF para as leis que implementaram a sistemática não cumulativa das contribuições.

Em qualquer dos casos objeto de autuação, seja contrato check stand, aniversário, fornecimento, inauguração/reinauguração, ponto extra, crescimento/atingimento de compras, deve ser mantida a autuação.

Não se vislumbra diferença possível no caso das contas de "rebaixa custo", seja repressivo ou preventivo. Seja para viabilizar ou acelerar a venda, foi implementado um benefício advindo do fornecedor, desvinculado da nota fiscal em função da prática adotada. Se fosse por desconto incondicional, o custo e crédito seria menor. Para o contribuinte, o desconto, seja implementado por um depósito em conta corrente ou por redução do passivo, deverá ser registrado como receita.

Estas contas, foram classificadas pela empresa como **receitas financeiras**. Pelo já referido acima, tal classificação não poderia ser aceita.

Veja-se que mesmo o desconto puramente comercial de vendas não é receita financeira. Receita financeira é aquela decorrente de algum investimento financeiro. Pode ser uma aplicação em um fundo de investimentos, um empréstimo (mútuo) ou um pagamento antecipado. Tudo é decorrente da disponibilidade financeira e da decisão de utilizá-la em uma aplicação (lato sensu) financeira.

Tratando-se de receita de vendas aos clientes, ou decorrentes, elas deverão fazer parte da base de cálculo do regime não cumulativo, normalmente. Tais receitas, não se enquadram entre as receitas financeiras, abaixo delimitadas:

> ***Decreto nº 9.580/2018 (Novo RIR)***
>
> ***Dos outros resultados operacionais***

DOCUMENTO VALIDADO

Original

Subseção I

Das receitas e das despesas financeiras

Receitas

Art. 397. Os juros, o desconto, o lucro na operação de reporte e os rendimentos ou os lucros de aplicações financeiras de renda fixa ou variável, que tenham sido ganhos pelo contribuinte, serão incluídos no lucro operacional e, quando derivados de operações ou títulos de renda fixa com vencimento posterior ao encerramento do período de apuração, poderão ser rateados pelos períodos a que competirem (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 17, caput ; Lei nº 8.981, de 1995, art. 76, § 2º ; e Lei nº 9.249, de 1995, art. 11, § 3º).

Por fim, é relevante a decisão do STJ no REsp 1.498.326, que não conheceu do Recurso Especial, assim como reproduzir a seguinte ementa de decisão do STJ, citada em outros julgados também:

> TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. RECEITAS FINANCEIRAS (JUROS, CORREÇÃO MONETÁRIA, MULTA E ENCARGOS POR ATRASO) PROVENIENTES DE CONTRATOS DE VENDA E SERVIÇOS. RECEITAS ORIUNDAS DO EXERCÍCIO DAS ATIVIDADES EMPRESARIAIS PORQUE INERENTES AOS CONTRATOS. CONCEITO DE FATURAMENTO. INCIDÊNCIA. PRECEDENTES.
>
> A jurisprudência entende que a correção monetária e os juros, bem como multas e encargos recebidos por atraso em pagamento, decorrentes diretamente das operações realizadas pelas empresas constantes de seus objetos sociais, configuram rendimentos e devem ser considerados como um produto da venda de bens e/ou serviços. Logo, por constituírem **faturamento, base de cálculo das contribuições PIS e COFINS**, **são receitas inerentes e acessórias aos referidos contratos e devem seguir a sorte do principal**.
>
> Agravo regimental improvido.
>
> (AgRg no REsp 1.461.557/CE, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 16/9/2014, DJe 23/9/2014.) [gn].

Não submeter tais valores à incidência das contribuições fere a não cumulatividade e implica tratamento diferenciado em relação a outros revendedores com idêntico resultado financeiro ou econômico. Dessa forma, **há resultado patrimonial sem contrapartidas, observado no curso das atividades ordinárias da entidade, inexistindo hipótese para exclusão de tais valores da base de cálculo das contribuições**.

É possível citar decisões do Carf na direção dos fundamentos adotados. Veja-se

> ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS
>
> Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2009
>
> COBRANÇA DE "PEDÁGIO" VIA BONIFICAÇÃO NA FORMA DE DESCONTO. COMISSÃO DE VENDAS. RECEITA TRIBUTÁVEL.
>
> **A conhecida prática da cobrança de "pedágio" pelas grandes redes varejistas** para que passem a fazer pedidos a determinado fornecedor, acertada previamente em contrato, via bonificação na forma de desconto não constante da

DOCUMENTO VALIDADO

Original

Notas Fiscais, tem natureza, *lato sensu*, de comissionamento de vendas, sendo, portanto, **receita tributável.**

DESCONTOS COMERCIAIS PRÉ-ACORDADOS CONCEDIDOS PARA CUSTEIO INDIRETO DAS ATIVIDADES DO ADQUIRENTE. RECEITAS TRIBUTÁVEIS.

Compõem a base de cálculo da contribuição, por representarem receitas do adquirente, os descontos, não constantes das Notas Fiscais, pré-acordados em negociações com fornecedores, para custeio indireto da sua atividade operacional, o que se dá mesmo quando se pressupõe uma contraprestação, se não houver a correspondência econômica entre o valor pago e o serviço prestado.

(CSRF; Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte; Acórdão 9303-008.247 – 3ª Turma; sessão de 19/03/2019).

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 Seção do Carf, proc. 10909.001469/2005-17).

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

Período de apuração: 01/08/2008 a 31/12/2009

DESCONTOS INCONDICIONAIS. EXIGÊNCIA DE QUE CONSTEM DA NOTA FISCAL.

Os descontos incondicionais consideram-se parcelas redutoras do preço **quando constarem da nota fiscal de venda dos bens e não dependerem de evento posterior** à emissão desses documentos.

RECEITA FINANCEIRA. CONCEITO.

Receita financeira é aquela decorrente de uma aplicação (lato sensu) financeira, sendo uma das formas o pagamento antecipado. Não se enquadram nesta categoria os descontos puramente comerciais.

COBRANÇA DE "PEDÁGIO" VIA BONIFICAÇÃO NA FORMA DE DESCONTO. COMISSÃO DE VENDAS. RECEITA TRIBUTÁVEL.

A conhecida prática da cobrança de "pedágio" pelas grandes redes varejistas para que simplesmente passem a fazer pedidos (em qualquer quantidade, à sua revelia) a determinado fornecedor, acertada previamente em contrato, via

DOCUMENTO VALIDADO

bonificação na forma de desconto não constante da Notas Fiscais, tem natureza, lato sensu, de comissionamento de vendas, sendo, portanto, receita tributável.

DESCONTOS COMERCIAIS PRÉ-ACORDADOS CONCEDIDOS PARA CUSTEIO INDIRETO DAS ATIVIDADES DO ADQUIRENTE. RECEITAS TRIBUTÁVEIS.

Compõem a base de cálculo da contribuição, por representarem receitas do adquirente, os descontos, não constantes das Notas Fiscais, pré-acordados em negociações com fornecedores, para custeio indireto (em explícita opção, prevista em contrato, ao direto, em dinheiro) da sua atividade operacional, o que se dá mesmo quando se pressupõe uma contraprestação, se não houver a necessária correspondência econômica entre o valor pago e o serviço prestado.

ACORDO DE NÃO-DEVOLUÇÃO DE MERCADORIAS IMPRESTÁVEIS PARA A VENDA. CONTRATO DE SEGURO. PRÊMIO. RECEITA TRIBUTÁVEL.

Os descontos concedidos em troca do compromisso do comprador de não exigir do fornecedor, até certo limite, indenização pelas mercadorias em estoque defeituosas/danificadas, **são tributáveis**, pois têm natureza de prêmio de seguro.

(Acórdão 9903-005.849; sessão de 17/10/2017; 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF, proc. 11080.736093/2012-94). (grifou-se).

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

Período de apuração: 01/03/2004 a 31/12/2005 DESCONTO INCONDICIONAL. CONCEITO.

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

RECEITA FINANCEIRA. CONCEITO.

Receita financeira é aquela decorrente de uma aplicação (lato sensu)

financeira, sendo uma das formas o pagamento antecipado. Não se enquadram nesta categoria as decorrentes da atividade empresarial definida no objeto social da contribuinte, tais como os descontos e bonificações relativos ao comércio das mercadorias.

RECEITA. CONCEITO.

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

(Acórdão 9903-010.101; sessão de 11/02/2020; 3ª Turma, Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF, proc. 16682.720467/2013-19).

DOCUMENTO VALIDADO

> ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)
>
> Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2007
>
> DESCONTO INCONDICIONAL. CONCEITO.
>
> **Descontos incondicionais são parcelas redutoras do preço de vendas, apenas quando constarem da nota fiscal** de venda dos bens ou da fatura de serviços, e não dependerem de evento posterior à emissão desses documentos.
>
> RECEITA. CONCEITO.
>
> **Receita** é o ingresso bruto de benefícios econômicos durante o período observado no curso das atividades ordinárias da entidade, decorrentes do seu objeto social, e que resultam no aumento do seu patrimônio líquido, exceto os aumentos de patrimônio líquido relacionados às contribuições dos proprietários. Neste conceito **enquadram-se os descontos obtidos juntos a fornecedores,** decorrentes das práticas de pedágio ou "rappel", devidas aos descontos obtidos e às mercadorias bonificadas.
>
> (CSRF; Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte; Acórdão 9303-013.807 – 3ª Turma; sessão de 15/03/2023)
>
> (grifou-se).

A empresa argumenta também que, caso mantida a tributação dos descontos da conta de Marketing como receitas, os dispêndios devem ser deduzidos como créditos. O que foi descontado seria reembolso das despesas. Apresenta o extrato da conta contábil de despesa com marketing.

Há jurisprudência do Carf em desfavor do pleiteado:

> Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep
>
> Período de apuração: 01/01/2017 a 31/12/2019
>
> (...)
>
> DESCONTO INCONDICIONAL. CONCEITO.
>
> Descontos incondicionais são parcelas redutoras do preço de vendas, apenas quando constarem da nota fiscal de venda dos bens ou da fatura de serviços, e não dependerem de evento posterior à emissão desses documentos.
>
> NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. COMÉRCIO VAREJISTA.
>
> Somente há insumos geradores de créditos da não cumulatividade da Cofins nas atividades de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviços a terceiros. Para fins de apuração de créditos da contribuição, não há insumos na atividade de revenda de bens, notadamente porque a esta atividade foi reservada a apuração de créditos em relação aos bens adquiridos para revenda.

DOCUMENTO VALIDADO

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

(...)

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. DESPESAS DE MARKETING

As despesas de marketing não geram direito a crédito da Cofins, em razão de não configurarem insumos nem se enquadrarem em qualquer outra hipótese de creditamento prevista em lei que permita o enquadramento dessas despesas.

(...)

(Acórdão 3402-012.371; sessão de 28/11/2024; 2ª Turma, 4ª Câmara, 3ª Seção do Carf; processo 11000.727904/2021-35).

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2011

VERBA DE **PROPAGANDA COOPERADA**. DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. IMPOSSIBILIDADE. DESCONTO INCONDICIONAL.

Os descontos incondicionais concedidos posteriormente e que não constavam discriminados nas Notas Fiscais não podem ser excluídos das receitas auferidas.

BASE DE CÁLCULO. BONIFICAÇÕES. DESCONTO INCONDICIONAL.

As bonificações, sejam concedidas mediante abatimento de preço, em mercadorias, ou ainda em moeda enquanto "rebaixe de preço", somente terão o valor correspondente excluído, na determinação da base de cálculo das contribuições para o PIS/Pasep e da Cofins, quando revestirem a forma de desconto concedido incondicionalmente.

(...)

(Acórdão 3401-006.208; sessão de 22/05/2019; 1ª Turma, 4ª Câmara, 3ª Seção do Carf; processo 10480.726349/2015-68).

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2009

(...)

DESCONTOS COMERCIAIS PRÉ-ACORDADOS CONCEDIDOS PARA CUSTEIO INDIRETO DAS ATIVIDADES DO ADQUIRENTE. RECEITAS TRIBUTÁVEIS.

DOCUMENTO VALIDADO

> **Compõem a base de cálculo da contribuição, por representarem receitas do adquirente, os descontos, não constantes das Notas Fiscais, pré-acordados em negociações com fornecedores**, para custeio indireto da sua atividade operacional, o que se dá mesmo quando se pressupõe uma contraprestação, se não houver a correspondência econômica entre o valor pago e o serviço prestado.
>
> (CSRF; Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte; Acórdão 9303-008.247 – 3ª Turma; sessão de 19/03/2019).
>
> (grifos nossos)

O último acórdão já havia sido citado antes, em maior extensão.

A empresa ressalta que os serviços de marketing e propaganda estão previstos no objeto social da Contribuinte, conforme consta no item "n", do art. 2º, parágrafo 1º, do estatuto social, acostado ao Anexo I, da Impugnação manejada. Com efeito, além da atividade de comércio varejista, do ramo de supermercado, em que atua, incluem-se um grande rol de atividades entre as quais a publicidade em geral.

Assim, por um lado, o contribuinte estaria apenas se reembolsando das despesas para os fornecedores, por outro, teria créditos caso consideradas as receitas de propaganda e marketing. Existe, de fato, dispositivo que prevê a primeira situação, porém direcionado às agências de publicidade e propaganda, o que não é o caso, a saber:

> Lei 10.925/2004
>
> Art. 13. O disposto no parágrafo único do art. 53 da Lei nº 7.450, de 23 de dezembro de 1985, **aplica-se na determinação da base de cálculo da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS das agências de publicidade e propaganda**, sendo vedado o aproveitamento do crédito em relação às parcelas excluídas. (Vide Lei Complementar nº 214, de 2025)
>
> Lei 7.450/1985
>
> Art 53 - Sujeitam-se ao desconto do imposto de renda, à alíquota de 5% (cinco por cento), como antecipação do devido na declaração de rendimentos, as importâncias pagas ou creditadas por pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas: (Vide Lei nº 9.064 de 1995)
>
> I - a título de comissões, corretagens ou qualquer outra remuneração pela representação comercial ou pela mediação na realização de negócios civis e comerciais;
>
> II - por **serviços de propaganda e publicidade**.
>
> Parágrafo único - **No caso do inciso II deste artigo, excluem-se da base de cálculo as importâncias pagas diretamente ou repassadas a empresas de rádio, televisão, jornais e revistas,** atribuída à pessoa jurídica pagadora e à beneficiária responsabilidade solidária pela comprovação da efetiva realização dos serviços.
>
> (gn).

DOCUMENTO VALIDADO

A empresa cita julgado do Carf em seu favor, para creditamento das despesas de marketing e propaganda:

> Igualmente, há de se dar o devido destaque ao caso do processo da empresa Ricardo Eletro (PAF 10540.721182/2016-78), julgado em 29/01/2020, pela 2ª Turma da 3ª Câmara da 3ª Seção do Carf, que foi amplamente noticiada[1 2] decidiu manter a decisão favorável ao contribuinte da 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) de Juiz de Fora, de modo a confirmar que a verba utilizada para fomentar ações de marketing e propaganda, por serem essenciais à atividade da empresa devem gerar direito à créditos tributários de PIS/COFINS.

Há decisões também em contrário, como visto. No julgado citado, o Carf manteve a decisão da DRJ que concedeu os créditos. Ressalte-se que, no caso, os créditos haviam sido glosados. Também que, na decisão citada, se seguiu o mesmo entendimento aqui adotado quanto aos descontos dos fornecedores. É possível considerar que existe fundamento ao pleito, de modo geral. Entretando, uma vez que o contribuinte não submeteu as receitas à sistemática não cumulativa e não escriturou os créditos, deveria ter oferecido comprovação minudente da relação entre os descontos dos fornecedores e os gastos. Não se estaria falando, aqui, de todos os gastos da rede em propaganda e marketing, mas sim de uma atividade acessória da comerciante.

A empresa apresentou no Anexo III da impugnação o Demonstrativo de Resultados do Exercício de 2017, em que consta a conta e as despesas para o ano. Porém, deveria existir uma escrituração em separado ou, pelo menos, demonstrativos indicando quais despesas se vinculam aqueles valores descontados ou cobrados dos fornecedores. Não se está tratando de todas as despesas de publicidade e marketing, mas sim das alegadas despesas relacionadas às receitas dos serviços em questão.

O apresentado não permite aferir créditos ou justifica uma diligência.

Com relação aos **ajustes de acréscimo de crédito em relação aos acordos comerciais, segue-se a mesma linha**. O recorrente informa que realizou ajustes em função das receitas em questão não serem tributadas, tidas por desconto incondicional. A situação já foi apreciada acima. Como a receita deve ser tributada, tais ajustes são indevidos.

É de se citar Acórdãos do Carf na mesma direção:

> 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

DOCUMENTO VALIDADO

Original

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 Seção do Carf, proc. 10909.001469/2005-17). (grifou-se).

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

Período de apuração: 01/08/2008 a 31/12/2009

DESCONTOS INCONDICIONAIS. EXIGÊNCIA DE QUE CONSTEM DA NOTA FISCAL.

Os descontos incondicionais consideram-se parcelas redutoras do preço **quando constarem da nota fiscal de venda dos bens e não dependerem de evento posterior** à emissão desses documentos.

RECEITA FINANCEIRA. CONCEITO.

Receita financeira é aquela decorrente de uma aplicação (lato sensu) financeira, sendo uma das formas o pagamento antecipado. Não se enquadram nesta categoria os descontos puramente comerciais.

COBRANÇA DE "PEDÁGIO" VIA BONIFICAÇÃO NA FORMA DE DESCONTO. COMISSÃO DE VENDAS. RECEITA TRIBUTÁVEL.

A conhecida prática da cobrança de "pedágio" pelas grandes redes varejistas para que simplesmente passem a fazer pedidos (em qualquer quantidade, à sua revelia) a determinado fornecedor, acertada previamente em contrato, via bonificação na forma de desconto não constante da Notas Fiscais, tem natureza, lato sensu, de comissionamento de vendas, sendo, portanto, receita tributável.

DESCONTOS COMERCIAIS PRÉ-ACORDADOS CONCEDIDOS PARA CUSTEIO INDIRETO DAS ATIVIDADES DO ADQUIRENTE. RECEITAS TRIBUTÁVEIS.

Compõem a base de cálculo da contribuição, por representarem receitas do adquirente, os descontos, não constantes das Notas Fiscais, pré-acordados em negociações com fornecedores, para custeio indireto (em explícita opção, prevista em contrato, ao direto, em dinheiro) da sua atividade operacional, o que se dá mesmo quando se pressupõe uma contraprestação, se não houver a necessária correspondência econômica entre o valor pago e o serviço prestado.

ACORDO DE NÃO-DEVOLUÇÃO DE MERCADORIAS IMPRESTÁVEIS PARA A VENDA. CONTRATO DE SEGURO. PRÊMIO. RECEITA TRIBUTÁVEL.

Os descontos concedidos em troca do compromisso do comprador de não exigir do fornecedor, até certo limite, indenização pelas mercadorias em estoque defeituosas/danificadas, **são tributáveis**, pois têm natureza de prêmio de seguro.

(Acórdão 9903-005.849; sessão de 17/10/2017; 3ª Turma, Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF, proc. 11080.736093/2012-94). (grifou-se).

DOCUMENTO VALIDADO

Vê-se, assim, que tais abatimentos não se confundem com descontos incondicionais, pois estes são concedidos no momento da venda e constam dos documentos fiscais. Repise-se, mais uma vez, que, na sistemática não-cumulativa, as compras, notas fiscais, servem de base para a apuração de créditos. Tais valores, em todos os casos/acordos contemplados na autuação são tributáveis pelo PIS e Cofins, como receitas da atividade operacional.

4 DOS ERROS NAS BASES DE CÁLCULO DOS ACORDOS COMERCIAIS

A empresa alega erro em 3 (três) contas tributadas pela fiscalização. Apresenta os valores das diferenças de saldo nas contas: 3.1.05.0.01.0001 – Contrato Automático – Fornecimento; 3.1.05.06.02.0001 – Contrato Manual – Fornecimento; e 3.1.05.06.03.0003 – Contrato Manual – Marketing.

A alegação foi um dos objetos da diligência realizada pela DRJ, tendo constado na resolução:

> - A autoridade lançadora aprecie a alegação da impugnante sobre erro na definição da base de cálculo do lançamento, em virtude de eventual desconsideração de lançamentos de estorno referente a operações canceladas;

A autoridade fiscal assim expôs no relatório de diligência:

> Relativamente à afirmação de que a fiscalização desconsiderou os estornos decorrentes de operações canceladas, verifica-se que esta não corresponde à realidade, já que praticamente a totalidade dos estornos foram considerados. Ante tal alegação, e em atendimento à solicitação trazida pela DRJ03, revisamos os lançamentos que compuseram a base de cálculo lançada a título de receitas de acordos comerciais e verificamos que os seguintes lançamentos compuseram indevidamente o débito lançado, muito provavelmente devido ao erro na grafia do histórico do lançamento:

Anexo do Relatório Ação Fiscal	Código da Conta Contábil	Descrição da Conta Contábil	Data do Lançamento	Histórico do Lançamento	Valor (R$)
IV	3.1.05.06.01.0001	Contrato Automático - Fornecimento	31/03/2016	Referente a Referente a ;#006estrono_mar_16	2.007.306,28
XI	3.1.05.06.03.0003	Contrato Manual - Marketing	31/03/2016	Referente a Referente a ;#006etorno_mar_16	7.839,42
				Total do valor a ser descontado do lançamento em março/2016	**2.015.145,70**

> Por meio do Termo de Intimação Fiscal nº 003 – Diligência (fls. 4.390 a 4.392), questionamos o interessado sobre a eventual existência de outros lançamentos, dentre aqueles que compuseram os Autos de Infração questionados (Anexos III ao XI do Relatório de Ação Fiscal), além dos indicados no quadro acima, que representem estornos e cujos históricos não indicaram se tratar de cancelamento de operação. Entretanto, o contribuinte não apresentou resposta ao Termo referido.
>
> Assim, os valores acima deverão ser excluídos do lançamento aqui tratado

DOCUMENTO VALIDADO

Vê-se que na intimação da fiscalização constou o pedido para identificar os lançamentos de estorno e apresentar documentação.

A empresa em sua resposta informou o resumo das diferenças e argumentos apresentados na impugnação. Também traz aos autos em arquivo não paginável o Razão de cada conta contábil, com o fim de demonstrar o saldo acumulado do período.

No recurso, a empresa segue a mesma linha, se insurgindo contra a adoção do que seriam "dois pesos e duas medidas". Assim expressa no recurso:

> Veja que, a Contribuinte traz aos autos os arquivos não paginàveis já anexados nestes autos, com o Razão de cada conta contábil acima mencionada, com a demonstração do saldo acumulado do período. E sendo assim, diferente do exposto pelo Agente Lançador, o Razão das contas contábeis se mostra mais que suficiente para comprovar a insubsistência da base de cálculo do lançamento realizado pela fiscalização, ao **passo que, para fins de apuração do suposto crédito tributário devido, a autoridade fiscal utilizou tão somente a contabilidade da empresa**.
>
> Isto é, não pode existir dois pesos e duas medidas com o fito de privilegiar o Agente Fiscal, de modo que, se o Fisco utilizou como suporte probatório apenas a contabilidade da empresa, no mesmo sentido (ou seja, com o mesmo parâmetro), a contribuinte demonstrou de forma pormenorizada que **o método utilizado pelo fiscal estava eivado de vício**, e isso precisa ser considerado, e não afastado como fez a DRJ julgadora ponderando que a empresa produzisse uma prova diabólica para que só assim, seus argumentos fossem considerados

Como indica o relatório de diligência fiscal, adotado pela DRJ, o lançamento a crédito corresponde aos descontos dos fornecedores.

As contrapartidas a débito poderiam ser estornos, ao inverso, por exemplo, de erros nos lançamentos, ou outras transferências entre contas. Uma vez identificado que os valores lançados a crédito nas contas não foram reconhecidos como receitas, caberia à recorrente comprovar o fato modificativo alegado, demonstrando do que se tratava.

5 AJUSTES DE ACRÉSCIMO DE CRÉDITOS: Créditos extemporâneos

A empresa se creditou de ajustes de acréscimos de crédito nos Blocos M100 e M500 da EFD-Contribuições, dentre eles muitos nos quais a descrição constava apenas "Tese Despesas e Insumos". Os créditos apresentados se referiam a aquisições ocorridas em período pretérito de 2011 e 2012.

A empresa assim se justifica no recurso voluntário:

> Importante fazermos o caminho traçado na impugnação, a fim de bem relembrarmos que a Contribuinte, após intimação pelo Fisco, apresentou planilha com a composição de créditos, com a identificação de rubricas sob o termo

DOCUMENTO VALIDADO

> "SIMPLES", em março de 2016 relativos às compras de produto alíquota zero, realizadas nos meses de maio e junho de 2011, efetuadas de fornecedores optantes pelo Simples Nacional.
>
> (...)
>
> Portanto, o primeiro ponto a ser elucidado de forma insistente **é que a Contribuinte comprovou a existência do direito creditório**.
>
> (...)
>
> Ora, a glosa dos referidos créditos deu-se de maneira completamente indevida, uma vez que, restou demonstrado durante a fiscalização, pela própria Receita Federal que apurou através dos comprovantes de transferências para os fornecedores optantes do SIMPLES, **a existência dos créditos tomados e compensados pelo contribuinte.**
>
> (...)
>
> Em que pese o lapso temporal, inexiste qualquer previsão ou vedação para a compensação em momento posterior ao da aquisição. Inclusive, a 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), tem-se posicionado quanto à inexistência de necessidade de retificação do Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais (Dacon) e/ou da Escrituração Fiscal Digital Contribuições (EFD Contribuições) de períodos anteriores.
>
> (...)
>
> Contudo, persistimos no argumento já delineado, por se tratar de períodos decaídos, por certo que a Contribuinte sequer teria a obrigação de mantê-los arquivados e organizados, contudo, na busca pelo melhor atendimento à fiscalização solicitou acréscimo de prazo para apresentação de documentos, já que necessitaria revolver seu acervo físico de registros contábeis de 5 (cinco anos).

Por variados motivos não cabe prover o pleito da empresa.

Primeiro, **como a apuração dos créditos para ressarcimento ou dedução depende, no mais dos casos, da prévia confrontação entre créditos e débitos dentro do período de apuração, inevitável é que o reconhecimento do direito creditório deva se dar por períodos de apuração**. Importa destacar que o trimestre de apuração tem influência no rateio dos dispêndios passíveis de consideração na base de cálculo dos créditos. Tais disposições são encontradas, de forma clara, nas instruções normativas que regularam a matéria (IN SRF 600/2005, IN RFB 900/2008, IN RFB 1.300/2012, IN RFB 1.717/2017 e seguintes). A legislação se reporta, para fins de determinação do crédito, **ao mês de aquisição** do bem ou serviço **ou mês em que a despesa for incorrida**, e, caso o crédito não seja aproveitado no próprio mês de sua apuração, poderá sê-lo nos seguintes.

O cerne da questão não é o momento em que o crédito é utilizado, mas sim para qual período ele é apurado. A utilização do saldo de créditos de meses anteriores é uma

DOCUMENTO VALIDADO

faculdade da contribuinte, não podendo a autoridade fiscal incluir tais créditos, de ofício, em um Perdcomp que versou unicamente a respeito dos créditos de um período de apuração específico. Ou seja, os arts. 3º, § 4º, das Leis nº 10.637/2002, e 10.833/2003, permitem que um crédito já apurado em um determinado mês, e não utilizado, possa ser aproveitado em meses posteriores. Porém, não permite que se aproveite um crédito não apurado no mês incorrido, para escrituração direta em outro período de apuração. No caso, a escrituração foi realizada como ajuste, dispensando a alimentação das correspondentes notas fiscais.

Importa observar o comando presente no art. 74, § 14, da Lei nº 9.430/1996, a saber:

> Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.
>
> (...)
>
> § 14. A Secretaria da Receita Federal - SRF disciplinará o disposto neste artigo, inclusive quanto à fixação de critérios de prioridade para apreciação de processos de restituição, de ressarcimento e de compensação.

É de se pontuar, também, a questão relativa à obrigatoriedade dos contribuintes de apresentação de obrigações acessórias definidas pelo órgão fazendário, nos termos consignados nos artigos 113 e 115 do Código Tributário Nacional (CTN)[5].

Antes, deveria o controle ser feito pelo interessado através do Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais (Dacon), instituído pela Instrução Normativa SRF nº 387, de 20 de janeiro de 2004. O Dacon retificador seria obrigatório para a situação, atendendo ao art. 11 da IN SRF 590/2005. Após, o controle passou para a EFD-Contribuições que, conforme disciplina a IN RFB nº 1.252/2012 (que revogou a IN RFB 1.015/2010), em relação às pessoas jurídicas sujeitas à tributação do Imposto sobre a Renda com base no Lucro Real, restando obrigatória em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2012. Na EFD-Contribuições, os esclarecimentos e ajuda já firmavam a necessidade de retificação da escrituração a cujo período se refere o crédito. Com a extinção do DACON pela Instrução Normativa RFB nº 1.441, de 20/01/2014, a partir de 01/01/2014 o controle dos créditos permaneceu na EFD-Contribuições, a

[5] Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.
§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.
§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.
§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.
(...)
Art. 115. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.

DOCUMENTO VALIDADO

qual **também previu a retificação da referida escrituração fiscal digital para alteração dos créditos**:

> Art. 11. **A EFD-Contribuições**, entregue na forma desta Instrução Normativa, **poderá ser substituída**, mediante transmissão de novo arquivo digital validado e assinado, para inclusão, alteração ou exclusão de documentos ou operações da escrituração fiscal, ou **para efetivação de alteração nos registros representativos de créditos e contribuições e outros valores apurados**.
>
> § 1º O arquivo retificador da EFD-Contribuições poderá ser transmitido até o último dia útil do ano-calendário seguinte a que se refere a escrituração substituída.
>
> § 1º **O direito de o contribuinte pleitear a retificação da EFD-Contribuições extingue-se em 5 (cinco) anos contados do 1º (primeiro) dia do exercício seguinte àquele a que se refere a escrituração substituída**. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1387, de 21 de agosto de 2013)
>
> § 2º **O arquivo retificador da EFD-Contribuições não produzirá efeitos quanto aos elementos da escrituração, quando tiver por objeto**:
>
> I - reduzir débitos de Contribuição:
>
> a) cujos saldos a pagar já tenham sido enviados à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) para inscrição em Dívida Ativa da União (DAU), nos casos em que importe alteração desses saldos;
>
> b) cujos valores apurados em procedimentos de auditoria interna, relativos às informações indevidas ou não comprovadas prestadas na escrituração retificada, já tenham sido enviados à PGFN para inscrição em DAU; ou
>
> c) cujos valores já tenham sido objeto de exame em procedimento de fiscalização;
>
> II - alterar débitos de Contribuição em relação aos quais a pessoa jurídica tenha sido intimada de início de procedimento fiscal; e
>
> III - **alterar créditos de Contribuição objeto de exame em procedimento de fiscalização ou de reconhecimento de direito creditório de valores objeto de Pedido de Ressarcimento ou de Declaração de Compensação.**
>
> § 3º A pessoa jurídica poderá apresentar arquivo retificador da escrituração, em atendimento a intimação fiscal e nos termos desta, para sanar erro de fato: (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1387, de 21 de agosto de 2013)
>
> I - na hipótese prevista no inciso II do § 2º, havendo recolhimento anterior ao início do procedimento fiscal, em valor superior ao escriturado no arquivo original, desde que o débito tenha sido também declarado em DCTF; e (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1387, de 21 de agosto de 2013)
>
> II - na hipótese prevista no inciso III do § 2º, decorrente da não escrituração de operações com direito a crédito, ou da escrituração de operações geradoras de

DOCUMENTO VALIDADO

> crédito em desconformidade com o leiaute e regras da EFD-Contribuições. (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1387, de 21 de agosto de 2013)
>
> § 4º **A pessoa jurídica que transmitir arquivo retificador da EFD-Contribuições, alterando valores que tenham sido informados na Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF), deverá apresentar, também, DCTF retificadora, observadas as disposições normativas quanto à retificação desta**." (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1387, de 21 de agosto de 2013) (Destaques acrescidos) (gn).

Os dispositivos não extrapolam ou ferem nenhum dispositivo legal, estando em consonância com o art. 74 da Lei 9.430/1996, já citado.

Desta forma, cabe ao contribuinte manter controle de todas as operações que influenciem a apuração do valor devido das contribuições e dos respectivos créditos a serem descontados, informando seus débitos e créditos de forma a permitir que os valores respectivos sejam objeto de verificação e comprovação, se caso.

O "Perguntas e Respostas" da EFD-Contribuições também registra (consulta feita em 20/05/2024, *http://sped.rfb.gov.br/arquivo/show/3024*):

> 90) Como informar um crédito extemporâneo na EFD-CONTRIBUIÇÕES?
>
> O crédito extemporâneo deverá ser informado mediante a retificação da escrituração cujo período se refere o crédito. As empresas devem observar os seguintes procedimentos:
>
> 1. Retificar a EFD-Contribuições do correspondente período de apuração, para constituir os créditos decorrentes de documentos não considerados na apuração inicial. Os saldos de créditos das EFDs-Contribuições dos meses posteriores à constituição do crédito devem ser retificados para evidenciar o novo crédito, nos registros 1100 (PIS/Pasep) e 1500 (Cofins);
>
> 2. Retificar a DIPJ/ECF, para ajustar o custo/despesa considerado na apuração do lucro líquido, caso os documentos fiscais não considerados na apuração de crédito na EFD-Contribuições original tenham sido computados pelo seu valor bruto;
>
> 3. Retificar a DCTF, caso seja apurado valor suplementar de PIS, Cofins, IRPJ e de CSLL a recolher, decorrente do ajuste referido nos itens acima.
>
> Procedimento semelhante deverá ser adotado com relação aos períodos anteriores à obrigatoriedade da EFD-Contribuições, qual seja, retificação do DACON, DIPJ e DCTF, quando for o caso. Atentar para o fato que a retificação de DACON pode também ensejar ainda a retificação da EFD-Contribuições de períodos posteriores.

Em decisões recentes, a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) do Carf dispôs:

> EMENTA:

DOCUMENTO VALIDADO

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

Período de apuração: 01/07/2006 a 30/09/2006

.....

ENERGIA ELÉTRICA. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. DACON NÃO RETIFICADO. APROVEITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

O aproveitamento de créditos extemporâneos está condicionado à apresentação dos Demonstrativos de Apuração de Contribuições Sociais (Dacon) retificadores dos respectivos trimestres, demonstrando os créditos e os saldos credores trimestrais, bem como das respectivas Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) retificadoras.

(CSRF 3ª. Turma; Processo: 10925.905144/2010-66; Sessão 16/10/2019). (gn).

EMENTA:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2009

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. DACON NÃO RETIFICADO. APROVEITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

O aproveitamento de créditos extemporâneos está condicionado à apresentação dos Demonstrativos de Apuração (DACON) retificadores dos respectivos trimestres, **demonstrando os créditos e os saldos credores trimestrais**, bem como das respectivas Declarações de Débitos e Créditos (DCTF) retificadoras. (gn).

(CSRF 3ª. Turma; Processo: 11080.725590/2010-31; Sessão 13/04/2022).

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

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2006

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. DACON NÃO RETIFICADO. APROVEITAMENTO. **IMPOSSIBILIDADE**.

O aproveitamento de **créditos extemporâneos** está **condicionado** à apresentação dos Demonstrativos de Apuração (DACON) **retificadores** dos respectivos trimestres, demonstrando os créditos e os **saldos credores trimestrais**. (gn).

(CSRF 3ª. Turma; Processo: 10783.720619/2011-99; Sessão 14/03/2024).

Não obstante a empresa cite decisão da CSRF pela possibilidade de apropriação dos créditos, a jurisprudência mais recente se consolidou em sentido contrário.

DOCUMENTO VALIDADO

Segundo, cabe ao contribuinte guardar a devida comprovação. Nesse ponto, a decisão da DRJ parece suficiente:

> Conforme dispõe o art. 15 do Decreto nº 70.235, de 1972, é na impugnação/manifestação de inconformidade que o sujeito passivo expõe suas razões de fato e de direito, instruindo-a com os documentos que comprovem suas alegações. A produção posterior de provas somente é admissível em casos específicos e devidamente comprovados, de acordo com o que determina a legislação processual administrativa, nos §§ 4º e 5º do art. 16 do mesmo Decreto.
>
> Não consta nos §§ 4º e 5º do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972 a possibilidade de produção posterior de provas motivada pela extensa quantidade de documentos ou diante do lapso de tempo entre a data dos documentos e o momento de apresentação deles como prova de um direito alegado. Tratando-se de direito creditório (aproveitamento de saldo creditório não utilizado em período anterior), cabe ao contribuinte a guarda dos documentos que embasaram o crédito, assim como a comprovação de não utilização da totalidade do crédito em períodos subsequentes aos da apuração, ainda que transcorrido o prazo decadencial concernente ao período em que apurado o crédito.
>
> Ademais, ainda que se admitisse a juntada posterior de demonstrativos e documentos tendentes à comprovação da regularidade dos créditos extemporâneos aproveitados pelo contribuinte, compulsando os autos, não se identificou a juntada desses documentos. Assim, improcedente o pleito do contribuinte quanto à glosa de créditos extemporâneos.

A empresa indica que comprovou transferência para fornecedores do Simples e a própria Receita Federal apurou a existência das transferências.

Sobre o crédito, eventualmente, embora careça de explicação, a referência pode estar na Solução de Consulta Cosit/RFB nº 58/2016. A ementa da referida SC é a seguinte:

> ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins
>
> EMENTA: SUSPENSÃO DO PAGAMENTO. ALÍQUOTA ZERO. SIMPLES NACIONAL. INAPLICABILIDADE.
>
> A suspensão do pagamento da Cofins prevista no art. 32, I, da Lei nº 12.058, de 2009, e no art. 54, III, da Lei nº 12.350, de 2010, bem como a alíquota zero da referida contribuição prevista no art. 1º, XIX, da Lei nº 10.925, de 2004, são inaplicáveis a pessoas jurídicas optantes pelo Simples Nacional.
>
> AQUISIÇÕES DE BENS DE PESSOA JURÍDICA OPTANTE PELO SIMPLES NACIONAL. APURAÇÃO DE CRÉDITOS. POSSIBILIDADE.
>
> As pessoas jurídicas sujeitas ao regime de apuração não cumulativa da Cofins, observadas as vedações previstas e demais disposições da legislação aplicável, podem apurar créditos referentes às aquisições de bens de pessoas jurídicas optantes pelo Simples Nacional.

DOCUMENTO VALIDADO

> DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 24; Lei nº 10.925, de 2004, art. 1º, XIX; Lei nº 12.058, de 2009, arts. 32 e 34; Lei nº 12.350, de 2010, arts. 54 e 56; Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 15, de 26 de setembro de 2007.

Igual é o texto para o PIS. Nos fundamentos, assim consta:

> Assim, ao tempo da consulta, de fato havia o direito ao crédito presumido quando, por exemplo, os produtos classificados nos códigos 02.01, 02.02, 02.03 e 02.07 da Tipi (carne bovina fresca ou refrigerada; carne bovina congelada; carne suína fresca, refrigerada ou congelada; e carnes e miudezas comestíveis das aves da posição 01.05, frescas, refrigeradas ou congeladas, respectivamente) eram adquiridos com suspensão do pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, já que a revenda dessas carnes era tributada normalmente. Desde 8 de março de 2013, porém, o supermercado revende esses produtos com alíquota 0 (zero), não mais havendo se falar em direito a crédito presumido.
>
> (...)
>
> As pessoas jurídicas sujeitas ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, observadas as vedações previstas e demais disposições da legislação aplicável, podem apurar créditos referentes às aquisições de bens de pessoas jurídicas optantes pelo Simples Nacional

Instado a comprovar, contribuinte apresentou uma parte de notas fiscais, uma parte de pagamentos aos fornecedores e outra parte não logrou êxito na comprovação. No caso, foi constatado aproveitamento de créditos nessas condições também em períodos anteriores, o que reforça a necessidade da devida apuração por período de apuração, refazendo o declarado.

Por fim, recentemente, foi publicada a súmula Carf na mesma direção:

> SÚMULA CARF Nº 231
>
> Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em sessão de 05/09/2025 – vigência em 16/09/2025
>
> O aproveitamento de créditos extemporâneos da contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS exige a apresentação de DCTF e DACON retificadores, comprovando os créditos e os saldos credores dos trimestres correspondentes.

Assim, deve ser negado provimento ao recurso voluntário com relação aos créditos extemporâneos.

6 CRÉDITOS DAS CONTRIBUIÇÕES: Glosas

A empresa desistiu do litígio com relação aos créditos com base na depreciação de bens do ativo imobilizado (Anexos XXI a XXXVII do relatório fiscal).

DOCUMENTO VALIDADO

Assim como constou na peça recursal, cabem algumas observações sobre o conceito de insumos das contribuições, o que será feito de modo bem objetivo.

6.1 CONCEITO DE INSUMOS

Cumpre uma digressão inicial sobre o conceito de insumo a ser utilizado, uma vez que abordado tanto na decisão de primeiro grau quanto no recurso. É de se delimitar, então, o que se entende por insumo, nos termos da legislação de regência. Em sua origem, a sistemática da não cumulatividade do PIS e da Cofins estava basicamente regrada no art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, que tratam sobre quais créditos poderão ser descontados, inclusive dos bens e serviços utilizados como insumos. As previsões legais foram disciplinadas, no âmbito da RFB, inicialmente, pelas Instruções Normativas, nºs 247/2002, 358/2003 e 404/2004.

Mais recentemente, o julgamento do Superior Tribunal de Justiça (STJ) no Recurso Especial **(REsp) nº 1.221.170/PR**, submetido à sistemática dos recursos repetitivos de que tratam os arts. 1.036 e seguintes do NCPC, fixou entendimento aplicável à matéria. Em tal julgado, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) assentou as seguintes teses "*(a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte*".

O entendimento fixado pelo STJ foi **intermediário** entre o adotado pela RFB em suas instruções normativas e o pleiteado por muitas empresas. Assim, não se poderia limitar os créditos aos gastos com o aplicado diretamente na fabricação, bem como ao que sofre desgaste na produção. Tampouco, por outro lado, abrangeria gastos necessários à manutenção da atividade empresarial, mas sim os dispêndios vinculados ao processo produtivo apenas, em suas fases, afastando outras despesas. Ou seja, não é o conceito adotado para o IPI. Tampouco para o IRPJ.

Após, foram publicados a Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF e o Parecer Normativo (PN) Cosit/RFB nº 05, de 17/12/2018. Este esclareceu aspectos do julgado para fins de sua adoção administrativa.

Observe-se, ainda, que a mudança de entendimento acima abordada não afasta a necessidade de comprovação de que os dispêndios, para efeitos de classificação como insumos, estejam relacionados intrinsecamente ao exercício das atividades-fim da empresa e não correspondam a meros gastos operacionais. A referida mudança também não implica que o novo entendimento sobre o conceito de insumos se sobreponha às vedações e limitações de creditamento previstas em lei. E mais, mantém-se, inclusive em decorrência de critério lógico, a necessidade de delimitação e escrituração apartada, para o aproveitamento como crédito, no caso de gastos em bens e serviços aproveitados tanto em áreas de produção como em outras atividades da empresa.

DOCUMENTO VALIDADO

6.2 GASTOS GERAIS DE MANUTENÇÃO

O relatório fiscal indica terem sido informados ajustes de acréscimos de créditos na EFD-Contribuições. A empresa justifica com notas fiscais de despesas entre setembro de 2015 e junho de 2016, parte relacionada à manutenção de máquinas, equipamentos e outros bens do ativo imobilizado. O relatório fiscal indica:

> Assim, os valores creditados relativos a gastos com manutenção de máquinas e equipamentos, manutenção de edificações, equipamentos de vigilância e monitoramento, instalações telefônicas, manutenções em geral, dentre outros, adquiridos tanto de pessoa física quanto de pessoa jurídica, creditadas nos campos destinados a ajustes de acréscimos de créditos da EFD-Contribuições de maio e junho de 2016, de acordo com a planilha denominada "Insumos" apresentada pelo contribuinte em resposta ao Termo de Início de Fiscalização, serão glosadas por essa fiscalização, de acordo com o Anexo XIV ao presente Relatório que lista as despesas aqui glosadas, consolidado na tabela abaixo (valores expressos em reais):

A DRJ considerou procedente em parte a impugnação para adequar o lançamento na forma do resultado da diligência, que corrigiu erros na base de cálculo a partir do alegado e reconsiderou as glosas sobre gastos de manutenção e sobre depreciação de bens incorporados ao ativo imobilizado relacionados às atividades de padaria e confeitaria, devidamente comprovados pela impugnante.

A controvérsia se direciona ao resultado da solução de consulta da RFB abaixo citada, utilizada no relatório de diligência e pela decisão *a quo*:

> SC Cosit/RFB nº 37/2021
>
> Ementa:
>
> ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP
>
> NÃO CUMULATIVIDADE CRÉDITOS. INSUMOS E BENS DO ATIVO IMOBILIZADO. SUPERMERCADO QUE MANTÉM PADARIA, AÇOUGUE E ROTISSERIA. ATIVIDADES COMERCIAIS E ADMINISTRATIVAS. INSUMOS E BENS DO ATIVO IMOBILIZADO COM UTILIZAÇÃO MISTA. COMBUSTÍVEIS UTILIZADOS EM VEÍCULOS NA ENTREGA DE BENS COMERCIALIZADOS.
>
> Os supermercados, para a padaria e outras atividades de produção de bens e de prestação de serviços, podem descontar créditos da Contribuição para o PIS/Pasep:
>
> a) em relação aos insumos aplicados nessas atividades;
>
> b) em relação às aquisições de bens incorporados ao ativo imobilizado aplicados nessas atividades;

DOCUMENTO VALIDADO

c) em relação aos serviços de manutenção e às peças de reposição de bens do ativo imobilizado aplicados nessas atividades e que repercutam num aumento de vida útil do bem de até um ano; e

d) com base na depreciação de bens incorporados ao ativo imobilizado, em relação aos serviços de manutenção e às peças de reposição de bens do ativo imobilizado aplicados nessas atividades e que repercutam num aumento de vida útil superior a um ano.

Os supermercados, para o açougue, rotisseria e demais atividades comerciais (revenda de bens), administrativas, contábeis e jurídicas, não podem descontar créditos da Contribuição para o PIS/Pasep:

a) em relação aos insumos aplicados nessas atividades;

b) em relação às aquisições de bens incorporados ao ativo imobilizado aplicados nessas atividades; e

c) em relação aos serviços de manutenção e às peças de reposição de bens do ativo imobilizado aplicados nessas atividades;

Quando os insumos e os bens incorporados ao ativo imobilizado utilizados em atividades de produção de bens ou prestação de serviços também forem utilizados em outras atividades, os supermercados podem descontar créditos da Contribuição para o PIS/Pasep com base em rateio fundamentado em critérios racionais e devida demonstração em sua contabilidade da atribuição proporcional do crédito às atividades de produção de bens e de prestação de serviços.

Os supermercados não podem descontar créditos da Contribuição para o PIS/Pasep em relação ao GLP e a outros combustíveis utilizados no deslocamento de mercadorias, seja em deslocamentos internos aos estabelecimentos da pessoa jurídica (GLP utilizado em empilhadeiras e combustíveis utilizados em veículos), seja na entrega de mercadorias comercializadas.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 183, DE 17 DE MARÇO DE 2017, PUBLICADA NO DOU DE 27 DE MARÇO DE 2017.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA AO PARECER COSIT/RFB Nº 5, DE 17 DE DEZEMBRO DE 2018, PUBLICADO NO DOU DE 18 DE DEZEMBRO DE 2018.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, incisos II e VI, com redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005; Lei nº 11.774, de 2008, art. 1º, inciso XII e § 2º, incluídos pela Lei nº 12.546, de 2011; Instrução Normativa RFB nº 1.911, de 2019, art. 172, § 1º, incisos VII e VIII, e § 2º, incisos VI a VIII; e Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018.

Não se transcreveu a ementa para a Cofins, com igual texto e adaptações na legislação.

DOCUMENTO VALIDADO

Repise-se que a empresa desistiu do recurso no que tange aos créditos de depreciação de bens do ativo imobilizado. Não há menção expressa aos gastos de manutenção, embora muitos estejam relacionados.

Caso os serviços de manutenção e as peças de reposição de bens incorporados ao ativo imobilizado e utilizados no processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços repercutirem num aumento de vida útil do bem superior a um ano, o valor despendido com a manutenção deverá ser ativado e poderá ser descontado como crédito com base na depreciação do bem a título de bem incorporado ao ativo imobilizado (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso VI e § 1º, inciso III, com redação dada pela Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso VI, com redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014). Nesses casos, não há que se falar em créditos como despesa.

Primeiro, é necessário frisar que para se caracterizar um gasto como com "insumos", na modalidade não cumulativa das contribuições, é necessário atender aos requisitos indicados no item 6.1 acima. Em consonância com a literalidade do inc. II do caput do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, e nos termos decididos pela Primeira Seção do STJ, só podem ser considerados insumos itens aplicados no processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços a terceiros, excluindo-se do conceito itens utilizados nas demais áreas de atuação da pessoa jurídica, como administrativa, jurídica, contábil, entre outras. O processo de produção de bens encerra-se, em geral, com a finalização das etapas produtivas do bem e o processo de prestação de serviços se encerra com a finalização da prestação ao cliente, excluindo-se do conceito de insumos itens utilizados posteriormente à finalização dos referidos processos, salvo exceções justificadas (itens "a" e "c" das conclusões do Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05/2018, transcritas acima). Também, a atividade comercial não contempla insumos, no caso do tema em apreço.

As despesas ligadas a segurança patrimonial, manutenção predial e de carrinhos de compras no prédio comercial, centrais telefônicas e atividades gerais de elétrica não podem ser contempladas. Embora reconheça-se que tais despesas são importantes para a empresa, não se admite que sejam essenciais ou relevantes à sua área produtiva, não fazendo jus a crédito. Na mesma linha o mencionado pela empresa no recurso, quanto a manutenção de extintores, manutenção hidráulica, equipamentos de transporte das mercadorias para a venda, carrinhos de compra.

Cumpre mencionar as seguintes decisões do Carf:

> Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins
>
> Data do fato gerador: 28/02/2009
>
> CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO. APLICAÇÃO DO ART.99, DA PORTARIA CARF nº1.634/2023 (NOVO RICARF).

DOCUMENTO VALIDADO

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, conforme decidido no REsp 1.221.170/PR, julgado na sistemática de recursos repetitivos, cuja decisão deve ser reproduzida no âmbito deste Conselho.

Assim, em consonância com o julgado do STJ e por não se enquadrarem na definição de insumos, **não geram créditos da contribuição**, passíveis de desconto do valor calculado sobre o faturamento mensal e/ou de ressarcimento/compensação do saldo credor trimestral, as seguintes despesas: gastos com saúde, fretes na transferência de produtos acabados entre estabelecimentos, despesas com propaganda e marketing, gastos com saúde dos funcionários, gastos com informática, **gastos com limpeza, conservação e manutenção**, gastos com representantes comerciais, gastos com recrutamento e seleção, serviços temporários, locação de mão de obra, **gastos com jardinagem**, gastos com auditoria e consultoria, gasto com estudo e treinamento, serviços de transporte externo de funcionários, fretes na transferências de produtos acabados, despesas com locação de veículos, aquisições de papel, envelopes, canetas, serviços de correios, serviços gráficos, impressões, cartuchos de tinta para impressora, **confecção de placas e painéis (exemplos: indicando acesso para rodovia; proibindo entrada; sinalizando ponto de coleta; vias internas; brigada de emergência, regras de segurança**, gastos com advocacia, serviços de telefonia e internet, viagens e hospedagens.

(...)

(Processo 16682.904907/2017-12; acórdão: 3102-002.729; sessão: 18/09/2024; 2ª. Turma da 1ª Câmara da 3ª Seção do Carf).

(gn).

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/04/2014 a 30/06/2014

(...)

DESPESAS NÃO LIGADAS À PRODUÇÃO. IMPOSSIBILIDADE DE CRÉDITO COMO INSUMO.

Não podem ser descontados créditos, por pessoa jurídica que exerça a atividade de fabricação de celulose, **em relação a serviços de vigilância e segurança patrimonial** e limpeza, serviços de manutenção na estrada, serviços doação, serviços de construção civil, apoio cartográfico e topográfico -materiais/serviços para aumento da capacidade operacional, estradas púbicas, gastos relacionados à construção civil e serviços de tecnologia florestal, Materiais de tecnologia da informação, materiais de monitoramento de sistemas, gastos com consultoria e assistência técnica, serviços de limpeza, despesas com combustível utilizado no transporte de produtos acabados entre estabelecimentos, transporte de pessoal, serviços diversos (serviços outros gastos administrativos, serviços de apoio

DOCUMENTO VALIDADO

administrativo, serviços médicos, serviços de iluminação, serviços de Desenhista/Projetista, elaboração de etiquetas de controle - serviço gráfico, gastos com manutenção de equipamentos de telecomunicação para transmissão de sinais ópticos de voz e dados classificados como “”serviço energia demanda”, manutenção de ar-condicionado para atender a escritórios e salas elétricas, por não serem aplicados no processo de fabricação.

(gn)

(Processo 13558.901078/2017-45; acórdão: 3402-011.408; sessão: 28/02/2024; 2ª. Turma da 4ª Câmara da 3ª Seção do Carf)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2003 a 30/06/2003

(...)

NÃO CUMULATIVIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. PIS. AQUISIÇÃO DE INSUMOS. DESPESAS COM MANUTENÇÃO PREDIAL. DIREITO AO CREDITAMENTO.

A legislação das Contribuições Sociais não cumulativas - PIS/COFINS - informa de maneira exaustiva todas as possibilidades de aproveitamento de créditos. Não há previsão legal para creditamento sobre a aquisição de itens e serviços que não sejam utilizados diretamente no processo de produção do produto destinado a venda. **Não é possível a concessão de créditos sobre despesas com manutenção predial**, pois nem são insumos de produção e nem são encargos de depreciação.

(Acórdão: 9303-006.595; processo 11065.003772/2003-16; sessão: 10/04/2018; 3ª Turma / CSRF).

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2006 a 30/09/2006

(...)

CRÉDITOS DE DESPESAS COM MANUTENÇÃO PREDIAL.

Não geram direito a crédito os valores relativos a gastos com despesas de manutenção predial por não configurarem pagamento de bens ou serviços enquadrados como insumos utilizados na fabricação ou produção de bens ou produtos destinados à venda ou na prestação de serviços.

(Acórdão: 3402-011.156; processo: 10925.721990/2011-14; sessão: 24/10/2023; 2ª Turma da 4ª Câmara da 3ª Seção do Carf).

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/04/2003 a 30/06/2003

DOCUMENTO VALIDADO

> (...)
>
> NÃO CUMULATIVIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. PIS. AQUISIÇÃO DE INSUMOS. DESPESAS COM MANUTENÇÃO PREDIAL. DIREITO AO CREDITAMENTO.
>
> A legislação das Contribuições Sociais não cumulativas - PIS/COFINS - informa de maneira exaustiva todas as possibilidades de aproveitamento de créditos. Não há previsão legal para creditamento sobre a aquisição de itens e serviços que não sejam utilizados diretamente no processo de produção do produto destinado a venda. **Não é possível a concessão de créditos sobre despesas com manutenção predial, pois nem são insumos de produção e nem são encargos de depreciação**.
>
> (Acórdão: 9303-006.595; processo 11065.003772/2003-16; sessão: 10/04/2018; 3ª Turma / CSRF).
>
> (grifos nossos).

Por fim, a empresa alega gastos que seriam de preparo de alimentos, vinculados ao açougue ou fiambres. A diligência e DRJ analisaram sob a ótica dos bens do ativo imobilizado e concederam crédito apenas no caso do setor de padaria. Seria possível pensar em serviços para o consumidor, uma vez que a empresa possui registro de atividade de preparo de alimentos.

Porém, no recurso, não há menção de caso específico de manutenção que não se encaixe em gastos passíveis de ativação, referentes a bens do imobilizado. Quanto aos créditos respectivos aferidos a partir da depreciação, a matéria é definitiva em função da desistência, como visto.

Por último, como consta em ementa citada no início desse item, bens e serviços genéricos, comuns ou simplesmente classificados sem detalhamento, não poderiam ser objeto de validação. Na hipótese de utilização mista, é **necessário que o contribuinte mantenha registros separados e escrituração que permitam identificar o item em questão e sua utilização**. Veja-se o já citado PN Cosit/RFB nº 05/2018:

> 14. RATEIO EM CASO DE UTILIZAÇÃO MISTA
>
> 164. Em diversas hipóteses apresentadas neste Parecer Normativo é possível que o mesmo bem ou serviço seja considerado insumo gerador de créditos para algumas atividades e não o seja para outras.
>
> 165. Nessa hipótese, a pessoa jurídica deverá realizar rateio fundamentado em critérios racionais e devidamente demonstrado em sua contabilidade para determinar o montante de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurável em relação a cada bem, serviço ou ativo, discriminando os créditos em função da natureza, origem e vinculação, observadas as normas específicas (exemplificativamente, art. 35 da Lei nº 12.058, de 13 de outubro de 2009) e as obrigações acessórias aplicáveis.

Mantém-se a glosa, portanto.

DOCUMENTO VALIDADO

6.3 GLOSAS DE TAXAS DE CARTÃO DE CRÉDITO

As despesas com as taxas de administração de cartões de crédito foram glosadas.

A empresa apresenta dados de compras e entende ser fácil de verificar a essencialidade de tais despesas.

É de se reconhecer a importância da despesa em questão para o comércio varejista e atividade de supermercado, pelo menos no Brasil. Porém, na direção do já visto acima, despesas com taxa de administração de cartões de crédito não guardam relação com o conceito de insumo, tendo, sim, a natureza de despesa operacional, que com aquele não se confunde.

Tendo em vista que a Impugnante exerce a atividade de comércio varejista e atacadista, não há que se falar em utilização de bens ou serviços como insumos, visto que, neste caso, não há produção de bens ou prestação de serviços.

Seguem julgados do Carf na direção do entendimento adotado:

> ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP
>
> Período de apuração: 01/07/2010 a 31/12/2011
>
> (...)
>
> INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. CRÉDITOS. TAXAS PAGAS A ADMINISTRADORAS DE CARTÕES. IMPOSSIBILIDADE.
>
> As despesas relativas a serviços prestados por administradoras ou operadoras de cartões de crédito e/ou débito, incorridas por pessoa jurídica no exercício de atividade comercial, não geram direito a crédito, no regime não-cumulativo do PIS e da Cofins, por falta de previsão legal.
>
> (...)
>
> (Processo 10540.721182/2016-78; Acórdão: 3302-008.120; Sessão: 29/01/2020; 2ª Turma, 3ª Câmara, 3ª Seção do Carf).
>
> ---
>
> Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep
>
> Período de apuração: 01/01/2017 a 31/12/2019
>
> (...)
>
> NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. COMÉRCIO VAREJISTA.
>
> Somente há insumos geradores de créditos da não cumulatividade da Cofins nas atividades de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviços a terceiros. Para fins de apuração de créditos da contribuição, não há insumos na atividade de revenda de bens, notadamente porque a esta atividade foi reservada a apuração de créditos em relação aos bens adquiridos para revenda.

DOCUMENTO VALIDADO

> A modalidade de creditamento pela aquisição de insumos é a regra geral aplicável às atividades de produção de bens e de prestação de serviços no âmbito da não cumulatividade da contribuição, sem prejuízo das demais modalidades de creditamento estabelecidas pela legislação, que naturalmente afastam a aplicação da regra geral nas hipóteses por elas alcançadas.
>
> (...)
>
> (Acórdão 3402-012.371; sessão de 28/11/2024; 2ª Turma, 4ª Câmara, 3ª Seção do Carf; processo 11000.727904/2021-35).

Devem ser mantidas as glosas.

6.4 DEMAIS AJUSTES: descontos.

Para os ajustes efetuados de acréscimo de crédito, vale, por óbvio, o mesmo entendimento adotado quanto ao mérito do crédito ou tributação da receita. Em se tratando de matéria não passível de crédito ou passível de tributação como receita, os ajustes efetuados para compensar receitas tidas como tributadas indevidamente também não podem ser validados.

7 CONCLUSÃO

Por todo o exposto, voto por rejeitar as preliminares de nulidade e, no mérito, por negar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

MARCELO ENK DE AGUIAR

DOCUMENTO VALIDADO