



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



**Processo nº** 19515.720828/2018-43  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3402-008.251 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 26 de abril de 2021  
**Recorrente** OFFICER S.A DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS DE TECNOLOGIA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

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

ERRO NO LANÇAMENTO. ÔNUS DA PROVA.

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

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

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

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

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

AUTO DE INFRAÇÃO. ÔNUS DA PROVA.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para estornar as glosas de PIS e COFINS sobre as verbas relacionadas com o IPTU pago e despesas com condomínio, como despesas de aluguéis. Vencidos os Conselheiros Pedro Sousa Bispo, Sílvio Rennan do Nascimento Almeida e Paulo Regis Venter (suplente convocado) que negavam provimento ao Recurso neste ponto. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Maysa de Sá Pittondo Deligne.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo – Presidente e Relator

(documento assinado digitalmente)

Maysa de Sá Pittondo Deligne - Redatora designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Pedro Sousa Bispo, Sílvio Rennan do Nascimento Almeida, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Marcos Roberto da Silva (suplente convocado), Cynthia Elena de Campos, Paulo Regis Venter (suplente convocado), Renata da Silveira Bilhim e Thais De Laurentiis Galkowicz.

## **Relatório**

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

Trata-se de processo de procedimento fiscal sobre a empresa OFFICER DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS DE TECNOLOGIA EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL referente aos tributos **PIS/Pasep e Cofins** dos períodos de apuração **01/2014 a 12/2014**.

Após diversas intimações seguidas das respectivas respostas da contribuinte (fls. 03/6120), foi emitido o Termo de Verificação Fiscal (fls. 6121/6137), o qual dispõe, *in verbis*:

### **1. DESCRIÇÃO DOS FATOS:**

#### **1.1. RECEITAS DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS LICENCIAMENTO DE SOFTWARE IMPORTADO**

A empresa,(...) no âmbito de suas atividades comerciais no ramo de informática, obteve faturamento com a prestação de serviços de venda, licenciamento e direito de uso de

softwares, além de faturamento advindo da venda de mercadorias, no caso, hardwares e seus periféricos.

Nesse sentido, com base na EFD Contribuições/2014, o contribuinte ofereceu à tributação do PIS - Faturamento e da COFINS - Faturamento seu faturamento com vendas de mercadorias pelas regras do regime não cumulativo e seu faturamento com prestação de serviços pelas regras do regime cumulativo.

Outrossim, o artigo 10 da Lei n.º 10.833/2003 estabelece que os serviços de licenciamento e cessão de uso de software devem adotar o regime cumulativo na apuração do PIS (aplicável em razão do disposto no artigo 15, inciso V, da Lei n.º 10.833/2003) e da COFINS, sendo, que, porém, o parágrafo 2º deste artigo 10 da Lei n.º 10.833/2003 é textual em afirmar que a cumulatividade estabelecida no caput não alcança a comercialização, licenciamento ou cessão de direito de uso de software importado, vide transcrição a seguir:

"Art. 10. Permanecem sujeitas às normas da legislação da COFINS, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1- a 8º: I-.....

XXX- § 2º O disposto no inciso XXV do caput deste artigo não alcança a comercialização, licenciamento ou cessão de direito de uso de software importado (Incluído pela Lei n.º 11.051, de 2004)"

(...)

Por conseguinte, após a exclusão dos softwares faturados de origem nacional indicados pela empresa, o faturamento desta pessoa jurídica obtido com a prestação de serviços de comercialização, licenciamento ou cessão de direito de uso de software estrangeiro no ano-calendário de 2014 deveria ser objeto de tributação do PIS e da COFINS pelas regras do regime não cumulativo e não pelas regras do regime cumulativo, como o adotado pelo sujeito passivo na EFD Contribuições/2014, dado o preconizado no parágrafo 2º do artigo 10 da Lei n.º 10.833/03.

Isto posto, a Fiscalização da RFB constatou as diferenças tributárias relativas à adoção do regime não cumulativo na apuração do PIS e da COFINS em termos da prestação de serviços de comercialização, licenciamento ou cessão de direito de uso de software importados, nos moldes abaixo descritos, em consonância com o Demonstrativo Fiscal Anexo n.º 01 (PIS) e com o Demonstrativo Fiscal Anexo n.º 02 (COFINS) integrantes deste Termo de Verificação Fiscal:

I) Com base na resposta do contribuinte em atendimento ao Termo de Intimação Fiscal n.º 04 e ao Termo de Intimação Fiscal n.º 05 retromencionados, a Fiscalização da RFB excluiu do total de notas fiscais eletrônicas de saídas de CFOPs 5933 e 6933 os valores relativos aos softwares nacionais objeto de comercialização e/ou licenciamento indicados pela empresa e apurou os valores mensais de faturamento advindos dessas notas fiscais de Prestação de Serviços que seriam decorrentes de softwares estrangeiros (colunas A a E);

II) Em seguida, a Fiscalização da RFB promoveu a exclusão das notas fiscais eletrônicas de CFOPs 5933 e 6933 que foram canceladas, de acordo com os Sistemas da RFB, em relação aos valores apurados no item I acima (colunas F, G e H);

III) Dessa forma, ficaram consignadas as Bases de Cálculo do PIS e da COFINS decorrentes do faturamento com as notas fiscais de saídas de CFOPs 5933 e 6933 indicadas respectivamente nos Demonstrativos Fiscais n.ºs 01 e 02 (coluna I);

IV) Tendo em vista as Bases de Cálculo apuradas acima no item III relativas ao faturamento das notas de saídas de CFOPs 5933 e 6933, a Fiscalização da RFB calculou os valores devidos do PIS e da COFINS com incidência das respectivas alíquotas no regime não cumulativo em cada Demonstrativo Fiscal (coluna J);

V) Após a determinação dos valores devidos de PIS e da COFINS no regime não cumulativo em termos do faturamento decorrente das notas fiscais de saídas de CFOPs 5933 e 6933, a Fiscalização da RFB apurou os valores declarados em DCTF das Contribuições em comento oferecidos à tributação pela empresa originalmente no

regime cumulativo (PIS-8109/COFINS-2172), os quais abrangem o faturamento com tal Prestação de Serviços no curso do ano-calendário de 2014 (coluna K);

VI) Finalmente, após consignação dos valores devidos de PIS e da COFINS no regime não cumulativo em termos do faturamento decorrente das notas fiscais de saídas de CFOPs 5933 e 6933 (coluna J), a Fiscalização da RFB promoveu a exclusão no tocante a esses montantes dos valores declarados em DCTF das Contribuições em tela oferecidos à tributação pela empresa no regime cumulativo (PIS-8109/COFINS-2172), conforme exposto no item V anterior (coluna K), e, acabou por apurar as insuficiências de recolhimento em DARF e/ou declaração em DCTF dos valores de PIS e da COFINS no ano-calendário de 2014 resultantes da adoção do regime não-cumulativo em relação ao regime cumulativo em torno do faturamento com as notas fiscais eletrônicas de CFOPs 5933 e 6933 originárias da prestação de serviços de comercialização, licenciamento ou cessão de direito de uso de software estrangeiros por parte da fiscalizada (coluna L).

(...)

## 1.2. EXCLUSÃO INDEVIDA DE CRÉDITOS

### APURAÇÃO PIS E COFINS - EFD CONTRIBUIÇÕES/2014

O contribuinte realizou Exclusões das Bases de Cálculo do PIS e da COFINS no contexto da determinação dos Créditos admitidos pela legislação a serem descontados das Contribuições devidas apuradas no regime não cumulativo, relativamente aos gastos com Energia elétrica e térmica, inclusive, sob a forma de vapor, Aluguéis de prédios e Armazenagem de mercadoria e Frete na operação de venda.

Por meio do Termo de Intimação Fiscal nº 02 anexo, a Fiscalização da RFB intimou a empresa a comprovar, com documentação hábil e idônea (contratos, recibos, comprovantes de pagamentos, notas fiscais e demais documentos elucidativos), os valores informados pela fiscalizada na EFD Contribuições/2014 no âmbito das Demonstrações dos Créditos Apurados no Período relativas aos meses do referido ano-base, em termos dos itens "04-Energia elétrica e térmica, inclusive sob a forma de vapor", "05-Aluguéis de Prédios" e "07-Armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda", em consonância com demonstrativos de páginas 1 a 3 integrantes do referido Termo de Intimação Fiscal.

Em atendimento ao requisitado pela Fiscalização da RFB, o contribuinte apresentou resposta escrita na qual discriminava por meio de planilhas eletrônicas a composição dos valores dos itens 04-Energia elétrica e térmica, inclusive sob a forma de vapor", "05-Aluguéis de Prédios" e "07-Armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda", além de disponibilizar documentação digital comprobatória desses gastos.

(...)

## 1.3. FALTA DE COMPROVAÇÃO DE VALOR DA CONTRIBUIÇÃO CUMULATIVA RETIDA NA FONTE DEDUZIDO NO PERÍODO

De acordo com o processamento da EFD Contribuições/2014, o contribuinte deduziu no mês de julho/2014 o valor de R\$ 129.999,97 a título de PIS Cumulativo Retido na Fonte e o valor de R\$ 599.999,88 a título de COFINS Cumulativa Retido na Fonte, informando em DCTF os valores devidos dessas exações já deduzidos dos montantes em questão.

Outrossim, em função de que a Fiscalização da RFB não identificou na contabilidade da empresa no SPED/2014 a escrituração dos valores deduzidos acima mencionados, aliado ao fato de que o contribuinte não discriminou analiticamente no âmbito da EFD Contribuições/2014 os montantes relativos às retenções em tela, por meio do Termo de Intimação Fiscal nº 08 anexo, o sujeito passivo fiscalizado foi intimado a comprovar, com documentação hábil e idônea, em termos da competência de julho/2014, as informações a título de "Valor da Contribuição Cumulativa Retida Na Fonte, Deduzido no Período", respectivamente, o valor de R\$ 129.999,97 referente ao PIS e o valor de R\$ 599.999,88 referente à COFINS, mas, expirado o prazo concedido pelo Fisco, o

contribuinte não logrou êxito na efetivação da presente comprovação requisitada de ofício.

(...)

Por fim, houve o lançamento de crédito tributário de **PIS/Pasep no valor de R\$ 9.053.609,75** (nove milhões, cinquenta e três mil, seiscentos e nove reais e setenta e cinco centavos) e de **Cofins no valor de R\$ 41.652.046,59** (quarenta e um milhões, seiscentos e cinquenta e dois mil, quarenta e seis reais e cinquenta e nove centavos).

Regularmente cientificada do indeferimento, em 12/12/2018 (fls. 6158), a interessada protocolou sua manifestação de inconformidade, em 11/01/2019 (fls. 6163/6175), alegando em resumo que (transcrevem-se trechos da Peça de Defesa):

(...)

### **1. DA TEMPESTIVIDADE DA PRESENTE IMPUGNAÇÃO**

#### **2. DOS FATOS**

#### **3. DO DIREITO**

##### **3.1. Da inexatidão dos lançamentos.**

(...)

No entanto, apesar de reconhecer o recolhimento pelo regime não cumulativo sobre a venda de mercadoria, ao elaborar as tabelas de páginas 802 a 3115 e de páginas 3333 a 6082, o Sr. Auditor-Fiscal deixou de excluir os itens sobre os quais a Officer já havia recolhido PIS e COFINS pelo regime não cumulativo.

Além de fazer incidir duas vezes os tributos (PIS e COFINS) sobre a venda de mercadoria, ou seja, bis in idem, o Sr. Auditor Fiscal não fez a dedução dos valores pagos pela Officer, limitando-se a glosar todas as notas fiscais, que entendeu conter produtos/serviços relativos a software importado.

(...)

##### **3.2. Da inconstitucionalidade do disposto no artigo 15, inciso V (PIS) e parágrafo segundo do artigo 10 (COFINS), ambos da Lei 10.833/2003.**

O artigo 10 da Lei 10.833/03 (aplicável à COFINS e também ao PIS, conforme o artigo 15 da mesma Lei) exclui do regime não-cumulativo "as receitas auferidas por empresas de serviços de informática, decorrentes das atividades de desenvolvimento de software e o seu licenciamento ou cessão de direito de uso (...)" (inciso XXV).

No entanto, o parágrafo 2º do mesmo artigo 10 estabelece uma patente discriminação ao dispor que a exceção estabelecida no caput "não alcança a comercialização, licenciamento ou cessão de direito de uso de software importado".

Assim, à comercialização e/ou à prestação de serviços relativas ao software nacional aplica-se o regime da cumulatividade, que importa na incidência cumulativa do PIS (0,65%) e da COFINS (3,0%), totalizando uma alíquota de 3,65%. No entanto, a comercialização de software importado sofre a incidência de uma alíquota total de 9,25%, pelo regime da não cumulatividade.

(...)

##### **3.3. Da glosa indevida com relação aos gastos com armazenagem.**

No item 1.2.1. do Termo de Verificação Fiscal, o Sr. Auditor Fiscal consignou que a Officer deixou de fazer a comprovação documental dos valores listados nas tabelas que apresenta nas páginas 05 e 06 do mesmo Termo.

No entanto, essa afirmação não procede, pois as Notas Fiscais relativas aos gastos de armazenagem, listadas na tabela, foram devidamente anexadas ao processo administrativo, como, por exemplo as notas emitidas pela ENTVIX, que estão juntadas, respectivamente e na ordem, às fls. 521, 530, 542, 546, 542, 533 e 535 do Processo Administrativo.

Dessa forma, sendo indevida a glosa dos valores deduzidos a título de armazenagem, é de direito a anulação do Auto de Infração, para sejam refeitos, se for o caso, o levantamento e o cálculo de eventuais diferenças.

#### **3.4. Da glosa indevida com relação aos gastos com aluguéis.**

No item 1.2.2. do Termo de Verificação Fiscal, o Sr. Auditor Fiscal deixa consignado que a Officer, quando fez a apropriação dos créditos relativos a despesas com aluguéis, incluiu verbas não dedutíveis, tais como condomínio e IPTU.

No entanto, tal assertiva carece de respaldo legal, pois a dedução relativa aos gastos com aluguéis incluiu todos valores desembolsados por força do Contrato de Locação, pois do contrário, se o locatário deixasse de pagar tais despesas, estaria fadado ao despejo. Assim, os gastos com aluguéis englobam tudo que o locatário, no caso a Officer, desembolsou para manter as locações contratadas.

(...)

Por oportuno, é de se ressaltar que o Total Dedutível Comprovado, conforme se verifica da planilha de fls. 8 do Termo de Verificação Fiscal, é superior ao valor do crédito apropriado, de modo que não se pode falar em diferença a ser glosada.

(...)

#### **3.4.1. Dois pesos e Duas Medidas.**

Além disso, é imperioso concluir que o Sr. Auditor-Fiscal usa dois pesos e duas medidas, pois, quando faz o cálculo das supostas diferenças referentes aos gastos com armazenagem, não utiliza a proporção Não Cumulativo X Cumulativo, da qual só lança mão quando o Total Dedutível Comprovado é maior que o valor de fato apropriado.

#### **3.5. Da glosa indevida com relação aos gastos com energia elétrica e a gás.**

Os argumentos relativos aos gastos com aluguéis se aplicam integralmente aos gastos com a energia elétrica e a gás, pois o tomador de tais serviços é obrigado a pagar o valor que vem estampado na respectiva conta, pois se não pagar o total que lhe é cobrado terá o seu fornecimento interrompido.

Dessa forma, é de direito a anulação do Auto de Infração, para sejam refeitos, se for o caso, o levantamento e o cálculo de eventuais diferenças, excluindo-se a proporção Não Cumulativo X Cumulativo, pois aqui também o total de gastos comprovados é maior que o valor efetivamente apropriado.

#### **3.6. Da glosa indevida com relação ao valor da contribuição cumulativa retida na fonte.**

A Receita Federal do Brasil, ao longo dos últimos anos, foi aprimorando seus sistemas de verificação e cruzamento de informações, com a finalidade de saber o que cada contribuinte paga ou deveria pagar e/ou deduzir.

Cada DARF recolhido por um contribuinte comprador, principalmente quando se trata de retenção de tributo, entra no Sistema para depois ser confrontado com o recolhimento final que deve ser feito pelo contribuinte vendedor.

Assim, e com a devida vênia, o Sr. Auditor-Fiscal, dispondo de acesso total aos sistemas de verificação e cruzamento de informações, deveria fazer os levantamentos necessários, e não atribuir ao contribuinte a obrigação de cumprir uma tarefa que não é sua, uma vez que, repita-se, tal informação (valor de retenção) está de posse da própria Receita Federal.

Ora, se o Sr. Auditor-Fiscal, mesmo tendo acesso à informação, optou por não utilizá-la, não pode glosar a dedução feita pela Officer dos valores relativos à contribuição cumulativa retida na fonte.

Tal situação implica em bitributação, pois a Officer, apesar de já ter sofrido a retenção, é obrigada a pagar novamente o mesmo tributo retido e pago à Receita Federal.

(...)

#### **4. DO CONFISCO**

##### **4.1. Do efeito confiscatório da multa fixada em 75%**

(...)

#### **5. DO PEDIDO**

(i) reconhecendo a inconstitucionalidade dos dispositivos que fundamentaram a autuação (...)

(ii) anular o Auto de Infração ora impugnado (...)

(iii) na remota hipótese de se manter a autuação, e apenas ad argumentandum tantum, reconhecer a inconstitucionalidade do tratamento das multas impostas

(...)

Ato contínuo, a DRJ-FLORIANÓPOLIS (SC) julgou a Impugnação do Contribuinte nos termos sintetizados na ementa, a seguir transcrita:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

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

INCONSTITUCIONALIDADE. APRECIAÇÃO. VEDAÇÃO.

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

LANÇAMENTO. NULIDADE.

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

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

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

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

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

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

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

É o relatório.

### **Voto Vencido**

Conselheiro Pedro Sousa Bispo, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele se deve conhecer.

A lide trata de lançamento de ofício para cobrança de diferenças das contribuições ao PIS/Pasep e a COFINS, no período de 01/2014 a 12/2014, decorrentes de apuração incorreta da base de cálculo dessas contribuições que resultaram em valores apurados a menor na DCTF em comparação com aqueles valores apurados pela Fiscalização.

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

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

No desenrolar do procedimento fiscal, a Fiscalização constatou as seguintes infrações relativas à apuração das citadas contribuições:

- i) Apuração das contribuições sobre as receitas de prestação de serviços de licenciamento de software importado incorretamente pelo regime cumulativo, uma vez que o parágrafo 2º do art.10 da Lei nº 10.833/2003 é textual em afirmar que as receitas de comercialização, licenciamento ou cessão de direito de uso de software importado, devem ser submetidas ao regime não cumulativo na apuração das contribuições;
- ii) Exclusão indevida de créditos sobre gastos com energia elétrica e térmica, inclusive, sob a forma de vapor, Aluguéis de prédios e Armazenagem de mercadoria e Frete na operação de venda; e
- iii) Falta de comprovação de valor da contribuição cumulativa retida na fonte deduzida no período.

Os motivos da insurgência da Recorrente serão abordados na ordem em que estão no seu recurso.

### **Inexatidão dos cálculos do lançamento**

Em seu recurso voluntário, inicialmente, a recorrente alega que teria havido inexatidão nos cálculos do lançamento pois, apesar do Auditor reconhecer o recolhimento pelo regime não cumulativo sobre a venda de mercadoria, ao elaborar as tabelas de páginas 802 a 3115 e de páginas 3333 a 6082, o Sr. Auditor-Fiscal deixou de excluir os itens sobre os quais a Recorrente já havia recolhido PIS e COFINS pelo regime não cumulativo.

Percebe-se que, por meio do presente recurso, o Contribuinte se insurge contra a forma de cálculo das contribuições devidas utilizada pela Fiscalização, no entanto, não apresentou especificamente quais foram as receitas que já haviam sido tributadas e foram consideradas na autuação.

Como se sabe, questionamentos a respeito de cálculos de diferenças de tributos exigem que sejam demonstrados com a elaboração de planilha pela interessada que acredita correta e a especificação dos pontos de divergência com os cálculos realizados pela Autoridade Autuante.

Destarte, as suas argumentações sobre erros nos cálculos do lançamento sem essa demonstração do erro alegado, por meio de planilha ou memórias de cálculo e indicação dos

pontos de divergência, passam a ter um caráter de generalidade e imprecisão, o que leva ao seu não acolhimento no julgamento.

Os dispositivos do PAF (Dec. nº70.235/70), abaixo transcritos, demonstram as obrigações da recorrente quanto a apresentação das suas provas para comprovação das alegações:

Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de 30 (trinta) dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e **provas que possuir**; (Redação dada pelo art. 1.º da Lei n.º 8.748/1993)

(...)

§ 4.º. **A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual**, a menos que:

- a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;
- b) refira-se a fato ou a direito superveniente;
- c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos. (Acrescido pelo art. 67 da Lei n.º 9.532/1997).

Ademais, restou consignado no TVF, fls. 6123/6124, que a Fiscalização efetuou a referida exclusão alegada pela recorrente, conforme descrição da metodologia de cálculo utilizada no lançamento:

(...)

Finalmente, após consignação dos valores devidos de PIS e da COFINS no regime não cumulativo em termos do faturamento decorrente das notas fiscais de saídas de CFOPs 5933 e 6933 (coluna J), **a Fiscalização da RFB promoveu a exclusão no tocante a esses montantes dos valores declarados em DCTF das Contribuições em tela oferecidos à tributação pela empresa no regime cumulativo (PIS-8109/COFINS-2172)**, conforme exposto no item V anterior (coluna K), e, acabou por apurar as insuficiências de recolhimento em DARF e/ou declaração em DCTF dos valores de PIS e da COFINS no ano-calendário de 2014 resultantes da adoção do regime não-cumulativo em relação ao regime cumulativo em torno do faturamento com as notas fiscais eletrônicas de CFOPs 5933 e 6933 originárias da prestação de serviços de comercialização, licenciamento ou cessão de direito de uso de software estrangeiros por parte da fiscalizada (coluna L).

(negrito nosso)

Assim, nada deve ser alterada na autuação quanto a esse ponto.

**Da inconstitucionalidade do disposto no artigo 15, inciso V (PIS) e parágrafo segundo do artigo 10 (COFINS), ambos da Lei 10.833/2003.**

Neste tópico, a recorrente questiona a constitucionalidade dos dispositivos que determinam que as receitas de comercialização, licenciamento ou cessão de direito de uso de software importado devem ser submetidas ao regime não cumulativo na apuração das contribuições (art.15, inciso V e parágrafo 2º do art.10, ambos da Lei nº 10.833/2003).

Essas argumentações de inconstitucionalidade de dispositivos de lei, por se constituírem matérias que somente o Poder Judiciário é competente para julgar, consoante a

Constituição Federal, arts. 97 e 102, I, "a", III e §§ 1º e 2º, não podem ser analisadas pelas turmas deste colegiado. Nesse sentido, inclusive, a Súmula CARF nº2 determina que o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

As Súmulas CARF são de observância obrigatória pelos membros deste Conselho, conforme disposto no artigo 72 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015.

### **Glosa de gastos com armazenagem**

A Recorrente alega que a Fiscalização glosou despesas com armazenagem por falta de comprovação documental, mas deixou de observar que as Notas Fiscais relativas aos gastos de armazenagem, listadas na tabela pela Fiscalização, teriam sido devidamente anexadas ao processo administrativo, como, por exemplo as notas emitidas pela ENIVIX, que estão juntadas, respectivamente e na ordem, às fls. 521, 530, 542, 546, 542, 533 e 535 do Processo Administrativo. A glosa de despesas com armazenagem, assim, seria indevida.

Conforme se observa na planilha constante no TVF, nas e-fls. 6.125 e 6.126, as referidas notas fiscais indicadas pela Recorrente se encontram na condição de despesas comprovadas, não tendo sido objeto de lançamento fiscal.

Uma vez que a empresa permaneceu sem apresentar o restante da documentação comprobatória faltante das despesas de armazenagem glosadas, a decisão recorrida também deve ser mantida neste ponto.

### **Glosa de gastos com aluguéis**

A recorrente reivindica que sejam consideradas como despesas de aluguéis as verbas relacionadas com o IPTU pago e despesas com condomínio.

De fato, os inciso IV do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, prevêm a possibilidade das despesas incorridas com aluguel gerarem crédito na apuração não cumulativa das contribuições, entretanto, não é possível se ampliar o conceito de aluguel para abarcar as despesas com o condomínio. Primeiro porque não há relação acessoriedade entre aluguel e condomínio, pois ausente o vínculo de casualidade entre eles. O condomínio é uma contraprestação às utilidades compartilhadas pelos proprietários ou usuários dos prédios, servindo-se para fazer frente aos gastos compartilhados, como, por exemplo, os salários de empregados, materiais de consumo, equipamentos, serviços prestados ao condomínio, etc. Já o aluguel é conceituado pelo Código Civil como um negócio jurídico onde uma das partes cede à outra o usufruto de um bem de sua propriedade em troca de um pagamento. Percebe-se que as despesas de condomínio não têm uma relação direta com o aluguel, podendo-se até mesmo pagar condomínio sem pagar aluguel, como no caso dos proprietários de imóveis.

Dessa forma, incorreto está o entendimento da Recorrente de ampliar, por analogia, o conceito de aluguel para incluir as despesas de condomínio, pois estes não se confundem e têm naturezas diversas. Enquanto os aluguéis possuem fundamento legal para credito das contribuições sobre as despesas incorridas, para as despesas de condomínio o legislador não as previram como uma das hipóteses de creditamento para as empresas do ramo varejista (comércio), previstas nas Leis nº 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003:

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

(...)

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

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

No que se refere ao direito a creditamento sobre aluguel pago a pessoa física, o dispositivo acima citado é claro no sentido de que essa possibilidade é restrita ao caso do aluguel pago à pessoa jurídica.

### **Gastos com energia elétrica e gás**

A recorrente afirma que os argumentos relativos aos gastos com aluguéis se aplicam integralmente aos gastos com a energia elétrica e a gás, pois o tomador de tais serviços é obrigado a pagar o valor que vem estampado na respectiva conta, pois se não pagar o total que lhe é cobrado terá o seu fornecimento interrompido.

Em seu Recurso Voluntário, o Contribuinte apenas repisou os argumentos já apresentados em sua Impugnação.

A dedução de despesas com energia elétrica são previstas no inc. IX, art. 3º das Leis nº 10.833/03 e nº 10.637/02, que assim dispõe:

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

(...)

**IX - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica.** (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007) (negrito nosso)

No entanto, percebe-se que nessa rubrica o Contribuinte deduziu como despesas itens que não têm identidade do energia elétrica consumida, tais como: taxa de iluminação, demanda de energia contratada, juros, multa, dentre outros que possam ser cobrados na fatura, embora dissociados do custo referente à energia elétrica efetivamente consumida.

Desta feita, tais itens deduzidos, juntamente com a energia elétrica, não encontram amparo legal para serem excluídos na apuração das contribuições.

### **Valor da contribuição cumulativa retida na fonte não comprovada**

A infração ora analisada foi assim descrita pela Fiscalização:

De acordo com o processamento da EFD Contribuições/2014, o contribuinte deduziu no mês de julho/2014 o valor de R\$ 129.999,97 a título de PIS cumulativo retido na fonte e o valor de R\$ 599.999,88 a título de COFINS cumulativa retida na fonte, informando em DCTF os valores devidos dessas exações já deduzidos dos montantes em questão.

Outrossim, em função de que a Fiscalização da RFB não identificou na contabilidade da empresa no SPED/2014 a escrituração dos valores deduzidos acima mencionados, aliado ao fato de que o contribuinte não discriminou analiticamente no âmbito da EFD Contribuições/2014 os montantes relativos às retenções em tela, por meio do Termo de Intimação Fiscal nº08 anexo, o sujeito passivo fiscalizado foi intimado a comprovar, com documentação hábil e idônea, em termos da competência de julho/2014, as informações a título de “Valor da Contribuição Cumulativa Retida na Fonte deduzida no período”, respectivamente, o valor de R\$ 129.999,97 referente ao PIS e o valor de R\$ 599.999,88 referente à COFINS, mas, expirado o prazo concedido pelo Fisco, o contribuinte não logrou êxito na efetivação da presente comprovação requisitada de ofício.

A recorrente alega que o Auditor Fiscal, dispondo de acesso total aos sistemas de verificação e cruzamento de informações da SRF, deveria fazer os levantamentos necessários, e não atribuir ao contribuinte a obrigação de cumprir uma tarefa que não é sua, uma vez que tal informação (valor de retenção) está de posse da própria Receita Federal.

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

Art.373. O ônus da prova incumbe:

I – ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

II – ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Uma vez que a recorrente, tanto na impugnação como no recurso voluntário, não trouxe aos autos qualquer documentação visando comprovar os valores retidos, em vista da sua obrigação quanto a apresentação das provas para comprovação das alegações, prevista no inciso III e § 4º do art.16 do Decreto nº70.235/72, deve ser mantida a infração.

### **Efeito confiscatório da multa fixada em 75%**

Todas as argumentações da Recorrente dizem respeito a constitucionalidade da multa de 75% lançada com fundamento no art.44, inciso I, da Lei nº 9.430/1996, com redação dada pelo art.14 da Lei nº11/488/07. Utiliza-se para questionar a validade da norma de vários princípios e dispositivos constitucionais, tais como a vedação ao confisco e razoabilidade. Essas argumentações por se constituírem matérias que somente o Poder Judiciário é competente para julgar, consoante a Constituição Federal, arts. 97 e 102, I, "a", III e §§ 1º e 2º, não podem ser analisadas pelas turmas deste colegiado. Nesse sentido, inclusive, a Súmula CARF nº2 determina que o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

As Súmulas CARF são de observância obrigatória pelos membros deste Conselho, conforme disposto no artigo 72 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015.

### **Dispositivo**

Diante do exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo

### **Voto Vencedor**

Conselheira Maysa de Sá Pittondo Deligne.

Em sessão, usei em divergir do I. Conselheiro Relator especificamente quanto às glosas referentes às despesas de IPTU e as taxas condominiais.

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

Art. 3º (...) IV - alugueis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

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

Art. 22. O locador é obrigado a:

(...)

VII - pagar as taxas de administração imobiliária, se houver, e de intermediações, nestas compreendidas as despesas necessárias à aferição da idoneidade do pretendente ou de seu fiador;

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

(...)

X - pagar as despesas extraordinárias de condomínio.

Tratam-se, portanto, de parcelas que se incluem dentre os valores de despesas de alugueis, passíveis de creditamento consoante já reconhecido neste CARF:

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

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

**As despesas periféricas relacionadas aos contratos de aluguel, quais sejam, IPTU, Taxas Condominiais e outras despesas contratualmente estabelecidas, integram o custo de locação nos termos do art. 22 da Lei no 8245/91 e devem ser consideradas para fins de apropriação de créditos da sistemática da não-cumulatividade das Contribuições para o PIS e da COFINS.** (...) (Processo nº 11020.904359/2012-88, Acórdão nº 3001-001.401, Sessão de 13/08/2020. Relator Conselheiro Marcos Roberto da Silva – grifei)

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

**Os valores recolhidos pelo locatário a título de “IPTU das lojas alugadas” com supedâneo em cláusula do contrato de locação não têm natureza jurídica de tributo, mas compõem, neste caso, as despesas de “alugueis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, podendo, nessa rubrica ser realizado o desconto do crédito correspondente.** (Número do Processo 19311.720253/2017-74 Data da Sessão 20/11/2019 Relator Valcir Gassen Nº Acórdão 3301-007.117 - grifei)

Do Acórdão nº 3001-001.401, primeiro acima ementado, traz-se as seguintes considerações bem traçadas pelo Conselheiro Marcos Roberto da Silva:

A Recorrente alega que tais despesas decorrem de contratos de aluguel nos quais são inerentes às suas operações. Por serem despesas incorridas para satisfazer obrigações do

locatário com o locador, devem ser consideradas para fins de creditamento das contribuições para o PIS e da COFINS. E no que concerne ao rateio de despesas de energia elétrica, afirma ter suporte na Solução de Consulta COSIT no 312 de 21/06/2017.

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

Com fulcro nestas mesmas razões, portanto, voto por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para reverter as glosas de créditos de PIS e COFINS sobre os valores de IPTU e Taxas Condominiais.

Quanto às demais questões acompanho o relator por suas próprias razões.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Maysa de Sá Pittondo Deligne