



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10314.720865/2019-24
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3402-011.952 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de junho de 2024
Recorrente NOSSA ELETRO S.A EM RECUPERACAO JUDICIAL EM RECUPERACAO JUDICIAL
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2015

CRÉDITO DE COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. EMPRESA REVENDEDORA DE MERCADORIAS. IMPOSSIBILIDADE. CRÉDITO DE COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. EMPRESA REVENDEDORA DE MERCADORIAS. IMPOSSIBILIDADE. As empresas dedicadas à atividade comercial de revenda de bens, por não possuírem processo produtivo nem prestarem serviços, não fazem jus a créditos sobre insumos. Não há lugar, no inciso II do art. 3º das leis de regência das contribuições não cumulativas, para operações que não sejam de produção/fabricação de bens ou prestação de serviços, sendo indevido o uso da terminologia “insumos” em operações nas quais não se demonstre o cumprimento de três condições: (a) a realização de processo produtivo ou prestação de serviços; (b) que o bem ou serviço é aplicado direta ou indiretamente no processo produtivo ou na prestação de serviços; e (c) que o bem ou serviço é essencial/relevante ao processo produtivo ou à prestação de serviço.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado por unanimidade de votos em conhecer parcialmente o Recurso Voluntário, não conhecendo da matéria relativa aos créditos decorrentes de encargos de depreciação de bens para o ativo imobilizado, por ser matéria estranha ao litígio, e da matéria relativa à alíquota zero do PIS e da COFINS em razão de concomitância, para na parte conhecida, afastar as preliminares de nulidade do auto de infração e, no mérito, dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para reconhecer a exclusão do ICMS destacado da base de cálculo do PIS e da COFINS, desde que comprovado, e da exclusão do ICMS/ST da base de cálculo do PIS e da COFINS.

(documento assinado digitalmente)

Jorge Luis Cabral - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Mariel Orsi Gameiro - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Arnaldo Diefenthaeler Dornelles, Semiramis de Oliveira Duro (suplente convocado(a)), Bernardo Costa Prates Santos, Mariel Orsi Gameiro, Alexandre Freitas Costa (suplente convocado(a)), Jorge Luis Cabral (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Anna Dolores Barros de Oliveira Sa Malta, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Semiramis de Oliveira Duro, o conselheiro(a) Cynthia Elena de Campos, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Alexandre Freitas Costa.

Relatório

Por bem retratar os fatos e direitos aqui discutidos, adoto relatório constante à decisão de primeira instância.

Trata o presente processo de Auto de Infração da Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS/Pasep (fls. 1776 a 1793) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins (fls. 1758 a 1775), lavrado contra o sujeito passivo em epígrafe, relativamente ao período 01/01/2015 a 31/12/2016, cujas razões constam do Termo de Verificação Fiscal nº 2 de fl. 888 a 996. A ação fiscal apurou omissão de receitas, créditos aproveitados indevidamente e ajustes indevidos feitos na apuração, o que resultou, por fim, na glosa de saldo de créditos de PIS/COFINS. 1. AUTO DE INFRAÇÃO A autoridade fiscal relata que a ação fiscal teve por origem o TDPF/MPF Nº 08.1.65.00-2017-00948-7, abrangendo os tributos PIS/COFINS (2014/2016), cujo início se deu em 25/09/2017. Além disso, por meio do TDPF/MPF de diligência vinculada nº 08.1.65.00-2018-00152-8, relata que foi dado, em 18/04/2018, o início da ação fiscal de diligência, relativa aos mesmos tributos e períodos acima indicados, para a empresa ELETRO SHOPPING CASA AMARELA LTDA (CNPJ 70.175.260/0001-83), incorporada à RN COMÉRCIO VAREJISTA SA em 2016. Acrescenta ter verificado a ocorrência no ano de 2016 da operação de cisão parcial da empresa LOJAS INSINUANTE S/A, CNPJ 16.182.834/0001-03, e concomitantemente incorporação de uma das partes pela RN COMÉRCIO VAREJISTA S/A. No ano de 2019, a RN COMÉRCIO VAREJISTA S/A completou a incorporação total da empresa LOJAS INSINUANTE S/A. Ressalta que em relação às obrigações tributárias do contribuinte ELETRO SHOPPING CASA AMARELA LTDA. e LOJAS INSINUANTE S/A, a RN COMÉRCIO VAREJISTA SA é responsável tributária pelas mesmas, tendo em vista a incorporação das referidas empresas, nos termos do art. 132 do Código Tributário Nacional (CTN). Salienta que, pela responsabilidade estabelecida pelo art. 132 do CTN, todos os lançamentos, na incorporadora e nas incorporadas, estão sob o amparo do TDPF principal (nº 08.1.65.00-2017-00948-7), ou seja, em nome da RN COMÉRCIO VAREJISTA SA, cabendo ressaltar que o Termo de Verificação Fiscal (TVF) trata das infrações relativas às três empresas, cujas especificidades são discriminadas ao longo dele. A autoridade fiscal relaciona os Termos lavrados no curso da ação fiscal, bem como informa os documentos examinados e, ainda, relaciona os documentos/esclarecimentos/informações apresentados pela contribuinte (quanto às três empresas – RN COMÉRCIO VAREJISTA, ELETRO SHOPPING CASA AMARELA e LOJAS INSINUANTE). Considerando o entendimento da fiscalização no sentido da insuficiência de justificativas para os procedimentos e critérios adotados pelo contribuinte, procedeu à lavratura do Auto de Infração para o período compreendido entre janeiro de 2015 a dezembro de 2016. Salienta que o período de janeiro a dezembro de 2014 já fora objeto de análise e lançamento tributário por meio do processo administrativo fiscal nº 10314.720036/2019-41. DOS FATOS E CRITÉRIOS ADOTADOS PELO CONTRIBUINTE RN Comércio Varejista SA Destaca que conforme disposto em seu contrato social, o contribuinte tem como objeto social principal o comércio varejista especializado de a) eletrodomésticos, equipamentos de áudio e vídeo; b) equipamentos de telefonia e comunicação; c) bicicleta e triciclo, peças

e acessórios; d) brinquedos e artigos recreativos; e) artigos de joalheria; f) artigos de relojoaria; g) discos, cd's, dvd's; h) móveis; i) cosméticos, produtos de perfumaria e de higiene pessoal; j) artigos de cama, mesa e banho; k) artigos esportivos; l) outros artigos de uso pessoal e doméstico e não especificado anteriormente. Discrimina os arquivos das EFD-Contribuições dos anos de 2015 e 2016 enviados pela contribuinte. Informa que por meio das EFD-Contribuições foram verificadas as informações referentes aos valores mensais das receitas que determinaram, ou não, os débitos de PIS/COFINS, os valores que integraram a composição das bases para efeito de cálculo dos créditos de PIS/COFINS, assim como a apuração mensal das referidas contribuições relativas aos meses de janeiro de 2015 a dezembro de 2015 e de janeiro de 2016 a dezembro de 2016. Transcreve em quadros as apurações. Tendo em vista a inexistência de apuração de valores a recolher de PIS e de COFINS, nas DCTFs entregues pelo contribuinte, relativas aos anos de 2015 e 2016, não constam débitos desta natureza. Por outro lado, considerando-se o aproveitamento de créditos, dos respectivos períodos de apuração e de períodos anteriores, para o abatimento dos débitos apurados, transcreve em quadros o acompanhamento mensal dos saldos de créditos, calculados a partir da informação do saldo inicial de crédito declarado na EFD-Contribuição de Janeiro/2015 e na EFD-Contribuição de Janeiro/2016. Prossegue nos seguintes termos: Necessário esclarecer alguns critérios adotados pelo contribuinte para a apuração dos valores acima transcritos, conforme suas próprias respostas enviadas à fiscalização em atendimento aos diversos termos de intimação ao longo do período de ação fiscal. Deve-se mencionar, por outro lado, que a maior parte dos critérios adotados pelo contribuinte aqui analisados já haviam sido adotados no ano de 2014 e mantidos nos anos seguintes (2015 e 2016). Neste sentido, as respostas e esclarecimentos do contribuinte aos questionamentos efetuados pela fiscalização em relação ao ano de 2014 se aplicam perfeitamente às mesmas situações ocorridas em 2015 e 2016. No caso das operações aluguel de imóveis estabelecidos entre a RN COMÉRCIO VAREJISTA (CNPJ 13.481.309/0001-92) e a locatária RICARDO ELETRO DIVINÓPOLIS, (CNPJ 64.282.60/0001-17), as quais integraram a composição mensal das bases de cálculo dos créditos aproveitáveis sobre “aluguéis de prédios” dos anos de 2015 e 2016, o contribuinte ao ser intimado a comprovar por meio dos contratos de locação e dos comprovantes mensais de pagamento os valores e as efetivas operações mencionadas, já havia informado, em relação à mesma situação ocorrida em 2014, que: A Ricardo Eletro Divinópolis Ltda (CNPJ 64.282.60/0001-17) foi a empresa que deu início a rede de eletrodomésticos “Ricardo Eletro”. Neste contexto quando a RN Comércio Varejista assumiu, entre os anos de 2011 e 2012, a operação da rede, alguns locadores não aceitaram a substituição formal da Ricardo Eletro Divinópolis Ltda. pela RN Comércio Varejista S/A como locatária, enquanto outros contratos possuíam ações renovatórias em curso ou já tinham transcorrido mais de 70% do tempo a permitir tal medida, o que inviabilizava a mudança de “locatária”. Por outro lado, quase 50% dos contratos mencionados encontram-se no Rio de Janeiro pelo fato desta ter sido uma praça em que as operações da rede ganharam força no fim do ano de 2009, o que fez com que boa parte dos contratos naquele estado já tivessem mais de 70% do tempo necessário para a ação renovatória quando a RN Comércio Varejista S/A assumiu a operação, o que tornava temerária a substituição da locatária pelo risco de se perder a oportunidade da ação renovatória. Assim, por recusa do locador em realizar a substituição, seja pelo risco de tal operação, os contratos em que a Ricardo Eletro Divinópolis Ltda. permaneceu constando como locatária foram alvos de sublocação desta para a RN Comércio Varejista S/A, de modo que a última transferia à primeira os valores inerentes aos aluguéis e demais encargos e esta efetuava o pagamento ao real locador. Tendo em vista que a manutenção dos pontos comerciais era vital para a operação da rede pela RN Comércio Varejista S/A, as empresas optaram por não assinarem contratos de sublocação. Por fim, é necessário salientar que as transferências dos valores de aluguéis e encargos da RN Comércio Varejista S/A para a Ricardo Eletro Divinópolis Ltda. eram todas realizadas através do “internet banking”, de modo que não se imprimia comprovantes. Contudo, a RN Comércio Varejista S/A ao tentar retirar os comprovantes para demonstrar a lisura da operação, acabou sendo surpreendida pela informação da instituição bancária de que os referidos comprovantes não estariam disponíveis no

“internet banking”. Em síntese, no ano de 2014 o contribuinte já havia adotado o entendimento de que a RN COMÉRCIO VAREJISTA SA (CNPJ 13.481.309/0001-92) poderia perfeitamente aproveitar-se de créditos sobre operações em que a RICARDO ELETRO DIVINÓPOLIS, (CNPJ 64.282.60/0001-17) seria supostamente a locadora dos imóveis, quando, segundo suas próprias palavras: ... estes imóveis que teriam a RICARDO ELETRO DIVINÓPOLIS Ltda. como locadora e, portanto, proprietária, constituem-se, na verdade, de shopping centers e, de tal modo, não é aquela a proprietária e muito menos a locadora, mas sim a sublocadora do ponto comercial, tendo em vista a recusa do centro comercial em realizar a substituição locatária. Assim sendo, para os anos de 2015/2016 o entendimento relativo às operações de aluguel de imóveis realizadas entre a RN COMÉRCIO VAREJISTA (CNPJ 13.481.309/0001- 92) e a locatária RICARDO ELETRO DIVINÓPOLIS, (CNPJ 64.282.60/0001-17) permaneceu o mesmo, tanto que a resposta apresentada para o questionamento desta situação nos anos de 2015 e 2016 segue na mesma direção, conforme transcrito abaixo: A Ricardo Eletro Divinópolis Ltda (CNPJ 64.282.60/0001-17) foi a empresa que deu início a rede de eletrodomésticos “Ricardo Eletro”. Neste contexto quando a RN Comércio Varejista assumiu, entre os anos de 2011 e 2012, a operação da rede, alguns locadores não aceitaram a substituição formal da Ricardo Eletro Divinópolis Ltda. pela RN Comércio Varejista S/A como locatária, enquanto outros contratos possuíam ações renovatórias em curso ou já tinham transcorrido mais de 70% do tempo a permitir tal medida, o que inviabilizava a mudança de “locatária” Assim, por recusa do locador em realizar a substituição, seja pelo risco de tal operação, os contratos em que a Ricardo Eletro Divinópolis Ltda. permaneceu constando como locatária foram alvos de sublocação desta para a RN Comércio Varejista S/A, de modo que a última transferia à primeira os valores inerentes aos aluguéis e demais encargos e esta efetuava o pagamento ao real locador. Tendo em vista que a manutenção dos pontos comerciais era vital para a operação da rede pela RN Comércio Varejista S/A, as empresas optaram por não assinarem contratos de sublocação. Por outro lado, ao esclarecer a natureza dos valores mensais de 2015 das bases de cálculo informadas como “outras operações com direito a crédito” o contribuinte explicou que se referem a despesas destinadas a marketing/publicidade e a comissão de administração de cartão de crédito e débito. Neste sentido, a composição apresentada pelo contribuinte está abaixo transcrita: (...) Em relação à natureza dos valores mensais de 2016 das bases de cálculo informadas como “outras operações com direito a crédito”, o contribuinte esclareceu que se referem a despesas destinadas a marketing/publicidade, taxa de administração de cartão, despesas com condomínio e IPTU, conforme desdobramento anualizado abaixo transcrito: (...) O aproveitamento destas despesas como operações com direito a crédito e, portanto, como integrante da respectiva base de cálculo teve como fundamento expresso pelo contribuinte sinteticamente nos seguintes pontos:

a) despesas que possuiriam a natureza de insumo; b) essencialidade das mesmas para a consecução de sua atividade operacional; c) invocação da Lei Federal nº 7.450/1985; d) invocação do acórdão proferido pelo Superior Tribunal de Justiça, em sede de recurso repetitivo, Recurso Especial nº 1.221.170. No bojo de sua argumentação ressalta que as parcelas abatidas destas despesas a título de “Verba de Propaganda Cooperada - VPC” foram oferecidas à tributação, mas não integraram a base de cálculo do PIS e COFINS. Segundo o contribuinte os valores relacionados à VPC constituem meros ingressos de numerários no caixa da empresa visando à restituição de gastos/despesas conjuntas e, portanto, não poderiam integrar a base de cálculo do PIS e COFINS. Ainda segundo o contribuinte, não poderia uma verba que visa à restituição de valores gastos com uma publicidade ser considerada como receita da empresa, uma vez que, se os valores relacionados à VPC apenas restituem as despesas de publicidade, não sendo incorporados ao patrimônio da empresa, eles não podem ser considerados receita e faturamento. Por fim, esclarece que compõe também o grupo de “outras operações com direito a crédito” o montante do crédito relacionados às Notas Fiscais de retorno de devolução (CFOP 1949 e 2949). Esta argumentação do contribuinte já havia sido expressa quando solicitado a esclarecer a mesma situação em relação ao ano de 2014, sendo que nos anos subsequentes (2015 e 2016) o aproveitamento destas despesas como

operações com direito a crédito seguiu o mesmo critério. Na sequência, ressalta que a partir do ano de 2015, o PIS/COFINS mensalmente apurado pelo contribuinte sofreu ajustes de redução para efeito de cálculo destes tributos a recolher, tendo em vista as seguintes decisões liminares em mandado de segurança a favor do mesmo e referentes ao pagamento ou cobrança do PIS/COFINS: a) Processo Nº 0002982-67.2015.4.01.3307/1º Vara Federal/TRF-1º Região, pelo qual foi deferido o pedido liminar para reconhecer o direito da impetrante de proceder a exclusão da parcela do ICMS da base de cálculo da COFINS e do PIS, a partir de primeiro de janeiro de 2015, sob a égide da Lei 12.973/2014, com o afastamento para o caso concreto do art. 12, § 5º, do Decreto-Lei nº 1598/77; b) Processo Nº 0007062-74.2015.4.01.3307/ 1º Vara Federal/TRF-1º Região, pelo qual foi deferido o pedido liminar para suspender, nos termos do art.151, IV, do CTN, a exigibilidade do PIS/COFINS a serem exigidos da Impetrante, a partir da competência de dezembro de 2015, sobre a receita bruta decorrente das vendas dos produtos eletrônicos previstos no art. 28 da Lei n. 11.196/2005. No que diz respeito à exclusão da parcela do ICMS da base de cálculo da COFINS e do PIS, o contribuinte ao ser indagado sobre a metodologia adotada para realizar tal ajuste informou que: Embora a Cia entenda que, de acordo com todas as diretrizes que restaram assentadas no julgamento do Recurso Extraordinário nº 574.706, o valor do ICMS a ser excluído da base do PIS e da COFINS seja o ICMS destacado ou presente na nota fiscal, a mesma, para o período fiscalizado, excluiu apenas o ICMS a ser recolhido da apuração das contribuições mencionadas. Nesta linha de inteligência, a metodologia do cálculo adotado para a exclusão do ICMS da base de Cálculo do PIS e da COFINS no período entre janeiro do ano de 2015 e 31 de dezembro de 2016 encontra-se no mesmo sentido da Solução de Consulta Interna COSIT Nº 13/2018. Quanto à exclusão da base de cálculo da COFINS e do PIS sobre a receita bruta decorrente das vendas dos produtos eletrônicos previstos no art. 28 da Lei n. 11.196/2005, a partir de dezembro de 2015, o contribuinte informou a seguinte base de cálculo para este fim: (...) Ressalte-se que, apesar de determinado na decisão liminar a possibilidade do contribuinte suspender a exigibilidade do PIS/COFINS sobre a receita bruta decorrente das vendas dos produtos eletrônicos, previstos no art. 28 da Lei n. 11.196/2005, já a partir da competência de dezembro de 2015, conforme inclusive demonstrado pelo contribuinte no quadro acima, o fato é que para efeito de informação e apuração do PIS/COFINS na ECF-Contribuição do mês de dezembro de 2015 o contribuinte não exerceu, por sua própria determinação, o seu direito previsto na referida decisão judicial. Por fim ressalte-se que, por meio da EFD- Contribuição do período de julho de 2016, transmitida antes do início da presente ação fiscal, o contribuinte informou o valor de R\$ 1.289.746.546,67 como base de cálculo para o aproveitamento de créditos do PIS e R\$ 1.290.335.144,74 para o aproveitamento de créditos da COFINS, no respectivo período, a título de “outras operações com direito a crédito”. Estes créditos decorreram da incorporação/ cisão das empresas ELETRO SHOPPING CASA AMARELA, CNPJ 70.175.260/0001-83, e LOJAS INSINUANTE S/A, CNPJ 16.182.834/0001-03, correspondendo à base de cálculo equivalente aos saldos remanescentes de PIS e COFINS das respectivas empresas, conforme discriminado abaixo:

(tabela)

Eletro Shopping Casa Amarela Ltda. Relata que, conforme disposto em seu último contrato social antes de ser incorporada à RN COMÉRCIO VAREJISTA SA, o contribuinte tinha como objeto social principal o comércio atacadista e varejista em geral, representação, importação e exportação de materiais elétricos, eletrodomésticos e móveis em geral, a locação de bens móveis, a atividade de comércio a varejo de motocicletas e motonetas novas. Discrimina os arquivos das EFD-Contribuições dos meses de janeiro de 2015 a junho de 2016, enviados pela contribuinte. Informa que por meio das EFD-Contribuições foram verificadas as informações referentes aos valores mensais das receitas que determinaram, ou não, os débitos de PIS/COFINS, os valores que integraram a composição das bases para efeito de cálculo dos créditos de PIS/COFINS, assim como a apuração mensal das referidas contribuições relativas aos

meses de janeiro de 2015 a junho de 2016. Transcreve em quadros as apurações. Ao consultar as DCTFs relativas aos meses de janeiro a dezembro de 2015 e de janeiro a dezembro de 2016 da Eletro Shopping Casa Amarela Ltda, verificou que os valores indicados a título de PIS e COFINS a Recolher foram devidamente declarados. Por outro lado, considerando-se o aproveitamento de créditos, dos respectivos períodos de apuração e de períodos anteriores, para o abatimento dos débitos apurados, transcreve em quadros o acompanhamento mensal dos saldos de créditos, calculados a partir da informação do saldo inicial de crédito declarado na EFD-Contribuição de Janeiro/2015 e na EFDContribuição de Janeiro/2016. Prossegue nos seguintes termos: Além disso, ao esclarecer a natureza dos valores mensais de 2015 e 2016 das bases de cálculo informadas como “outras operações com direito a crédito” o contribuinte explicou que se referem a despesas destinadas a publicidade/propaganda, despesas financeiras, incluindo taxa de administração de cartão de crédito e débito, despesas com estabelecimento como condomínio/IPTU e encargos de amortização/depreciação. Neste sentido, a composição apresentada pelo contribuinte está abaixo transcrita: (...) O aproveitamento destas despesas como operações com direito a crédito e, portanto, como integrante da respectiva base de cálculo teve como fundamento expresso pelo contribuinte o mesmo relatado para o caso da RN COMÉRCIO VAREJISTA SA, ou seja: a) despesas que possuíam a natureza de insumo; b) essencialidade das mesmas para a consecução de sua atividade operacional; c) invocação da Lei Federal nº 7.450/1985; d) invocação do acórdão proferido pelo Superior Tribunal de Justiça, em sede de recurso repetitivo, Recurso Especial nº 1.221.170. Ressalta ainda que, a partir do ano de 2015, o PIS/COFINS mensalmente apurado pelo contribuinte sofreu ajustes de redução para efeito de cálculo destes tributos a recolher, tendo em vista as seguintes decisões judiciais referentes ao pagamento ou cobrança do PIS/COFINS: a) Processo Nº 0802810-40.2015.4.05.8300/1º Vara Federal/TRF-5º Região, pelo qual foi deferido o pedido liminar para reconhecer a inexistência de relação jurídico tributária e suspender a inclusão na base de cálculo das Contribuições para o PIS e da COFINS o valor do ICMS em relação aos recolhimentos tributários devidos a este título pela empresa Eletro Shopping Casa Amarela Ltda. b) Processo Nº 0807816-28.2015.4.05.8300/ 10º Vara Federal/TRF-5º Região, pelo qual foi indeferido em 04/12/2015 o pedido liminar para suspender a exigibilidade do PIS/COFINS a serem exigidos da Impetrante, a partir da competência de dezembro de 2015, sobre a receita bruta decorrente das vendas dos produtos eletrônicos previstos no art. 28 da Lei n. 11.196/2005. Em 19/07/2016 foi negado provimento à apelação pela Segunda Turma do Tribunal Regional Federal da 5º Região. Em 13/09/2016 foi rejeitado os embargos de declaração e, em 21/11/2016 foi admitido o recurso extraordinário e remetido os autos ao STJ com pendência de julgamento. No que diz respeito à exclusão da parcela do ICMS da base de cálculo da COFINS e do PIS, o contribuinte ao ser indagado sobre a metodologia adotada para realizar tal ajuste informou que: Embora a Cia entenda que, de acordo com todas as diretrizes que restaram assentadas no julgamento do Recurso Extraordinário nº 574.706, o valor do ICMS a ser excluído da base do PIS e da COFINS seja o ICMS destacado ou presente na nota fiscal, a mesma, para o período fiscalizado, excluiu apenas o ICMS a ser recolhido da apuração das contribuições mencionadas. Nesta linha de inteligência, a metodologia do cálculo adotado para a exclusão do ICMS da base de Cálculo do PIS e da COFINS no período entre janeiro do ano de 2015 e 31 de dezembro de 2016 encontra-se no mesmo sentido da Solução de Consulta Interna COSIT Nº 13/2018. Lojas Insinuante S/A Relata que, conforme disposto em seu último contrato social registrado na JUCEB – Junta Comercial do Estado da Bahia, antes de ser incorporada à RN COMÉRCIO VAREJISTA S/A, o contribuinte tinha como objeto social o comércio atacadista de aparelhos de uso pessoal e doméstico, aparelhos eletrônicos de uso pessoal doméstico, máquinas fotográficas e cinematográficas, utilidades domésticas, artigos de relojoaria, produtos recreativos, games, brinquedos, instrumentos musicais, materiais de escrito, o comércio varejista e atacadista de utilidades domésticas; comércio varejista de discos, fitas de vídeo e áudio, CDs e DVDs, móveis e artigos de colchoaria, materiais esportivos, produtos óticos, perfumes, águas de colônia e deo-colônia, lavanda, seiva-de-alfazema, preparações para barbear, desodorantes entre outros e de lojas de departamentos. Discrimina os arquivos das EFD-Contribuições dos meses de janeiro de

2015 a junho de 2016, enviados pela contribuinte. Informa que por meio das EFD-Contribuições foram verificadas as informações referentes aos valores mensais das receitas que determinaram, ou não, os débitos de PIS/COFINS, os valores que integraram a composição das bases para efeito de cálculo dos créditos de PIS/COFINS, assim como a apuração mensal das referidas contribuições relativas aos meses de janeiro de 2015 a junho de 2016. Transcreve em quadros as apurações. Tendo em vista a inexistência de apuração de valores a recolher do PIS e da COFINS, nas DCTFs entregues pelo contribuinte LOJAS INSINUANTE S/A, relativas ao ano de 2015 e 2016, não constam débitos desta natureza. Por outro lado, considerando-se o aproveitamento de créditos, dos respectivos períodos de apuração e de períodos anteriores, para o abatimento dos débitos apurados, transcreve em quadros o acompanhamento mensal dos saldos de créditos, calculados a partir da informação do saldo inicial de crédito declarado na EFD-Contribuição de Janeiro/2015 e na EFD-Contribuição de Janeiro/2016. Prossegue nos seguintes termos:

Além disso, ao esclarecer a natureza dos valores mensais de dezembro de 2015 a junho de 2016 das bases de cálculo informadas como “outras operações com direito a crédito” o contribuinte explicou que se referem a despesas destinadas a propaganda/marketing, despesas financeiras, incluindo taxa de administração de cartão de crédito e débito, despesas com estabelecimento como condomínio/IPTU e encargos de amortização/depreciação. Neste sentido, a composição apresentada pelo contribuinte está abaixo transcrita: (...) O aproveitamento destas despesas como operações com direito a crédito e, portanto, como integrante da respectiva base de cálculo teve como fundamento expresso pelo contribuinte o mesmo relatado para o caso da RN COMÉRCIO VAREJISTA SA, ou seja: a) despesas que possuíam a natureza de insumo; b) essencialidade das mesmas para a consecução de sua atividade operacional; c) invocação da Lei Federal nº 7.450/1985; d) invocação do acórdão proferido pelo Superior Tribunal de Justiça, em sede de recurso repetitivo, Recurso Especial nº 1.221.170. Ressalta ainda que, a partir do ano de 2015, o PIS/COFINS mensalmente apurado pelo contribuinte sofreu ajustes de redução para efeito de cálculo destes tributos a recolher, tendo em vista as seguintes decisões judiciais referentes ao pagamento ou cobrança do PIS/COFINS: a) Processo Nº 0002983-52.2015.4.01.3307/1º Vara Federal/TRF-1º Região, pelo qual foi deferido o pedido liminar para reconhecer o direito da impetrante de proceder a exclusão da parcela do ICMS da base de cálculo da COFINS e do PIS, a partir de primeiro de janeiro de 2015, sob a égide da Lei nº 12.973/2014, com o afastamento para o caso concreto do art.12, § 5º, do Decreto-Lei nº 1.597/7. b) Processo Nº 0007063-59.2015.4.01.3307/ 1º Vara Federal/TRF-1º Região, pelo qual foi deferido o pedido liminar para suspender, nos termos do art.151, IV, do CTN, a exigibilidade do PIS/COFINS a serem exigidos da Impetrante, a partir da competência de dezembro de 2015, sobre a receita bruta decorrente das vendas dos produtos eletrônicos previstos no art. 28 da Lei n. 11.196/2005. No que diz respeito à exclusão da parcela do ICMS da base de cálculo da COFINS e do PIS, o contribuinte ao ser indagado sobre a metodologia adotada para realizar tal ajuste informou que: Embora a Cia entenda que, de acordo com todas as diretrizes que restaram assentadas no julgamento do Recurso Extraordinário nº 574.706, o valor do ICMS a ser excluído da base do PIS e da COFINS seja o ICMS destacado ou presente na nota fiscal, a mesma, para o período fiscalizado, excluiu apenas o ICMS a ser recolhido da apuração das contribuições mencionadas. Nesta linha de inteligência, a metodologia do cálculo adotado para a exclusão do ICMS da base de Cálculo do PIS e da COFINS no período entre janeiro do ano de 2015 e 31 de dezembro de 2016 encontra-se no mesmo sentido da Solução de Consulta Interna COSIT Nº 13/2018.

DA APURAÇÃO EFETUADA PELA FISCALIZAÇÃO Creditamento sobre Aluguéis de Imóveis A autoridade fiscal concluiu ser inaceitável o creditamento pela empresa incorporadora RN COMÉRCIO VAREJISTA SA, sobre aluguéis de imóveis cujas operações não foram comprovadas com a apresentação de qualquer documento que a elas desse suporte. Afirma que a comprovação das operações de aluguéis de imóveis exige, no mínimo, que se verifique a ocorrência de fato da operação, a qual somente

pode ser verificada pelo vínculo comercial e legal entre locador e locatário, expresso no respectivo contrato de locação. A outra chave que completa esta análise é a verificação dos pagamentos efetuados pelo locador de tal forma a comprovar a efetividade da operação. Destaca que nenhum dos imóveis em que supostamente a RICARDO ELETRO DIVINÓPOLIS seria a locadora dos imóveis houve a apresentação dos documentos mínimos que suportassem a operação. Frisa que o mero relato da suposta conjuntura de que a RICARDO ELETRO se constitui na sublocadora dos referidos imóveis também não se sustentaram na apresentação de qualquer documento comprobatório. Salaria que é obrigação legal do contribuinte manter em ordem, enquanto não prescritas eventuais ações que lhe sejam pertinentes, os documentos e papéis relativos à sua atividade, ou que se refiram a atos ou operações que modifiquem ou possam modificar sua situação patrimonial (Decreto-Lei nº 486, de 1969, art. 4º). Sendo assim, operou a glosa de todos os valores atinentes aos supostos aluguéis dos imóveis em que a RICARDO ELETRO consta como locatária ou sublocatária da RN COMÉRCIO VAREJISTA. Considerando que o contribuinte não discriminou mensalmente os valores envolvidos nestas específicas operações, a fiscalização tomou por parâmetro para a apuração mensal das glosas, com a consequente apuração da base de cálculo do PIS/COFINS, os valores registrados na contabilidade (SPED CONTÁBIL) para este fim, expresso no razão da conta contábil nº 331104003, cuja discriminação dos lançamentos estão constituídos nos ANEXO I.I e I.II – LANÇAMENTOS CONTÁBEIS EFETUADOS A TÍTULO DE DESPESAS DE ALUGUÉIS PARA A EMPRESA RICARDO ELETRO, respectivamente dos anos de 2015 e 2016. Assim sendo, discrimina os novos valores recalculados para o aproveitamento de créditos sobre aluguéis de imóveis da RN COMÉRCIO VAREJISTA. No ano-calendário 2015, resultou em glosa da base de cálculo do crédito das contribuições no valor de R\$ 16.444.713,67 e no ano-calendário de 2016, glosa da base de cálculo de R\$ 13.228.480,72. Outras Operações com Direito a Crédito Destaca que em relação ao aproveitamento de créditos, tanto da RN COMÉRCIO VAREJISTA, como nas incorporadas ELETRO SHOPPING CASA AMARELA e LOJA INSINUANTE S/A, identificadas como despesas destinadas a marketing/publicidade, incluindo, no caso da RN COMÉRCIO VAREJISTA e da LOJAS INSINUANTE S/A, o abatimento das mesmas das receitas provenientes de Verbas de Propaganda Compartilhada e a não inclusão desta última na base de cálculo dos débitos de PIS/COFINS, a invocação do art. 53 da Lei nº 7.450/85 e do art. 13 da Lei nº 10.925/2004 é completamente despropositada.

Afirma que esta legislação fundamenta a tributação do imposto de renda e do PIS/COFINS para o setor de agências de publicidade e propaganda. Por outro lado, a prática setorial das atividades de agências de publicidade e propaganda está regulada pela Lei nº 4.680/65 e pelo Decreto 57.690/66. Afirma que tais práticas setoriais definidas por lei são distantes das atividades operacionais da RN COMÉRCIO VAREJISTA, da LOJAS INSINUANTE S/A e da ELETRO SHOPPING CASA AMARELA. Pontua que o que deve ser posto em foco quanto à análise das outras operações com direito a crédito, que incluem para as três empresas, além das despesas de propaganda, despesas agrupadas como financeiras, despesas de vendas e outras administrativas com estabelecimentos (IPTU, condomínio), é a invocação do acórdão proferido pela Primeira Seção do STJ no julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR, que estabelece o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade do PIS e da COFINS, aferidos à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica. Frisa que a interpretação utilizada pela fiscalização está consignada no Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 17 de dezembro de 2018, que traduz o posicionamento da RFB sobre o assunto. Transcreve a ementa do acórdão proferido no julgamento do Resp 1.221.170/PR e ressalta ser necessário interpretar a abrangência da expressão “atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”. Aduz que todas as discussões e conclusões buriladas pelos Ministros circunscreveram-se ao processo de produção de bens ou de prestação de serviços desenvolvidos pela pessoa jurídica. Salaria que essa limitação consta expressamente do

texto do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637/2002 e 10.833/2003, que permitem a apuração de créditos das contribuições em relação a “bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda”. Conclui restar evidente e incontestável que somente podem ser considerados insumos itens relacionados com a produção de bens destinados à venda ou com a prestação de serviços a terceiros, o que não abarca itens que não estejam sequer indiretamente relacionados com tais atividades. Afirma que 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 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003). Salienta que, no caso de “despesas e comissões de vendas” e “despesas com promoções, propaganda e publicidade”, o acórdão em foco expressamente excluiu de plano do conceito de insumos. Assim conclui: Com base nas observações e interpretação acima, evidente que nos casos específicos da RN COMÉRCIO VAREJISTA, da ELETRO SHOPPING CASA AMARELA e da LOJAS INSINUANTE S/A, cujas atividades principal são o comércio varejista e/ou atacadista, não há que se falar de insumos nos termos do acórdão proferido pelo Superior Tribunal de Justiça nos autos do Resp. 1.221.170/PR e, portanto, menos ainda em essencialidade e relevância dos mesmos para a consecução de suas atividades operacionais. Não bastasse, ainda que fossem considerados insumos, as despesas financeiras, administrativas com estabelecimentos (IPTU, Condomínio), marketing/publicidade e despesas com vendas, consideradas pelo contribuinte como passíveis de creditamento na sistemática da não cumulatividade do PIS/COFINS, não estão relacionadas a qualquer atividade das empresas ligadas à produção de bens destinados à venda ou com a prestação de serviços a terceiros. No mais, as despesas de comissão de vendas e propaganda foram excluídas de plano de tal conceito na decisão proferida nos autos do Resp. 1.221.170/PR. Assim sendo, quer por ausência de base legal para o creditamento de tais despesas, quer por impossibilidade de considerá-las insumos nos termos do referido acórdão proferido nos autos do Resp. 1.221.170/PR, as referidas despesas de marketing/publicidade, despesas com vendas, despesas financeiras e administrativas com estabelecimentos foram totalmente glosadas pela fiscalização. No que tange às Notas Fiscais emitidas pelo próprio contribuinte RN COMÉRCIO VAREJISTA, a título de retorno de devolução (CFOP 1.949 e 2.949), as mesmas não comprovam a aquisição de bens ou a devolução de vendas do contribuinte, operações previstas pela legislação que dão direito ao creditamento do PIS/COFINS, portanto, seus valores foram também glosados. Diante do posicionamento fiscal, acima explicitado, acerca dos critérios adotados pelo contribuinte em relação às “outras operações com direito a crédito” do PIS/COFINS, reavaliou-se a base de cálculo sobre tais operações para fins de creditamento do PIS/COFINS para as três empresas, incorporadora e incorporadas, conforme demonstrado abaixo: RN COMÉRCIO VAREJISTA SA No caso da RN COMÉRCIO VAREJISTA, o grupo de despesas com propaganda/ publicidade, condomínio, IPTU, despesas financeiras, incluindo taxas de administração de cartão, e os valores sobre retornos de mercadoria foram glosados, assim sendo, de todos os valores que compuseram o grupo de “outras operações com direito a crédito” nada remanesceu na apuração efetuada pela fiscalização da base de cálculo do PIS/COFINS, tanto no ano de 2015 quanto no ano de 2016, conforme abaixo discriminado: (...) Discrimina em quadros os valores, resultando em glosa da base de cálculo no valor de R\$ 86.667.972,72 relativamente ao ano-calendário 2015 e de R\$ 390.520.104,08, relativamente ao ano-calendário de 2016. Quanto à Eletro Shopping Casa Amarela, conclui nos seguintes termos: ELETRO SHOPPING CASA AMARELA No caso da ELETRO SHOPPING CASA AMARELA, as despesas com estabelecimento (condomínio e IPTU), propaganda, taxa administração de cartão e financeiras foram glosadas, remanescendo os valores abaixo indicados: (...) Discrimina em quadros os valores, resultando em glosa da base de cálculo no valor de R\$ 65.321.539,71 relativamente ao ano-calendário 2015 e de e de 28.068.661,94, relativamente ao período de janeiro a junho de 2016. Por fim, quanto à Lojas Insinuante S/A, assim conclui:

LOJAS INSINUANTE S/A No caso da LOJAS INSINUANTE S/A, também as despesas com estabelecimento (condomínio e IPTU), propaganda, taxa administração de cartão e financeiras foram glosadas, remanescendo os valores abaixo indicados: (...) Discrimina em quadros os valores, resultando em glosa da base de cálculo no valor de R\$ 115.769.093,07, relativamente ao período de dezembro de 2015 a junho de 2016. Verbas de Propaganda Cooperadas Discorre acerca da base de cálculo do PIS e da COFINS, definidas pelos art. 1º da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003. Frisa que as exclusões da base de cálculo estão elencadas de forma exaustiva na lei, ou seja, não há margens a interpretações no momento de considerar o que é ou não excluído da base de cálculo do PIS e da COFINS. Destaca que, conforme as Resoluções CFC nº 1.121 de 28/03/2008 e 1374 de 16/12/2011, ficou estabelecido que: Receitas são definidas como aumentos nos benefícios econômicos durante o período contábil sob a forma de entrada de recursos ou aumento de ativos ou diminuição de passivos que resultem em aumento do patrimônio líquido e que não estejam relacionados com a contribuição aos detentores dos instrumentos patrimoniais. Afirma que, apesar de não poder ser aplicado de forma absoluta para fins tributários, o conceito estabelecido pelo CPC dá o indicativo de que, para ser receita, o ingresso deve resultar no aumento do patrimônio líquido da pessoa jurídica. Prossegue pontuando acerca de fatos contábeis permutativos ou modificativos: Permutativos são aqueles que provocam uma alteração qualitativa na estrutura do patrimônio líquido sem modificar o valor do patrimônio líquido. Existe apenas permuta entre as contas patrimoniais, entre ativo e passivo e vice-versa ou entre o ativo e entre o passivo, isoladamente, tudo sem interferência das contas de resultados, ou melhor, sem alteração do patrimônio líquido. Modificativos se caracterizam pelo aumento ou diminuição do valor do patrimônio líquido; portanto, as receitas decorrem de fatos contábeis modificativos aumentativos, pois se caracterizam pelo aumento do valor do patrimônio líquido. Assim sendo, para se caracterizar como receita não importa a natureza do aumento do patrimônio ou do benefício econômico, seja via recuperação de despesas / custos, redução de multas ou juros de tributos, perdão de dívidas, subvenções para custeio ou outra forma qualquer. E mais, não importa o fato de que eventualmente, como no caso de recuperações de despesas/ custos, o aumento patrimonial seja na mesma proporção de uma diminuição de patrimônio líquido.

O que determina a natureza de receita não é o efeito comparativo do aumento do patrimônio líquido, que ela, receita, representa, com a diminuição na mesma proporção do patrimônio líquido representado por uma despesa. No caso, por exemplo, de recuperações de despesas/custos, o efeito de compensar a perda pelo ganho, não altera a natureza do fato modificativo que origina a despesa/custo inicialmente incorrida e tão pouco altera a natureza de fato modificativo que origina a receita posteriormente recuperada e equivalente à despesa, mesmo que estes dois fatos modificativos sejam concomitantes. (...) No mais, recuperações de despesas/custos, redução de multas ou juros de tributos, perdão de dívidas ou outra forma qualquer de aumento do Patrimônio Líquido, não devem ser confundidos com recuperações patrimoniais. Estas últimas normalmente têm caráter indenizatório, cujo recebimento da respectiva indenização não afeta o valor do patrimônio líquido da pessoa jurídica porque apenas realiza a recomposição, por exemplo, de ativos, para que ocorra o retorno à situação anterior. Em síntese, tem-se que em função de previsão legal, de conteúdo amplo, tudo aquilo que a pessoa jurídica auferir como receita encontra-se no campo de incidência da contribuição para o PIS e da COFINS, observadas tão somente as exclusões e deduções das receitas brutas legalmente admitidas. Ressalta que os lançamentos efetuados, tanto pela RN COMÉRCIO VAREJISTA S/A, quanto pela LOJAS INSINUANTE S/A, efetuados nas contas específicas nº 331103018 – Verba de Propaganda Cooperada (VPC), desprezados os lançamentos de estorno, sua estrutura é composta basicamente dos seguintes eventos:

(tabela)

Afirma que a estrutura do lançamento indica que há uma redução no passivo, à medida que diminui as obrigações com seus fornecedores que, segundo explicação do próprio

contribuinte, equivalem ao valor referente aos gastos/propaganda conjuntas para veiculação preferencial das marcas. Destaca que a diminuição das obrigações com fornecedores resulta em aumento do patrimônio líquido, não relacionados com a contribuição aos detentores dos instrumentos patrimoniais, sendo que ao final do exercício, a conta é encerrada com o lançamento de seu valor em contrapartida à conta Resultado Líquido do Exercício, aumentando, portanto, o Patrimônio Líquido da empresa. Conclui nos seguintes termos: Assim sendo, independente do nome atribuído à conta, o tipo de contrato que sustentou tais operações com seus fornecedores, o fato é que os valores relacionados à VPC, ao contrário do que alega contribuinte, se constituem em receitas do contribuinte. A própria estrutura da conta e de seus lançamentos desmentem as afirmações do contribuinte no sentido de que seriam “meros ingressos de numerários no caixa da empresa visando a restituição de gastos/despesas conjuntas”. Se assim o fossem, seriam lançamentos de natureza puramente permutativa, ou seja, provocariam uma simples alteração qualitativa na estrutura do patrimônio líquido sem modificar o valor do mesmo, o que não correspondem à efetiva natureza modificativa dos lançamentos efetuados nas referidas contas nº 331103018 – Verba de Propaganda Cooperada (VPC).

Tendo em vista que os valores lançados na citada conta não se incluem nas exclusões e deduções da base de cálculo do PIS e da COFINS elencadas de forma exaustiva nas leis que as regem e, considerando-se que não há margem para interpretações no momento de considerar o que é ou não excluído da base de cálculo do PIS e da COFINS, os valores das receitas mensais abaixo discriminadas, relativas às contas nº 33110318 das duas empresas, serão incluídos por esta fiscalização na apuração das bases de cálculo do PIS e da COFINS:

(tabela)

O Razão de 2015 e 2016 da conta 33110318, relativo à RN COMÉRCIO VAREJISTA S/A está contido nos ANEXOS II.I.I e II.I.II do presente termo e, portanto, parte integrante do mesmo. Tendo em vista o acréscimo à base de cálculo dos débitos do PIS e COFINS da Verba de Propaganda Cooperada (VPC) à receita declarada pelo contribuinte, à alíquota básica (1,65% - PIS e 7,6% - COFINS), tem-se os seguintes valores de receitas apuradas pela fiscalização:

(tabela)

O Razão de 2015 e 2016 da conta 33110318, relativo à LOJAS INSINUANTE S/A, está contido nos ANEXOS II.II.I e II.II.II do presente termo e, portanto, parte integrante do mesmo. Tendo em vista o acréscimo à base de cálculo dos débitos do PIS e COFINS da Verba de Propaganda Cooperada (VPC) à receita declarada pelo contribuinte, à alíquota básica (1,65% - PIS e 7,6% - COFINS), tem-se os seguintes valores de receitas apuradas pela fiscalização:

Ajustes Indevidos na Apuração do PIS/COFINS a Recolher Exclusão da Parcela do ICMS Pago Reafirma que a incorporadora (RN Comércio Varejista S/A) e as incorporadas (Lojas Insinuante S/A e Eletro Shopping Casa Amarela), obtiveram, por meio de pedido liminar em Mandado de Segurança, o direito de proceder à exclusão da parcela do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, a partir de 2015. Assim prossegue: (...) Ocorre que o Supremo Tribunal Federal julgou o mérito do tema com repercussão geral em 15/03/2017, fixando a tese de que o ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS (Recurso Extraordinário nº 574.706/PR). Contra esta decisão opuseram-se embargos de declaração pela União, apontando-se a existência de contradição, obscuridade, erro material e omissão no julgado. No mesmo recurso solicita-se ainda a modulação dos efeitos do decisum, requerendo que, dado o inequívoco impacto e a abrangência do julgado, somente produza efeitos gerais após a análise dos presentes embargos. O julgamento deste Embargo de Declaração no Recurso Extraordinário foi incluso no calendário de julgamento do STF para a data de 01/04/2020. Considerando-se as possíveis distintas interpretações sobre a metodologia

de cálculo para a exclusão do ICMS da base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS aplicável aos casos concretos, a Receita Federal publicou em 23/10/2018 a Solução de Consulta Interna COSIT nº 13, pela qual fixou o entendimento oficial do órgão sobre a matéria. Tendo em vista o efeito vinculante da referida Solução de Consulta COSIT Nº 13 a todos os agentes públicos da Receita Federal, a fiscalização procedeu, para cada uma das empresas, à conferência dos valores excluídos e informados como ajustes de redução das respectivas contribuições a recolher. Neste sentido, a fiscalização em primeira instância indagou ao contribuinte a metodologia de cálculo por ele adotada. Para todas as empresas envolvidas, incorporadora e incorporadas, foi esclarecido, por escrito, que a metodologia de cálculo adotada seguiu os parâmetros estabelecidos pela referida Solução de Consulta. Ainda tendo em vista o disposto pela Solução de Consulta Interna COSIT Nº 13 de 18 de outubro de 2018, ao contribuinte foi solicitado, para cada uma das empresas, esclarecer se foram preferencialmente considerados os valores registrados na escrituração fiscal digital do ICMS e do IPI (EFD ICMS/IPI), transmitida mensalmente por cada um dos seus estabelecimentos, sujeitos à apuração do referido imposto ou, então, apresentasse os comprovantes dos valores do ICMS a recolher, mês a mês, com base nos devidos documentos comprobatórios definidos na própria Solução de Consulta. Em resposta, o contribuinte reiterou a utilização dos critérios estabelecidos na referida SC COSIT Nº 13, não apresentando qualquer documento adicional. Assim sendo, a fiscalização pesquisou todas as EFD (s) - ICMS/IPI transmitidas pelos estabelecimentos das três empresas envolvidas. Desta forma, apurou-se para o período compreendido entre janeiro de 2015 a dezembro de 2016 o ICMS de cada uma das empresas, considerando-se para tal a somatória mensal dos valores positivos da diferença entre os débitos e créditos de ICMS de cada um dos estabelecimentos. Apurado o valor total mensal do ICMS de cada uma das empresas, procedeu-se à segregação do montante mensal do ICMS a recolher para fins de exclusão do valor proporcional do ICMS, em cada uma das bases de cálculo das contribuições do PIS/COFINS. A segregação foi efetuada com base na relação percentual existente entre a receita bruta referente a cada um dos tratamentos tributários da contribuição e a receita bruta total, auferidas em cada mês. As diferenças a maior entre o informado pelo contribuinte e o apurado pela fiscalização foram considerados como ajustes indevidos na apuração do PIS/COFINS a recolher. As memórias de cálculo completas, para cada uma das empresas e anos de 2015 e 2016, estão consignadas nos Anexos III.I.I, III.I.II, III.II.I, III.II.II, III.III.I e III.III.II deste termo e, portanto, parte integrante do mesmo. Abaixo estão indicados sinteticamente os valores apurados do ICMS pela fiscalização, o PIS e COFINS apurados, já considerando a devida segregação apontada na Solução de Consulta COSIT, os valores informados pelo contribuinte e a diferença entre ambos: (...)

Em relação à Eletro Shopping Casa Amarela Ltda., relata que por meio do processo nº 0807816-28.2015.4.05.8300/ 10ª Vara Federal/TRF – 5ª Região, indeferiu-se em 04/12/2015 o pedido liminar para suspender a exigibilidade do PIS/COFINS sobre a receita bruta decorrente das vendas dos produtos eletrônicos previstos no art. 28 da Lei nº 11.196/2005. Em 19/07/2016 foi negado provimento à apelação pela Segunda Turma do Tribunal Regional Federal da 5ª Região. Em 13/09/2016 foram rejeitados os Embargos de Declaração e, em 21/11/2016 foi admitido o Recurso Extraordinário e remetidos os autos ao STJ com pendência de julgamento. Aduz que nesse caso não há qualquer situação prevista no art. 151 do CTN que ampare a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, e conclui que será constituído por meio do Auto de Infração. Pontua que os valores informados a este título pela Eletro Shopping Casa Amarela Ltda. foram considerados como ajustes indevidos na apuração do PIS/COFINS a recolher e totalmente glosados, conforme demonstrado abaixo:

Do Recálculo efetuado pela fiscalização Destaca que a fiscalização recalculou as bases de cálculo dos débitos e créditos do PIS/COFINS dos anos de 2015 e 2016, assim como do valor a recolher e saldos de créditos remanescentes dos mesmos. • LOJAS INSINUANTE S/A Considerando-se o acréscimo das “Verbas de Propaganda Cooperada” à base de cálculo dos débitos, calculados à alíquota de 1,65% (PIS) e 7,6%

(COFINS)”, as glosas efetuadas dos valores de “outras operações com direito à crédito” utilizados pelo contribuinte para o aproveitamento de créditos do PIS/COFINS e os ajustes indevidos na apuração do PIS/COFINS a recolher, conforme acima demonstrado, tem-se a seguinte apuração de PIS e COFINS a recolher e dos saldos remanescentes de créditos da empresa LOJAS INSINUANTES S/A: Apresenta diversos quadros com os cálculos elaborados pela fiscalização e assim conclui:

PIS 2015 (...) Considerando-se que o saldo final de créditos do PIS em dezembro de 2015 declarado pelo contribuinte, na respectiva EFD- Contribuições do período correspondente, foi de R\$ 12.241.223,14 e o apurado pela fiscalização foi de R\$ 10.709.021,75, então o saldo glosado no período de 2015 somou R\$ 1.532.201,38, os quais estão detalhados por mês no item seguinte deste termo. (...) COFINS 2015 (...) Considerando-se que o saldo final de créditos da COFINS em dezembro de 2015 declarado pelo contribuinte, na respectiva EFD- Contribuições do período correspondente, foi de R\$ 55.613.144,92 e o apurado pela fiscalização foi de R\$ 48.560.969,91, então o saldo glosado no período de 2015 somou R\$ 7.052.175,01, os quais estão detalhados por mês no item seguinte deste termo. (...) PIS 2016 (...) Considerando-se que o saldo final de créditos do PIS em junho de 2016 declarado pelo contribuinte, na respectiva EFD- Contribuições do período correspondente, foi de R\$ 13.685.635,98 e o apurado pela fiscalização foi de R\$ 9.663.746,87, então o saldo glosado no período de 2016 somou R\$ 4.021.889,11, os quais estão detalhados por mês no item seguinte deste termo. Ressalte-se que o valor glosado de R\$ 4.021.889,12 inclui o valor de R\$ 1.532.201,38, glosado no período anterior (2015) e cujo valor foi ajustado pela fiscalização na composição do saldo inicial de créditos do PIS em janeiro de 2016 e a diferença de R\$ 221.195,03 relativa à incorreção do contribuinte na transposição do valor final de créditos do PIS da EFD- Contribuições do período de dezembro de 2015 (R\$ 12.241.223,14) para o valor inicial de créditos do PIS da EFD- Contribuições do período de janeiro de 2016 (R\$ 12.462.418,17), além dos valores mensais glosados em função das infrações apuradas no próprio período de 2016. (...) COFINS 2016 (...) Considerando-se que o saldo final de créditos da COFINS em junho de 2016 declarado pelo contribuinte, na respectiva EFD- Contribuições do período correspondente, foi de R\$ 62.130.880,72 e o apurado pela fiscalização foi de R\$ 43.615.922,39, então o saldo glosado no período de 2016 somou R\$ 18.514.958,33, os quais estão detalhados por mês no item seguinte deste termo. Ressalte-se que o valor glosado de R\$ 18.514.958,33 inclui o valor de R\$ 7.052.175,02, glosado no período anterior (2015) e cujo valor foi ajustado pela fiscalização na composição do saldo inicial de créditos da COFINS em janeiro de 2016 e a diferença de R\$ 1.018.837,78 relativa à incorreção do contribuinte na transposição do valor final de créditos do PIS da EFD- Contribuições do período de dezembro de 2015 (R\$ 55.613.144,92) para o valor inicial de créditos do PIS da EFD- Contribuições do período de janeiro de 2016 (R\$ 56.631.982,70), além dos valores mensais glosados em função das infrações apuradas no próprio período de 2016. • ELETRO SHOPPING CASA AMARELA LTDA. Inicialmente deve-se mencionar que em função do já citado lançamento tributário por meio do processo administrativo fiscal nº 10314.720036/2019-41, pelo qual apurou-se infrações relativas ao período de janeiro a dezembro de 2014 na empresa ELETRO SHOPPING CASA AMARELA LTDA com a consequente glosa de saldos remanescentes de créditos tributários do PIS/COFINS, os cálculos a seguir tomaram por base os valores de saldos finais do PIS/COFINS apontados no referido processo. Salientamos que o correspondente auto de infração foi objeto de impugnação do contribuinte e considerada totalmente improcedente, em sessão de 12 de setembro de 2019 da 6ª Turma da DRJ/SPO por meio do Acórdão 16-89.565. Além disso, considerando-se as glosas efetuadas dos valores de “outras operações com direito à crédito” utilizados pelo contribuinte para o aproveitamento de créditos do PIS/COFINS e os ajustes indevidos na apuração do PIS/COFINS a recolher, conforme acima demonstrado, tem-se a seguinte apuração de PIS e COFINS a recolher e dos saldos remanescentes de créditos da empresa ELETRO SHOPPING CASA AMARELA LTDA: (...) PIS 2015 (...) Considerando-se que o saldo final de créditos do PIS em dezembro de 2015 declarado pelo contribuinte, na respectiva EFD- Contribuições do período correspondente, foi de R\$ 7.553.180,92 e o apurado pela

fiscalização foi de R\$ 4.360.610,03, então o saldo glosado no período de 2015 somou R\$ 3.192.570,88, os quais estão detalhados por mês no item seguinte deste termo. Ressalte-se que o valor glosado de R\$ 3.192.570,88 inclui o valor de R\$ 1.116.119,30, relativo à diferença entre o valor inicial de créditos do PIS informado pelo contribuinte na EFD- Contribuições do período de janeiro de 2015 (R\$ 5.172.289,36) e o valor final de créditos do PIS da EFD- Contribuições do período de dezembro de 2014, transposto para o período de janeiro de 2015 a título de saldo inicial (R\$ 4.360.610,03), apurado pela fiscalização por meio do já citado processo de auto de infração nº 10314.720036/2019-41. Compõe ainda o valor glosado total de R\$ 3.192.570,88, os valores mensais glosados em função das infrações apuradas no próprio período de 2015. (...) COFINS 2015 (...) Considerando-se que o saldo final de créditos da COFINS em dezembro de 2015 declarado pelo contribuinte, na respectiva EFD- Contribuições do período correspondente, foi de R\$ 35.858.747,22 e o apurado pela fiscalização foi de R\$ 21.153.572,14, então o saldo glosado no período de 2015 somou R\$ 14.705.175,08, os quais estão detalhados por mês no item seguinte deste termo. Ressalte-se que o valor glosado de R\$ 14.705.175,08 inclui o valor de R\$ 5.141.005,16, relativo à diferença entre o valor inicial de créditos da COFINS informado pelo contribuinte na EFD- Contribuições do período de janeiro de 2015 (R\$ 24.892.216,36) e o valor final de créditos da COFINS na EFD- Contribuições do período de dezembro de 2014, transposto para o período de janeiro de 2015 a título de saldo inicial (R\$ 19.751.211,20), apurado pela fiscalização por meio do já citado processo de auto de infração nº 10314.720036/2019-41. Compõe ainda o valor glosado total de R\$ R\$ 14.705.175,08, os valores mensais glosados em função das infrações apuradas no próprio período de 2015. (...) PIS 2016 (...) Considerando-se que o saldo final de créditos do PIS em junho de 2016 declarado pelo contribuinte, na respectiva EFD- Contribuições do período correspondente, foi de R\$ 7.444.113,91 e o apurado pela fiscalização foi de R\$ 2.457.146,92, então o saldo glosado no período de 2016 somou R\$ 4.986.966,99 os quais estão detalhados por mês no item seguinte deste termo. Ressalte-se que o valor glosado de R\$ R\$ 4.986.966,99 inclui o valor de R\$ 3.192.570,89 glosado no período anterior (2015) e cujo valor foi ajustado pela fiscalização na composição do saldo inicial de créditos do PIS em janeiro de 2016 e a diferença de R\$ 6.673,47 relativa à incorreção do contribuinte na transposição do valor final de créditos do PIS da EFD- Contribuições do período de dezembro de 2015 (R\$ 7.553.180,92) para o valor inicial de créditos do PIS da EFD- Contribuições do período de janeiro de 2016 (R\$ 7.559.854,39), além dos valores mensais glosados em função das infrações apuradas no próprio período de 2016. (...) COFINS 2016 (...) Considerando-se que o saldo final de créditos da COFINS em junho de 2016 declarado pelo contribuinte, na respectiva EFD- Contribuições do período correspondente, foi de R\$ 35.239.234,41 e o apurado pela fiscalização foi de R\$ 12.269.737,61, então o saldo glosado no período de 2016 somou R\$ 22.969.496,80, os quais estão detalhados por mês no item seguinte deste termo. Ressalte-se que o valor glosado de R\$ R\$ 22.969.496,80 inclui o valor de R\$ 14.705.175,08 glosado no período anterior (2015) e cujo valor foi ajustado pela fiscalização na composição do saldo inicial de créditos da COFINS em janeiro de 2016 e a diferença de R\$ 30.738,25 relativa à incorreção do contribuinte na transposição do valor final de créditos do PIS da EFD- Contribuições do período de dezembro de 2015 (R\$ 35.858.747,22) para o valor inicial de créditos da COFINS da EFD- Contribuições do período de janeiro de 2016 (R\$ 35.889.485,47), além dos valores mensais glosados em função das infrações apuradas no próprio período de 2016.

- RN COMÉRCIO VAREJISTA S/A Assim como no caso da empresa incorporada ELETRO SHOPPING CASA AMARELA acima detalhado, de imediato deve-se mencionar que em função do já citado lançamento tributário por meio do processo administrativo fiscal nº 10314.720036/2019-41, pelo qual apurou-se infrações relativas ao período de janeiro a dezembro de 2014 na empresa RN COMÉRCIO VAREJISTA S/A com a consequente glosa de saldos remanescentes de créditos tributários do PIS/COFINS, os cálculos a seguir, relativos à empresa incorporadora, tomaram por base os valores de saldos finais do PIS/COFINS apontados no referido processo. Salientamos mais uma vez que o correspondente auto de infração foi objeto de impugnação do

contribuinte e considerada totalmente improcedente, em sessão de 12 de setembro de 2019 da 6ª Turma da DRJ/SPO por meio do Acórdão 16- 89.565. Além disso, considerando-se o acréscimo das “Verbas de Propaganda Cooperada” à base de cálculo dos débitos, calculados à alíquota de 1,65% (PIS) e 7,6% (COFINS), as glosas efetuadas dos valores de “outras operações com direito à crédito” utilizados pelo contribuinte para o aproveitamento de créditos do PIS/COFINS e os ajustes indevidos na apuração do PIS/COFINS a recolher, conforme acima demonstrado, tem-se a seguinte apuração de PIS e COFINS a recolher e dos saldos remanescentes de créditos da empresa RN COMÉRCIO VAREJISTA S/A: (...) PIS 2015 (...) Considerando-se que o saldo final de créditos do PIS em dezembro de 2015 declarado pelo contribuinte, na respectiva EFD- Contribuições do período correspondente, foi de R\$ 17.936.100,02 e o apurado pela fiscalização foi de R\$ 10.484.040,89, então o saldo glosado no período de 2015 somou R\$ 7.452.059,13, os quais estão detalhados por mês no item seguinte deste termo. Ressalte-se que o valor glosado de R\$ 7.452.059,13 inclui o valor de R\$ 4.294.665,42, relativo à diferença entre o valor inicial de créditos do PIS informado pelo contribuinte na EFD- Contribuições do período de janeiro de 2015 (R\$ 12.375.496,03) e o valor final de créditos do PIS da EFD Contribuições do período de dezembro de 2014, transposto para o período de janeiro de 2015 a título de saldo inicial (R\$ 8.080.830,61), apurado pela fiscalização por meio do já citado processo de auto de infração nº 10314.720036/2019-41. Compõe ainda o valor glosado total de R\$ 7.452.059,13, os valores mensais glosados em função das infrações apuradas no próprio período de 2015. (...) COFINS 2015 (...) Considerando-se que o saldo final de créditos da COFINS em dezembro de 2015 declarado pelo contribuinte, na respectiva EFD- Contribuições do período correspondente, foi de R\$ 82.076.807,62 e o apurado pela fiscalização foi de R\$ 47.752.614,85 então o saldo glosado no período de 2015 somou R\$ 34.324.192,76, os quais estão detalhados por mês no item seguinte deste termo. Ressalte-se que o valor glosado de R\$ 34.324.192,76 inclui o valor de R\$ 19.783.376,79, relativo à diferença entre o valor inicial de créditos da COFINS informado pelo contribuinte na EFD- Contribuições do período de janeiro de 2015 (R\$ 56.780.979,26) e o valor final de créditos da COFINS da EFD Contribuições do período de dezembro de 2014, transposto para o período de janeiro de 2015 a título de saldo inicial (R\$ 36.997.602,47), apurado pela fiscalização por meio do já citado processo de auto de infração nº 10314.720036/2019-41. Compõe ainda o valor glosado total de R\$ 34.324.192,76, os valores mensais glosados em função das infrações apuradas no próprio período de 2015. (...) PIS 2016 (...) Considerando-se que o saldo final de créditos do PIS em dezembro de 2016 declarado pelo contribuinte, na respectiva EFD- Contribuições do período correspondente, foi de R\$ 50.689.500,26 e o apurado pela fiscalização foi de R\$ 24.503.606,31, então o saldo glosado no período de 2016 somou R\$ 26.185.893,95 os quais estão detalhados por mês no item seguinte deste termo. Ressalte-se que o valor glosado de R\$ 26.185.893,95 inclui o valor de R\$ 7.452.059,13 glosado no período anterior (2015) e cujo valor foi ajustado pela fiscalização na composição do saldo inicial de créditos do PIS em janeiro de 2016 e a diferença de R\$ 346.912,81 relativa à incorreção do contribuinte na transposição do valor final de créditos do PIS da EFD- Contribuições do período de dezembro de 2015 (R\$ 17.936.100,02) para o valor inicial de créditos do PIS da EFD- Contribuições do período de janeiro de 2016 (R\$ 18.386.922,02), além dos valores mensais glosados em função das infrações apuradas no próprio período de 2016. Deve-se salientar que especificamente no mês de julho de 2016, a glosa mensal total incluiu, além do resultado das infrações apuradas no próprio mês, o efeito de redução dos saldos finais de PIS das empresas incorporadas (ELETRO SHOPPING CASA AMARELA e LOJAS INSINUANTE S/A), cujo valor foi apurado acima neste mesmo item do presente Termo. Conforme já mencionado a empresa ELETRO SHOPPING CASA AMARELA LTDA (CNPJ 70.175.260/0001-83) foi totalmente incorporada à RN COMÉRCIO VAREJISTA SA em junho de 2016. Na mesma data ocorreu a cisão parcial da empresa LOJAS INSINUANTE S/A, CNPJ 16.182.834/0001-03, e concomitante incorporação de uma das partes pela RN COMÉRCIO VAREJISTA S/A. Em setembro de 2019 a RN COMÉRCIO VAREJISTA S/A completou a incorporação total da empresa LOJAS INSINUANTE S/A. Assim sendo, em relação às obrigações tributárias

do contribuinte ELETRO SHOPPING CASA AMARELA LTDA e LOJAS INSINUANTE S/A, a RN COMÉRCIO VAREJISTA S/A tornou-se integralmente responsável pelas mesmas, nos termos do já citado artigo 132 do Código Tributário Nacional. Neste sentido, todas as infrações relativas às empresas incorporadas, aqui relatadas, passaram a ser de total responsabilidade da empresa incorporadora, portanto, a específica transferência dos saldos finais de créditos do PIS para a incorporadora foi reajustada pela fiscalização, de tal forma a refletir, nesta última, a glosa de créditos efetuadas nas incorporadas decorrentes das infrações nelas apuradas. Conforme EFD-Contribuição do período de julho de 2016, transmitida antes do início da presente ação fiscal, a RN COMÉRCIO VAREJISTA S/A informou o valor de R\$ 1.289.746.546,67 como base de cálculo para o aproveitamento de créditos do PIS no respectivo período, a título de “outras operações com direito a crédito” decorrentes das incorporações citadas, valor que corresponderia à base de cálculo equivalente aos saldos remanescentes de PIS nas respectivas empresas, conforme discriminado na própria EFDContribuição de julho/2016 da incorporadora, abaixo transcrita: Note-se de imediato que, no caso da incorporada LOJAS INSINUANTE S/A, a base calculada de R\$ 838.588.127,27 parte de um valor incorreto de saldo de créditos remanescentes uma vez que, conforme a última EFD- Contribuição (junho/2016) da citada empresa incorporada, o saldo remanescente total de PIS informado foi de R\$ 13.685.635,98, portanto R\$ 151.068,12 aproveitados a mais na transferência para a incorporadora. De qualquer maneira, a fiscalização apurou os seguintes valores de “outras operações com direito a crédito” decorrentes das incorporações citadas, com base nos recálculos dos saldos remanescentes das duas empresas incorporadas já demonstrados acima:

Portanto, no saldo glosado total do mês de julho inclui-se o valor de R\$ 9.159.924,24 referente à glosa decorrente do recálculo dos saldos remanescentes de PIS nas empresas incorporadas. (...) COFINS 2016 Considerando-se que o saldo final de créditos da COFINS em dezembro de 2016 declarado pelo contribuinte, na respectiva EFD-Contribuições do período correspondente, foi de R\$ 233.191.615,80 e o apurado pela fiscalização foi de R\$ 112.578.234,99, então o saldo glosado no período de 2016 somou R\$ 120.613.380,82 os quais estão detalhados por mês no item seguinte deste termo. Ressalte-se que o valor glosado de R\$ 120.613.380,82 inclui o valor de R\$ 34.324.192,77 glosado no período anterior (2015) e cujo valor foi ajustado pela fiscalização na composição do saldo inicial de créditos do PIS em janeiro de 2016 e a diferença de R\$ 1.619.590,10 relativa à incorreção do contribuinte na transposição do valor final de créditos do PIS da EFD- Contribuições do período de dezembro de 2015 (R\$ 82.076.807,62) para o valor inicial de créditos do PIS da EFD- Contribuições do período de janeiro de 2016 (R\$ R\$ 83.696.397,72),

além dos valores mensais glosados em função das infrações apuradas no próprio período de 2016. Do mesmo modo que no caso da apuração do PIS do período de julho de 2016, a glosa mensal total da COFINS incluiu, além do resultado das infrações apuradas no próprio mês, o efeito de redução dos saldos finais da COFINS das empresas incorporadas (ELETRO SHOPPING CASA AMARELA e LOJAS INSINUANTE S/A), cujos valores foram apurados acima neste mesmo item do presente Termo. Da mesma maneira que relatado na apuração do PIS de julho de 2016, a apuração da COFINS de julho de 2016 da RN COMÉRCIO VAREJISTA S/A foi afetada diretamente pelas incorporações das empresas ELETRO SHOPPING CASA AMARELA LTDA e LOJAS INSINUANTE S/A e, por consequência, por todas as infrações delas decorrentes, nos termos do já citado artigo 132 do Código Tributário Nacional. Assim sendo, a específica transferência dos saldos finais de créditos da COFINS para a incorporadora foi reajustada pela fiscalização, de tal forma a refletir, nesta última, a glosa de créditos efetuadas nas incorporadas em função das infrações nelas apuradas. Conforme EFD- Contribuição do período de julho de 2016, transmitida antes do início da presente ação fiscal, a RN COMÉRCIO VAREJISTA S/A informou o valor de R\$ 1.290.335.144,74 como base de cálculo para o aproveitamento de créditos da COFINS no respectivo período, a título de “outras operações com direito a crédito” decorrentes das incorporações citadas, valor que corresponderia à base de cálculo

equivalente aos saldos remanescentes da COFINS nas respectivas empresas, conforme discriminado na própria EFDContribuição de julho/2016 da incorporadora, abaixo transcrita: Note-se de imediato que, no caso da incorporada LOJAS INSINUANTE S/A, a base calculada de R\$ 826.661.0077,76 parte de um valor incorreto de saldo de créditos remanescentes uma vez que, conforme a última EFD- Contribuição (junho/2016) da citada empresa incorporada, o saldo remanescente total da COFINS informado foi de R\$ 62.130.880,72, portanto R\$ 695.355,87 aproveitados a mais na transferência para a incorporadora. De qualquer maneira, a fiscalização apurou os seguintes valores de “outras operações com direito a crédito” decorrentes das incorporações citadas, com base nos recálculos dos saldos remanescentes das duas empresas incorporadas já demonstrados acima: Portanto, no saldo glosado total do mês de julho inclui-se o valor de R\$ 42.179.811,00 referente à glosa decorrente do recálculo dos saldos remanescentes de PIS (sic) nas empresas incorporadas.

Da Base Legal Informa como base legal as Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003. Do Valor do Lançamento Elabora quadros demonstrativos dos valores mensais dos lançamentos, apurados por infração e por empresa, período e tributo. Do Encerramento Ao final, relaciona os anexos ao Termo de Verificação Fiscal. 2. IMPUGNAÇÃO A autuada apresentou impugnação, na qual traz os argumentos abaixo resumidos/transcritos. Inicialmente, pugna pela tempestividade do recurso administrativo. As Visões Antagônicas do Auto de Infração Resume as infrações constantes do Auto de Infração e alega que o auto deve ser integralmente cancelado, com base nos seguintes pontos: (i) nulidade do Auto de Infração pela incompetência da Delegacia Especial de Fiscalização de Comércio Exterior (DELEX) para realizar a lavratura; (ii) nulidade do Auto de Infração pela ausência de consolidação do montante total vindicado quanto ao valor principal, multa e juros, em clara afronta aos princípios da ampla defesa e do contraditório; (iii) nulidade do Auto de Infração pela impossibilidade de inclusão dos débitos referente ao processo administrativo nº 10314.720036/2019-41 dentro do crédito tributário ora cobrado, visto a patente duplicidade da cobrança; (iv) diante do entendimento dos fiscais de que a VPC é receita decorrente de um serviço de propaganda e publicidade prestada pela Impugnante às indústrias/fornecedores, necessário seja permitido o aproveitamento do crédito, para fins de apuração do PIS e da COFINS, das despesas essenciais e relevantes a tal atividade, restabelecendo-se, de tal modo, o crédito de PIS e de COFINS com as despesas de publicidade e propaganda que foram glosadas; (v) sendo as despesas com a comissão pagas às administradoras de cartão de crédito e débito em função das vendas nestas modalidades consideradas como essenciais e relevantes à atividade, restabelecido o crédito de PIS e de COFINS com as despesas de publicidade e propaganda que foram glosadas; (vi) necessário aproveitamento do crédito com despesas financeiras, tendo em vista o princípio da não-cumulatividade e também por serem essenciais às atividades empresariais da Autuada;

(vii) necessário aproveitamento do crédito das despesas com aluguéis, IPTU e taxas de condomínio; (viii) imperiosa exclusão do ICMS/ST e do ICMS da operação própria da base de cálculo do PIS e da COFINS, diante do entendimento consagrado pela Suprema Corte em sede de repercussão geral (Tema 69); (ix) legitimidade do aproveitamento de créditos de PIS e COFINS sobre encargos com depreciação/amortização; (x) legitimidade do aproveitamento de créditos referentes à aplicação da alíquota zero para os produtos eletrônicos previstos nos arts. 28 a 30 da Lei nº 11.196/05 (Lei do Bem) em relação à empresa Eletro Shopping Casa Amarela; (xi) confiscatoriedade da multa aplicada à ordem de 75% (setenta e cinco por cento) sobre o valor do imposto, devendo a mesma ser reduzida em observância ao princípio da equidade, fulcro no art. 108, IV, do CTN. Preliminares Nulidade – Incompetência da Delex para lavrar o Auto de Infração Sustenta ser o Auto de Infração nulo, visto que lavrado por repartição incompetente para autuar o crédito tributário. Afirma que a Delegacia Especial da Receita Federal do Brasil de Fiscalização de Comércio Exterior (DELEX) é órgão da Receita Federal do Brasil responsável pela fiscalização de processos alfandegários e operações aduaneiras. Salienta que a Portaria MF nº 512/2013 criou mais duas

delegacias especiais (Delex e DERPF) e cita o Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil, a Portaria RFB nº 2.466/2010 e Portaria RFB nº 1.170/2018. Alega que o Anexo V da Portaria RFB nº 2.466/2010, incluído pela Portaria RFB nº 148/2014, arrola as pessoas jurídicas que se submetem à fiscalização dessa Delegacia Especial quanto aos tributos administrados pela RFB, as quais não se incluem as empresas que possuem CNAE de comércio varejista. Pontua que seu CNAE principal é o de número 47.53-9-00, o que não outorga competência à Delex para fiscalizar os tributos por ela devidos. Defende que a autuação lavrada por auditor fiscal incompetente não pode prosperar e transcreve os artigos 10, 59 e 61 do Decreto nº 70.235/1972. Afirma restar clara e patente a nulidade do auto de infração, visto que lavrado por autoridade incompetente para tanto, na medida em que cabe à Delex tão somente a fiscalização de atividades aduaneiras e dos tributos administrados pela RFB e pagos pelas pessoas jurídicas arroladas no Anexo V da Portaria RFB nº 2.466/2010. Nulidade do Auto de Infração pela ausência de consolidação do crédito tributário - violação aos princípios do contraditório e à ampla defesa Alega que o Auto de Infração também é nulo pela ausência de consolidação, pelo fiscal, do crédito tributário cobrado, visto que não inseriu o valor final, de forma agregada, referentes ao montante principal, à multa e aos juros. Reproduz a parte da intimação dos AI do PIS e da COFINS, nos seguintes termos:

“INTIMAÇÃO Fica o sujeito passivo intimado a cumprir a retificação nos saldos dos créditos, do regime não-cumulativo da contribuição, em conformidade com os demonstrativos anexos, ou impugnar essa exigência, no prazo de 30 (trinta) dias, contado da ciência deste auto de infração, nos termos dos arts. 5º, 15, 16 e 17 do Decreto nº 70.235/72, com as alterações introduzidas pelas Leis nº 8.748/97, nº 9.532/97, nº 11.196/05 e nº 11.941/09.” Assevera que para tentar destrinchar o crédito tributário e verificar os valores cobrados, teve de realizar um verdadeiro “malabarismo”, uma vez que o Auditor-Fiscal apurou todas as supostas infrações de forma separada, sem, ao final, reunir a quantia cobrada a título das contribuições, bem como referente à penalidade e aos juros, o que impossibilita a averiguação do montante vindicado. Cita os artigos 10 e 11 do Decreto nº 70.235/72 e alega que a consolidação do crédito tributário é de suma importância para que o contribuinte verifique as supostas infrações cometidas e que permitir o contrário seria violar flagrantemente os princípios da ampla defesa e do contraditório, previstos no art. 5º, LV da Constituição Federal. Destaca que a preterição do direito de defesa do autuado é motivo de nulidade da autuação, conforme art. 50, II do Decreto nº 70.235/72. Pontua que mesmo que o crédito tributário esteja em discussão administrativa, a cobrança de débitos pela Fazenda Pública pressupõe a sua certeza e liquidez, o que também é assegurado pela Lei nº 6.830/80 e cita seu art. 2º, § 5º, II. Argui que conforme o art. 142 do CTN o ato do lançamento do crédito tributário deve calcular o exato montante do tributo devido. Ressalta que o CARF reconhece que a existência de vício material no auto de infração enseja a sua nulidade, por violação aos princípios do contraditório e da ampla defesa. Cita decisão administrativa. Conclui não restar dúvidas quanto à nulidade do auto de infração, não podendo prosperar a ausência de consolidação do crédito tributário, visto que patente a violação aos princípios do contraditório e da ampla defesa do contribuinte. Nulidade do Auto de Infração pela impossibilidade de inclusão dos débitos referente ao processo administrativo nº 10314.720036/2019-41 no crédito tributário ora vindicado – duplicidade de cobrança Assim defende-se: Em relação aos citados “saldos remanescentes de créditos” da empresa Eletro Shopping Casa Amarela LTDA, referentes a supostos ajustes indevidos na apuração do PIS e da COFINS, o auditor fiscal menciona o processo administrativo nº 10314.720036/2019-41 no qual foi apresentada impugnação pelo contribuinte, mas que, no entanto, restou julgada improcedente em sessão de julgamento no dia 12 de setembro de 2019 realizada pela 6ª Turma da DRJ/SPO. Todavia, em que pese o julgamento outrora sucedido, certo que ainda não houve o encerramento do processo acima indicado, vez que se encontra pendente de análise pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) o Recurso Voluntário apresentado pelo contribuinte no mês de outubro de 2019. Nesse viés, resta patente a impossibilidade de se incluir os débitos ali cobrados dentro dos

valores vindicados nos anos de 2015 e 2016 pela RFB no presente auto de infração, a título de suposto “saldo credor” e/ou “saldos remanescentes” proveniente de empresa incorporada pela Impugnante, senão vejamos nas planilhas discriminativas abaixo:

Sustenta que, ainda que fosse encerrada a via administrativa do processo nº 10314.720036/2019-41, o crédito tributário ali vindicado somente poderia ser cobrado novamente na via judicial, na medida em que permitir o contrário acarretaria na duplicidade de cobrança no âmbito administrativo, o que não pode prosperar. Saliencia que o próprio TCVF considerou que os valores glosados referente ao saldo final de créditos de PIS e COFINS, declarado pelo contribuinte, incluíram o valor final de créditos das contribuições referentes a períodos anteriores e transpostos para janeiro de 2015, tendo este saldo sido apurado no processo administrativo outrora citado. Transcreve parte do TCVF do qual destaca a seguinte parte: (...) Ressalte-se que o valor glosado de R\$ 3.192.570,88 inclui o valor de R\$ 1.116.119,30, relativo à diferença entre o valor inicial de créditos do PIS informado pelo contribuinte na EFD- Contribuições do período de janeiro de 2015 (R\$ 5.172.289,36) e o valor final de créditos do PIS da EFD- Contribuições do período de dezembro de 2014, transposto para o período de janeiro de 2015 a título de saldo inicial (R\$ 4.360.610,03), apurado pela fiscalização por meio do já citado processo de auto de infração nº 10314.720036/2019-41. (...) Assim prossegue na impugnação:

Veja-se, ainda, os valores que já foram alvo de cobrança no processo administrativo nº 10314.720036/2019-41 e que, portanto, não podem ser incluídos na presente autuação, cuja memória de cálculo foi extraída do Termo de Constatação e Verificação Fiscal nº 08.1.65.00-2017-00948-7, anexo ao PAT mencionado.

Ora, se o valor de R\$1.116.139,30 (um milhão, cento e dezesseis mil, cento e trinta e nove reais e trinta centavos) mencionado no TCVF-2 referente ao auto de infração ora impugnado já foi alvo de cobrança no PAT nº 10314.720036/2019- 41, não pode ele ser transportado, mesmo que se trate de uma recomposição do saldo, para o ano de 2015, pois, se assim o for, estará o valor sendo cobrado em duplicidade, ou seja, em um autêntico bis in idem. Ao final, ressalta que a tomada de créditos pela RN Comércio Varejista S/A do saldo credor da empresa Eletro Shopping Casa Amarela Ltda em razão da incorporação é perfeitamente legal, visto que tal ato societário não representa somente a sucessão da empresa incorporadora em relação às obrigações, mas também aos direitos da incorporada, com fulcro no art. 227 da Lei nº 6.404/76, não havendo que se falar em “transmissão de saldo” para o presente auto de infração com o fim de majorar o valor cobrado a título de PIS e COFINS, cujo valor já se encontra em discussão no PAF outrora mencionado.

Pugna que os valores já cobrados no processo administrativo acima informado sejam excluídos da presente autuação, ante a impossibilidade de cobrança duplicada na via administrativa e a pendência de julgamento do Recurso Voluntário no PAF nº 10314.720036/2019-41. Nulidade – Inobservância ao princípio da verdade material – ausência de análise de diversos documentos juntados pela impugnante comprovando as despesas essenciais e relevantes e o valor dos créditos dela derivados Destaca que conforme os motivos especificados no tópico IV da Impugnação, requer seja o feito baixado em diligência, a fim de que seja realizada a análise da documentação colacionada ao processo administrativo fiscal, com o fim de que seja alcançada a verdade material sobre os fatos narrados pela RFB. Ressalta que constitui dever da fiscalização a fundamentação de seu entendimento, sendo da administração pública o ônus probatório, mediante produção de provas para sustentação do lançamento, devendo sempre ser perseguida busca pela verdade material. Cita decisão administrativa do CARF. Discorre acerca do princípio da verdade material e conclui ser necessária a baixa do feito em diligência e os documentos apresentados junto da impugnação pela autuada sejam apreciados pelos auditores fiscais. Nulidade – Memória de Cálculo inerente às diferenças apontadas de exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS – Ausência de discriminação pelo fiscal de todos os meses que compõem o período

fiscalizado Argumenta que o Auditor Fiscal não discriminou todos os meses que compõem o período fiscalizado quanto à suposta diferença dos valores de PIS e COFINS que teriam deixado de ser pagos em decorrência da exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições. Afirma que, ao não trazer todos os meses, mesmo que, dentro do seu ponto de vista, não tenha sido encontrada diferença, o Fisco acaba lançando dúvidas sobre o seu próprio trabalho e a metodologia adotada. Prossegue nos seguintes termos: A dúvida fica ainda mais evidenciada, quando se tem em mente que a Impugnante contratou uma auditoria especializada para avaliar o impacto da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS nos valores a pagar no período fiscalizado, tendo esta encontrado o valor de R\$22.739.414,06 (vinte e dois milhões, setecentos e trinta e nove mil, quatrocentos e quatorze reais e seis centavos) frente aos R\$16.005.696,71 (dezesseis milhões, cinco mil, seiscentos e noventa e seis reais e setenta e um centavos) utilizado pela Companhia e os R\$ 9.340.928,95 (nove milhões, trezentos e quarenta mil, novecentos e vinte e oito reais e noventa e cinco centavos) constantes do auto de infração. Conclui que a memória de cálculo apresentada está evidentemente incompleta e com vícios que comprometem o auto de infração, tornando-se necessária a realização de uma nova apuração, de modo que todos os meses do período fiscalizado constem do trabalho.

Impossibilidade da glosa dos créditos informados Despesas Essenciais e relevantes à atividade e à geração de receita – créditos na apuração do PIS e COFINS Argumenta que o STJ, por meio do acórdão proferido no Recurso Especial nº 1.221.170/PR, consolidou o entendimento de que o conceito de insumo estaria vinculado aos critérios de relevância e essencialidade da atividade desenvolvida pela empresa, devendo esta análise ser realizada casuisticamente e em qualquer limitação a este ou aquele segmento de atividade empresarial. Cita a ementa do acórdão e trecho de um dos votos. Afirma que, embora imprópria, a utilização do termo “insumo” pelo legislador não demonstra que o dispositivo seria adstrito às indústrias ou empresas prestadoras de serviços, indicando sua intenção de permitir que as verbas que se constituem em despesas necessárias ao regular desenvolvimento da atividade empresarial do contribuinte sejam passíveis de dedução na base de cálculo do PIS e da COFINS. Defende que o valor insculpido no princípio da não-cumulatividade é a desoneração, e a despesa necessária acaba sendo vital para o incremento das receitas que virão a ser tributadas pelo PIS e pela COFINS. Conclui que devem ser considerados insumos, para fins de aplicação da legislação do PIS e da COFINS, todas as despesas essenciais ao exercício da atividade da empresa e, portanto, à obtenção de receita, independentemente do segmento da atividade econômica que ela se enquadra. Despesas com publicidade e propaganda como essenciais ao comércio varejista – possibilidade de creditamento Salienta que a estratégia de marketing, incluindo-se aí a propaganda e publicidade, é vital para a captação do consumidor e incremento das vendas, devido à presença de grandes “players” no setor. Pontua que as despesas com publicidade e propaganda em um segmento altamente agressivo e competitivo é essencial, não só à sua atividade, como à sua própria sobrevivência. Alega que quanto maior for o gasto com publicidade e propaganda, maior será a receita do varejista e, conseqüentemente, a base de cálculo tributável pelo PIS e pela COFINS. Assim afirma: Tal simbiose, por sinal, fica evidente, quando se compara o último quadrimestre do ano de 2017 com o último quadrimestre do ano de 2018, uma vez que neste as despesas com publicidade foram irrisórias e o faturamento, não só da Impugnante, como das empresas que compõem o Grupo Máquina de Vendas, despencou, demonstrando, inclusive, a razão das empresas estarem em recuperação extrajudicial. Apresenta quadro comparativo para afirmar suas alegações e conclui que a despesa em comento é essencial à atividade da impugnante, sendo indevida a glosa quanto a tais despesas/insumos.

Despesas com publicidade e propaganda como essenciais a prestação de serviços à indústria – verba de propaganda compartilhada (VPC) – Receita operacional decorrente da prestação de serviços – possibilidade de creditamento das despesas com publicidade e propaganda Aduz que uma única empresa pode desenvolver atividades industriais, comerciais e de prestação de serviços ao mesmo tempo, possuindo, conseqüentemente,

receitas de atividades distintas. Defende que não se pode restringir a identificação do segmento da atividade econômica em que a empresa se enquadraria em razão do seu CNAE principal, devendo se ater à verificação se a despesa tida como essencial pelo contribuinte é diretamente proporcional à auferição de uma receita tributável pelo PIS e COFINS em decorrência de qual atividade. Constata que o auditor-fiscal considerou a VPC como uma receita operacional auferida pela atuada decorrente da prestação de serviços de publicidade e propaganda para os seus fornecedores e, conseqüentemente, passível de tributação pelo PIS e pela COFINS. Assim prossegue: Ora, se a receita decorrente de um serviço de publicidade e propaganda, mesmo não sendo este serviço a atividade-fim da Impugnante, pode ser considerada como receita operacional e tributável pelo PIS e pela COFINS, qual seria o motivo para a despesa essencial e relevante à atividade geradora desta receita (serviço de publicidade e propaganda), independentemente de ser em relação a uma atividade-fim ou meio, não se transmutar em crédito na apuração do PIS e da COFINS? Obviamente, não há qualquer motivo. Transcreve ementa do Acórdão 09-70.453, da 1ª Turma da DRJ/JFA e conclui que, se há de um lado, uma receita bruta e, portanto, tributável, independentemente de ser ela operacional ou não, há, de outro lado, a despesa essencial e relevante à geração daquela receita, o que resultará em créditos para fins de apuração de PIS e COFINS. Conclui nos seguintes termos: Assim, sendo as despesas com publicidade e propaganda essenciais e relevantes à atividade geradora da receita denominada “VPC”, notória a subsunção daquelas ao que fora decidido pelo Colendo Superior Tribunal de Justiça no acórdão prolatado no Recurso Especial nº 1.221.170/PR, uma vez que a receita denominada “VPC” seria decorrente de uma prestação de serviços e não em decorrência da sua atividade principal, qual seja, o comércio varejista. Pugna pelo restabelecimento dos créditos decorrentes das despesas com publicidade e propaganda, que foram alvo de glosa pela RFB. Comissões de administração relacionadas às vendas através de cartão de crédito – valores descontados antes do repasse – necessário creditamento Argumenta que as despesas com taxa de administração de cartão de crédito são essenciais à atividade de empresa do comércio varejista. Demonstra o fluxo de uma operação de venda por intermédio de cartão de crédito e afirma que:

a) as credenciadoras não repassam o valor integral das vendas realizadas por meio do cartão de crédito para os estabelecimentos comerciais, uma vez que, de antemão, descontam a comissão de administração; b) os estabelecimentos comerciais são obrigados a registrar, até por conta do Emissor de Cupom Fiscal, o valor da venda de forma integral sem qualquer desconto. Aduz que, se mais de 75% das vendas são concretizadas por meio de cartão de crédito, as despesas com as taxas de comissão da administradora por tal venda influenciam positivamente a auferição de receita, o que as possibilita de serem elevadas a insumo à luz do entendimento do STJ, sendo uma despesa essencial à realização da atividade fim da impugnante. Pugna pelo restabelecimento dos créditos que foram glosados no auto de infração. Despesas com aluguéis, taxas de condomínio e IPTU – operação de sublocação com a Ricardo Eletro Divinópolis Ltda. – Princípio da verdade material Assim discorre na impugnação: A Ricardo Eletro Divinópolis Ltda. foi a empresa, como o próprio nome insinua, que deu início a rede de eletrodomésticos “Ricardo Eletro”. Neste contexto, quando a RN Comércio Varejista S/A assumiu, entre os anos de 2011 e 2012, a operação da rede de eletrodomésticos “Ricardo Eletro”, alguns locadores não aceitaram a substituição formal da Ricardo Eletro Divinópolis Ltda. pela RN Comércio Varejista S/A como locatária, enquanto outros contratos possuíam ações renovatórias em curso ou já tinham transcorrido mais de 70% (setenta por cento) do tempo a permitir tal medida, o que inviabilizava a mudança do locatário. (...) Como se vê, estes imóveis que teriam a Ricardo Eletro Divinópolis Ltda. como locadora e, portanto, proprietária, constituem-se, na verdade, de shopping centers e, de tal modo, não é aquela a proprietária e muito menos a locadora, mas sim a sublocadora do ponto comercial, tendo em vista a recusa do centro comercial em realizar a substituição da locatária. Por outro lado, quase 50% (cinquenta por cento) dos contratos mencionados encontram-se no Rio de Janeiro pelo fato desta ter sido uma praça em que as operações da rede ganharam força no fim do ano de 2009, o que fez com que boa parte dos contratos naquele Estado já tivessem mais

de 70% (setenta por cento) do tempo necessário para a ação renovatória quando a RN Comércio Varejista S/A assumiu a operação, o que tornava temerária a substituição da locatária pelo risco de se perder a oportunidade da ação renovatória. Assim, seja por recusa do locador em realizar a substituição, seja pelo risco de tal operação, os contratos em que a Ricardo Eletro Divinópolis Ltda. permaneceu constando como locatária foram alvos de sublocação desta para a RN Comércio Varejista S/A, de modo que a última transferia à primeira os valores inerentes aos aluguéis e demais encargos e esta efetuava o pagamento ao real locador.

Obviamente, a natureza da operação de sublocação, tendo em vista que a manutenção dos pontos comerciais era vital para a operação da rede pela RN Comércio Varejista S/A, as empresas optaram por não assinarem contratos de sublocação. Por fim, é necessário salientar que as transferências dos valores de aluguéis e encargos da RN Comércio Varejista S/A para a Ricardo Eletro Divinópolis Ltda. eram todas realizadas através do internet banking, de modo que não se imprimia os comprovantes, eis que, em tese, bastaria entrar no internet banking e retirá-los de lá, porém, tendo em vista o grande lapso temporal da operação, isto não foi possível por questões operacionais das instituições bancárias. Não há dúvidas, pois, que diante da permissiva contida no inciso IV do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/20032, poderá a Impugnante creditar-se dos valores pagos a título de aluguéis, mesmo que em sublocação, de imóveis utilizados na atividade da empresa, sendo premente o afastamento da glosa lançada no auto de infração. Visando dar vazão ao princípio da verdade real, basta o Fisco, tendo em vista que não houve assinatura de contratos de sublocação entre a Ricardo Eletro Divinópolis Ltda. e a RN Comércio Varejista S/A, intimar a sociedade limitada para que ela apresente os contratos de locação e os respectivos aditamentos que a verdade em relação aos créditos de PIS e COFINS derivados de aluguéis restará esclarecida. Por fim, seguindo esta linha de inteligência, o crédito referente ao pagamento do IPTU e eventuais taxas de condomínio também devem ser restabelecidos, visto que, uma vez que o encargo do recolhimento é do locatário, devido à previsão no contrato de locação, tais valores devem receber o mesmo tratamento do aluguel, consoante todo o já exposto.

Despesas financeiras – princípio da não cumulatividade e despesa essencial ao comércio varejista

Discorre acerca da evolução da legislação do PIS e da COFINS, no que concerne à tributação das receitas financeiras e à possibilidade, ou não, das despesas financeiras como crédito das contribuições e assim sustenta: Ora, se no passado, a revogação da possibilidade de utilização da despesa financeira como crédito dedutível da base de cálculo de PIS e da COFINS teve a redução a zero da alíquota destes tributos sobre receita financeira como consequência, o que neutralizou a violação do princípio da não cumulatividade, o restabelecimento da alíquota de PIS e COFINS sobre receita financeira neste momento deveria ter tido a possibilidade da base de cálculo destes tributos ser deduzida pela despesa financeira como consequência. A neutralização da violação do princípio da não cumulatividade que ocorreu com a retirada do dispositivo legal autorizando a utilização da despesa financeira como crédito e a instituição da alíquota zero sobre a receita financeira pelos Decretos Federais nº 5.164/2004 e 5.442/2005 e que deixou de ser realizada pelo Decreto Federal nº 8.426/2015 transmuda-se, na verdade, na materialização do próprio princípio da não cumulatividade. Tanto assim o é, que a própria Lei Federal nº 10.865/2004, ao revogar o dispositivo das Lei Federais nº 10.637/02 e 10.833/03 que permitiam a dedução da despesa financeira da base de cálculo do PIS e da COFINS e delegar a determinação de tal despesa como dedutível e também o indicação da alíquota sobre a receita financeira para o Chefe do Poder Executivo, deixa clara a ciência do legislador infraconstitucional no que tange a simbiose existente entre as verbas e a necessidade das mesmas respeitarem o princípio da não cumulatividade. Cita jurisprudência e argumenta que impedir a dedução da despesa financeira da base de cálculo do PIS e da COFINS constitui-se em uma violação ao princípio da não cumulatividade e à técnica legislativa prevista na Lei Federal nº 10.865/2004, de modo que deverão ser restabelecidos os créditos decorrentes de tal despesa que foram glosados da apuração de PIS e COFINS e compõem o lançamento no Auto de Infração. Destaca a essencialidade desta despesa para a atividade econômica exercida pela impugnante, eis que as empresas do comércio

varejistas são dependentes do crédito disponibilizado pelas instituições financeiras para dar vazão ao seu ciclo econômico. Conclui que para impedir uma violação ao princípio da não cumulatividade e por ser despesa essencial e relevante à atividade da empresa, devem ser restabelecidos os créditos decorrentes de tal despesa que foram glosados da apuração. Necessária exclusão do ICMS destacado da base de cálculo do PIS e da COFINS – entendimento consagrado pelo STF no RE nº 574.706 – Tema 69 da repercussão geral – inaplicabilidade da SCI nº 13/2018. Afirma que como reiterou durante a fiscalização, excluiu, por mera prudência, o ICMS recolhido da base de cálculo do PIS e da COFINS. Alega que, mesmo que tivesse excluído o ICMS destacado, a metodologia adotada estaria correta. Cita ementa do julgamento do RE nº 574.706 do STF e sustenta que a Ministra Carmen Lucia, em seu voto, exarou entendimento totalmente contrário ao da RFB, afirmando que o ICMS a ser excluído da base de cálculo das contribuições é o destacado na nota fiscal. Transcreve trecho do Voto. Argui que não se pode permitir a glosa de créditos referente à exclusão do ICMS destacado na nota fiscal emitida pela impugnante, da base de cálculo do PIS e da COFINS, visto que a própria relatora do RE nº 574.706 entendeu que o tributo a ser excluído é justamente aquele cujo valor está informado no documento fiscal. Sustenta que a previsão contida na Solução de Consulta COSIT nº 13 não pode se sobrepor ao entendimento firmado pelo STF, com o fim de ampliar a via arrecadatória do fisco federal, muito menos sob a justificativa que aquele seria o entendimento oficial do órgão sobre a matéria, em total dissonância com o que foi assentado pelo STF. Salienta que todo o ICMS destacado está embutido no preço e, por conseguinte, compõe a receita da pessoa jurídica, não havendo dúvidas de que o ICMS a ser excluído do PIS e da COFINS é o destacado nas notas fiscais. Defende que devem ser julgados totalmente improcedentes os lançamentos ora impugnados, uma vez que a impugnante excluiu o ICMS devidamente recolhido da base de cálculo do PIS e da COFINS e, mesmo que não o tenha feito, ou seja, tenha utilizado o ICMS destacado, a metodologia adotada encontra-se em consonância com o assentado pelo STF. Exclusão do ICMS-ST da base de cálculo do PIS e da COFINS pela Eletro Shopping Casa Amarela Ltda. Assim afirma: Em relação aos valores glosados de ICMS/ST que foram excluídos da base de cálculo do PIS e da COFINS, salienta-se que deve ser reestabelecido os créditos pela RFB, visto que, certamente, deve ser aplicada a mesma linha de pensamento tecida para o ICMS operação normal, com fulcro no julgamento do RE nº 574.706. Assim, não há dúvidas que, tanto o ICMS operação própria, quanto o ICMS/ST apurado em relação a empresa Eletro Shopping Casa Amarela LTDA, são inteiramente repassados para os cofres públicos estaduais, tratando-se de mero trânsito contábil no caixa da empresa, não se subsumindo, de tal modo, no conceito de receita, visto não representar acréscimo patrimonial para o contribuinte, incluindo-se aqui o substituído tributário. Portanto, devem ser julgados totalmente improcedentes os lançamentos ora impugnados para excluir o ICMS/ST da base de cálculo do PIS e da COFINS, inclusive quando a Impugnante se encontra na posição de substituída tributária, eis que o ICMS-ST “pago” pela Impugnante no custo da mercadoria definitivamente não representa receita. Aproveitamento de créditos sobre encargos com depreciação e amortização de bens adquiridos para o ativo imobilizado. Alega que o crédito em relação aos encargos com depreciação e amortização de máquinas e equipamentos, destinados à prestação do serviço pela impugnante, é perfeitamente possível, nos termos do art. 3º, § 14 da Lei nº 10.833/2003. Cita jurisprudência. Pugna seja cancelado o lançamento quanto a este ponto. Aplicação da alíquota zero de PIS e COFINS referentes aos produtos eletrônicos previstos no art. 29 da Lei nº 11.196/05 em relação à empresa Eletro Shopping Casa Amarela. Assim discorre: Como se sabe, a Impugnante é empresa do ramo varejista que comercializa um mix de mercadorias, dentre elas computadores, telefones celulares, tablets, produtos de informática, e outros produtos eletrônicos. Com a entrada em vigor da Lei nº 11.196/2005 (“Lei do Bem”), que introduziu o “Programa de Inclusão Digital”, foram reduzidas a zero as alíquotas do PIS e da COFINS incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de produtos de informática, conforme o disposto no art. 28 do citado texto legislativo.

Inicialmente, o benefício fiscal tinha prazo de vigência determinado até 31/12/2009, tendo a MP nº 472/2009, convertida na Lei nº 12.249/2010, estendido a vigência para a data de 31/12/2014. Posteriormente, no ano de 2011, a MP nº 534, convertida na Lei nº 12.507/2011, trouxe uma condição impositiva ao contribuinte para que fosse aproveitado o benefício fiscal mencionado, qual seja a de que o produto, cuja receita bruta decorresse de suas vendas desoneradas, teria que ser produzido “no país conforme processo produtivo básico estabelecido pelo Poder Executivo”. O estabelecimento da condição acima também foi alvo da Lei nº 12.715/2012, a qual ampliou a necessidade de observância do processo produtivo básico para a fruição do benefício fiscal em relação a outros produtos eletrônicos. Derradeiramente, em janeiro de 2015, a MP nº 656/2014, convertida na Lei nº 13.097/2015, estendeu a vigência da alíquota zero para 31/12/2018 mas, no entanto, os contribuintes foram surpreendidos pela edição do artigo 9º da MP nº 690/2015, o qual de forma ilegal e inconstitucional, revogou os benefícios previstos nos arts. 28 a 30 da Lei nº 11.196/2005 a partir de 1º de dezembro de 2015. O ato incorrido pelo poder executivo mostrou-se demasiadamente contraditório, visto que, após determinar o cumprimento de uma condição para o contribuinte usufruir do benefício fiscal, revogou subitamente a aplicação da alíquota zero, que possuía prazo determinado, o que violou patentemente os princípios da segurança jurídica e da confiança, bem como a previsão contida no art. 178 do CTN3. Além disso, sequer haveria que se falar em exigência de PIS e COFINS a partir de 1º de dezembro de 2015, haja vista que a Lei do Bem, ao estabelecer a alíquota zero em relação a tais tributos, revogou a exigência de ambas contribuições em alíquotas “regulares” para todos os produtos eletrônicos nela discriminados. Da mesma forma, a MP nº 690/2015, ao revogar o benefício, não estabeleceu qual seria a nova alíquota aplicável, o que gerou indevida repristinação tácita da norma revogada. Por fim, salienta-se que diante do embaraço legislativo acima delineado, a empresa Eletro Shopping Casa Amarela LTDA impetrou o Mandado de Segurança nº 0807816-28.2015.4.05.8300, que, frise-se, encontra-se pendente de julgamento pelo Supremo Tribunal Federal, ante a interposição de Recurso Extraordinário pelo contribuinte. Pugna que os créditos referentes à aplicação de alíquota zero de PIS e COFINS incidentes sobre os produtos eletrônicos previstos no art. 28 da Lei nº 11.196/2005, sejam restabelecidos pela RFB, devendo os lançamentos serem julgados improcedentes quanto a este ponto. Confiscatoriedade da multa aplicada à ordem de 75% sobre o valor do imposto Alega que a penalidade imposta pela RFB é confiscatória, pois a multa deveria ser graduada em conformidade com os fatos ocorridos e não aplicada de forma exata, matemática, sem interpretação.

Salienta que a legislação que prevê tal penalidade viola os princípios da razoabilidade e proporcionalidade, visto que não é razoável a cobrança de multa sobre 75% do valor do imposto. Transcreve o art. 44, I da Lei nº 9.430/96. Argumenta que em atenção à interpretação segundo a equidade, prevista no art. 108, IV do CTN e nos termos do art. 112, “de maneira mais favorável ao acusado”, necessário seja adotada a penalidade menos gravosa à impugnante. Alega que por força do princípio da verdade material o lançamento fiscal deve refletir a realidade dos fatos. Sustenta que em atenção aos princípios da vedação ao enriquecimento ilícito e da moralidade, não é dado à Administração Pública beneficiar-se de equívoco cometido pelo contribuinte. Frisa que a vedação à confiscatoriedade das multas é matéria pacificada no STF. Cita jurisprudência. Pugna seja cancelada a multa, diante do pagamento do tributo, ou, senão, seja a penalidade reduzida com fulcro nos arts. 108, IV e 112 do CTN, em razão do princípio da equidade. Pedidos Ao final, requer seja conhecida e provida integralmente a impugnação, para julgar totalmente improcedentes os lançamentos realizados, cancelando-se o auto de infração, para: a) reconhecer a nulidade do Auto de Infração: a.1) pela incompetência da Delegacia Especial de Fiscalização de Comércio Exterior (DELEX) para realizar a lavratura; a.2) pela ausência de consolidação do montante total vindicado quanto ao valor principal, multa e juros, em clara afronta aos princípios da ampla defesa e do contraditório; a.3) pela impossibilidade de inclusão do débito referente ao processo administrativo nº 10314.720036/2019-41 dentro do crédito tributário ora cobrado; a.4) pela ausência de análise da documentação colacionada ao Processo Administrativo Fiscal em relação as despesas essenciais e relevantes à

atividade e à geração de receita aptas a resultarem créditos para a apuração de PIS e COFINS; a.5) pela ausência de apuração dos valores de ICMS excluídos da base de cálculo do PIS e da COFINS em todos os meses do período fiscalizado; b) acaso ultrapassadas as preliminares arguidas, seja o Auto de Infração julgado totalmente improcedente, para: b.1) sendo as despesas com publicidade e propaganda essenciais e relevantes à atividade do comércio varejista, restabelecer os créditos a ela vinculadas que foram glosados;

b.1.1) não sendo possível a utilização de despesas essenciais e relevantes como geradoras de crédito para a atividade de comércio varejista, deve mesmo assim ser restabelecido os créditos das despesas com publicidade e propaganda, uma vez que estas encontram-se atreladas a prestação de serviços de publicidade e propaganda tomada pelas indústrias e que é por estas remuneradas através da VPC, que se consiste em uma receita tributável pelas contribuições; b.2) sendo as despesas com comissões pagas as administradoras de cartão de crédito e débito essenciais e relevantes à atividade do comércio varejista, restabelecer os créditos a ela vinculadas que foram glosados; b.3) restabelecer os créditos que foram glosados decorrentes de despesas com aluguéis, IPTU, taxa de condomínio; b.3.1) caso seja necessário, intimar a Ricardo Eletro Divinópolis Ltda. para comprovar a veracidade da relação de sublocação existente; b.4) restabelecer os créditos que foram glosados decorrentes de despesas financeiras, seja por força do princípio da não-cumulatividade, seja por serem essenciais e relevantes à atividade da Autuada; b.5) restabelecer os créditos referentes à aplicação da alíquota zero de PIS e COFINS em relação aos produtos eletrônicos previstos no art. 28 da lei nº 11.196/05 em relação à empresa Eletro Shopping Casa Amarela LTDA; b.6) declarar legítimo o direito ao aproveitamento do crédito de PIS e da COFINS decorrentes da depreciação de bens do ativo imobilizado e das despesas financeiras relativas a empréstimos e financiamentos; c) permitir a exclusão do ICMS destacado na nota fiscal da base de cálculo do PIS e da COFINS, tendo em vista ser esse o entendimento firmado pelo STF quando do julgamento do RE nº 574.706, não havendo que se falar tão somente em exclusão do ICMS pago pelo contribuinte, sendo a previsão contida na SCI nº 13/2018 totalmente dissonante do decidido pela Suprema Corte, e, ainda, c.1) aplicando-se o mesmo entendimento acima, permitir a exclusão do ICMS/ST da base de cálculo do PIS e da COFINS; d) em sendo confiscatória a multa aplicada à ordem de 75% (setenta e cinco por cento) sobre o valor do imposto, deve a mesma ser cancelada, ou, senão, reduzida em observância ao princípio da equidade, fulcro no art. 108, inciso IV, do CTN. É o relatório

A 9ª Turma da DRJ/SPO, em 11 de junho de 2020, mediante Acórdão nº 16-95.967, julgou improcedente a impugnação nos termos da seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2016 INSUMO. INEXISTÊNCIA. ATIVIDADE COMERCIAL. O conceito de insumo, definido pelo STJ no julgamento do RE 1.221.170/PR está vinculado à atividade de prestação de serviço e à fabricação ou produção de bens. Inexiste insumo na atividade comercial. DESPESAS COM PUBLICIDADE E PROPAGANDA. ATIVIDADE COMERCIAL. INSUMO. INEXISTÊNCIA. Inexiste direito a desconto de créditos do PIS/Pasep e da Cofins, na modalidade insumo, em relação a atividade comercial. A mera alegação de que a contribuinte seria prestadora de serviço de publicidade e propaganda, desacompanhada de qualquer prova nesse sentido e ainda, de demonstrativo de vinculação do gasto com a alegada receita de mesma natureza, não tem o condão de respaldar os valores descontados. ALUGUEL. TAXAS DE CONDOMÍNIO. IPTU. Ausente qualquer prova em relação aos gastos com aluguéis, as glosas dos créditos de PIS/PASEP e Cofins devem ser mantidas. Inexiste previsão legal para desconto de créditos em relação a taxas de condomínio e IPTU. DESPESAS FINANCEIRAS. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE. Não há previsão legal para desconto de créditos do PIS/PASEP e COFINS em relação a despesas financeiras. EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO. Correto o procedimento adotado pela autoridade fiscal para cálculo do ICMS a ser excluído da base de cálculo do

PIS/PASEP e da COFINS, tendo sido devidamente fundamentada a metodologia adotada. ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2016 INSUMO. INEXISTÊNCIA. ATIVIDADE COMERCIAL. O conceito de insumo, definido pelo STJ no julgamento do RE 1.221.170/PR está vinculado à atividade de prestação de serviço e à fabricação ou produção de bens. Inexiste insumo na atividade comercial. DESPESAS COM PUBLICIDADE E PROPAGANDA. ATIVIDADE COMERCIAL. INSUMO. INEXISTÊNCIA. Inexiste direito a desconto de créditos do PIS/Pasep e da Cofins, na modalidade insumo, em relação a atividade comercial. A mera alegação de que a contribuinte seria prestadora de serviço de publicidade e propaganda, desacompanhada de qualquer prova nesse sentido e ainda, de demonstrativo de vinculação do gasto com a alegada receita de mesma natureza, não tem o condão de respaldar os valores descontados. ALUGUEL. TAXAS DE CONDOMÍNIO. IPTU. Ausente qualquer prova em relação aos gastos com aluguéis, as glosas dos créditos de PIS/PASEP e Cofins devem ser mantidas. Inexiste previsão legal para desconto de créditos em relação a taxas de condomínio e IPTU. DESPESAS FINANCEIRAS. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE. Não há previsão legal para desconto de créditos do PIS/PASEP e COFINS em relação a despesas financeiras. EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO. Correto o procedimento adotado pela autoridade fiscal para cálculo do ICMS a ser excluído da base de cálculo do PIS/PASEP e da COFINS, tendo sido devidamente fundamentada a metodologia adotada. ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2016 NULIDADE. INOCORRÊNCIA. ATRIBUIÇÕES DA DELEGACIA ESPECIAL DE FISCALIZAÇÃO DE COMÉRCIO EXTERIOR E INDÚSTRIA VERSUS COMPETÊNCIA DO AUDITOR FISCAL DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. O fato de a atividade operacional do contribuinte não estar relacionada àquelas enumeradas na denominação da Delegacia Especial de Fiscalização de Comércio Exterior e Indústria - DELEX não constitui óbice a qualquer dos aspectos, definidos por Lei, relacionados à questão da competência para fiscalizar, bem como a formalizar a exigência do crédito tributário via de auto de infração, desde que executado por autoridade competente, no pleno exercício de suas funções. NULIDADE. INOCORRÊNCIA. INTIMAÇÃO PARA RETIFICAR SALDOS DE CRÉDITOS. REGIME NÃO-CUMULATIVO. RESPEITO AOS PRINCÍPIOS DO CONTRADITÓRIO E AMPLA DEFESA. Constatada a existência de saldos de créditos da contribuição ao PIS e da Cofins mesmo após a recomposição das apurações efetuadas pela autoridade fiscal, e tendo sido o contribuinte intimado a retificar os saldos dos créditos do regime não-cumulativo das contribuições, descabida a alegação de ausência de consolidação do crédito tributário exigido, em especial considerando que a autoridade fiscal demonstrou pormenorizadamente os valores a serem retificados. DUPLICIDADE DE COBRANÇA. AUSÊNCIA. Não há duplicidade pois a glosa de créditos acumulados de períodos anteriores no presente processo (2015/2016) é consequência automática das glosas efetuadas em processo administrativo anterior (2014). DILIGÊNCIA. Considera-se não formulada a pretensão de diligência desacompanhada dos quesitos referentes aos exames desejados. ÔNUS DA PROVA. DIREITO CREDITÓRIO. DOCUMENTOS. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO. A certeza e liquidez do crédito descontado pelo contribuinte na apuração da contribuição são condições essenciais à sua utilização, incumbindo-lhe o ônus da prova. NULIDADE. INOCORRÊNCIA. EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO. Demonstrada e devidamente fundamentada a metodologia adotada pela autoridade fiscal para cálculo da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS/PASEP e da COFINS, não há que se falar em nulidade do lançamento fiscal. CONCOMITÂNCIA ENTRE PROCESSO ADMINISTRATIVO E JUDICIAL. MATÉRIA SUMULADA PELO CARF. Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, cabendo a apreciação na esfera administrativa exclusivamente da matéria distinta da constante do processo judicial, conforme estabelece a Súmula CARF nº 1. Impugnação Improcedente Crédito Tributário Mantido

O contribuinte interpôs, tempestivamente, Recurso Voluntário, alegando em síntese: i) a impossibilidade de se considerar a verba de propaganda e publicidade cooperada (VPC) como receita e/ou faturamento – recuperação de gastos com publicidade restituídos pelo fabricante; ii) possibilidade de dedução dos insumos caracterizados como despesas essenciais e relevantes à atividade empresarial da base de cálculo do pis e da cofins; iii) despesas com publicidade e propaganda como essenciais ao comércio varejista – insumo – possibilidade de creditamento; iv) manutenção da caracterização da vpc como receita – receita operacional decorrente da prestação de serviços de publicidade e propaganda para a indústria – despesas com publicidade e propaganda – insumo – possibilidade de creditamento; v) comissões de administração relacionadas às vendas de cartão de crédito – valores descontados antes do repasse – necessário creditamento; vi) despesas com aluguéis, taxas de condomínio e IPTU; vii) despesas financeiras – princípio da não cumulatividade e insumo ao comércio varejista; viii) necessária exclusão do ICMS/ST da base de cálculo do PIS e da Cofins – entendimento consagrado pelo STF no RE 574.706; ix) aproveitamento de créditos sobre encargos com depreciação e amortização de bens adquiridos para o ativo imobilizado.

É o relatório.

Voto

Conselheira Mariel Orsi Gameiro, Relatora.

O recurso é tempestivo e atende parcialmente os requisitos de admissibilidade, tendo em vista o não conhecimento da matéria em relação aos créditos de ativo imobilizado e alíquota zero, por, respectivamente, não compor objeto do presente litígio e reconhecimento da concomitância.

A controvérsia deste processo administrativo fiscal reside nos seguintes pilares argumentativos:

RN COMÉRCIO VAREJISTA SA

No caso da RN COMÉRCIO VAREJISTA, o grupo de despesas com propaganda e vendas e os valores sobre retornos de mercadoria foram glosados, assim sendo, de todos os valores que compuseram o grupo de “outras operações com direito a crédito” tão somente remanesceu, para a apuração pela fiscalização da base de cálculo do PIS/COFINS, o valor de R\$ 307.179,29 relativo, conforme explicado pelo contribuinte, à diferença de compras de janeiro/2014:

ELETRO SHOPPING CASA AMARELA

No caso da ELETRO SHOPPING CASA AMARELA, o grupo de despesas com estabelecimento (condomínio e IPTU), propaganda, taxa administração de cartão, financeiras e valores sobre ICMS-ST foram glosados, remanescendo os valores abaixo indicados: verbas e propaganda cooperada...

Pois bem, tratarei o voto em partes, como de costume, para abordar no primeiro momento a omissão de receita relativa às verbas de propaganda cooperada, e no segundo momento, as glosas oriundas da não-cumulatividade das contribuições.

Preliminares de nulidade

Afirma o contribuinte a incompetência da DELEX para lançamento, bem como a duplicidade das exigências

Por entender que bem caminhou a decisão de primeira instância, me utilizo aquelas como minhas razões de decidir.

Da incompetência da DELEX

A impugnante alega ser o Auto de Infração nulo, visto que lavrado por autoridade fiscal incompetente para tanto, na medida em que caberia à Delex tão somente a fiscalização de atividades aduaneiras e dos tributos administrados pela RFB e pagos pelas pessoas jurídicas arroladas no Anexo V da Portaria RFB nº 2.466/2010, incluído pela Portaria RFB nº 148/2014. Sustenta que, sendo empresa que possui CNAE de comércio varejista (CNAE principal 47.53-9-00), não outorgaria competência à Delex para fiscalizar os tributos por ela devidos.

A Portaria RFB nº 148/2014, que alterou o artigo 3º da Portaria RFB nº 2.466/2010, assim dispôs: “Art. 3º-A. A área de atuação das Delegacias Especiais da Receita Federal do Brasil de Administração Tributária – Derat, de Fiscalização – Defis e de Pessoas Físicas – Derpf é a delimitada pelo Superintendente da Receita Federal do Brasil na 8ª Região Fiscal. Parágrafo único.

As Delegacias Especiais da Receita Federal do Brasil mencionadas no caput deste artigo terão jurisdição concorrente, quanto aos tributos e contribuições administrados pela RFB, excetuando-se os relativos ao comércio exterior, em todo o município de São Paulo.

“Art. 3º-B. A área de atuação da Delegacia Especial da Receita Federal do Brasil de Fiscalização de Comércio Exterior - Delex compreende as atividades de fiscalização aduaneira de zona secundária na jurisdição definida no Anexo II desta Portaria e de fiscalização de tributos e contribuições administrados pela RFB na jurisdição definida no Anexo III desta Portaria e dos contribuintes relacionados no Anexo V desta Portaria.” (grifos acrescidos)

“Art. 3º-C. A área de atuação da Alfândega da Receita Federal do Brasil de São Paulo compreende todas as atividades de administração aduaneira realizadas na zona secundária, inclusive nos recintos aduaneiros, dos municípios relacionados no Anexo VI desta Portaria, exceto as atividades de fiscalização aduaneira.”

O dispositivo que menciona a então criada DELEX não limita sua atuação e inclusive estabelece que ela poderá atuar na fiscalização de tributos e contribuições administrados pela RFB, bem como dos contribuintes relacionados no Anexo V da Portaria. Assim, não merece acolhimento a alegação da impugnante. Embora a competência da DELEX esteja direcionada à fiscalização do Comércio Exterior e da Indústria, isso não constitui óbice a que

os auditores ali lotados possam empreender ações fiscais relativamente às demais pessoas jurídicas, independentemente de suas áreas de atuação, desde que fundamentadas, como no caso em análise. Salienta-se, ainda, que o princípio básico contido nas normas que regulamentam o processo de exigência de crédito tributário (regulamentado pelo Decreto nº 7.574/2011), é a competência pessoal do servidor, notadamente o Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil, especificamente determinado pelo artigo 31 do Decreto nº 7.574/2011.

Da Competência para Efetuar Lançamento

Art. 31. O lançamento de ofício compete ao Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, podendo a exigência do crédito tributário ser formalizada em auto de infração ou em notificação de lançamento. (Redação dada pelo Decreto nº 8.853, de 2016).

(...) Tal princípio fica ainda mais claro quando o referido Decreto, por meio de seus artigos 12 e 13, restringe as situações em que os atos/procedimentos podem ser considerados nulos. Assim dispõem:

Decreto nº 7.574/2011

Das Nulidades

Art. 12. São nulos (Decreto nº 70.235, de 1972, art. 59): I - os atos e os termos lavrados por pessoa incompetente; e II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa. § 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os atos posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência. § 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo. § 3º Quando puder decidir o mérito em favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará, nem mandará repetir o ato, ou suprir-lhe a falta.

Art. 13. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no art. 12 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 (Decreto nº 70.235, de 1972, art. 60).

O princípio da competência pessoal do agente fiscal é corroborado pelo art. 763 e parágrafo único, da Instrução Normativa RFB nº 1.911/2019, que determina que as atividades de fiscalização da Contribuição para o PIS/Pasep, da Contribuição para o PIS/Pasep Importação, da Cofins e da Cofins-Importação serão presididas e executadas pela autoridade administrativa competente, o Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil. Destaque-se, também, dois princípios relacionados à competência: a prorrogação e a prevenção.

A prorrogação da competência é modificação desta e a prevenção nada mais é do que a fixação da competência por meio de um ato concreto antecipado dos demais. No caso específico deste procedimento fiscal, o fato de ter tomado conhecimento de irregularidades do ponto de vista fiscal para os anos de 2015 e 2016 que culminaram com a formalização do auto de infração, alarga, por determinação legal, a esfera de competência da autoridade, no caso, o Auditor

Fiscal, independente de sua lotação, do domicílio tributário do sujeito passivo ou de suas atividades operacionais. No mais, a prorrogação da competência e a prevenção da jurisdição estão inseridas no contexto mais abrangente da atividade administrativa do lançamento como atividade vinculada e obrigatória, ou seja, a autoridade competente não pode se furtar de constituir o crédito tributário em função de eventuais reestruturações administrativas, promovidas no âmbito da Receita Federal, critérios internos relativos à distribuição de ações fiscais, arguições do contribuinte ou outra razão qualquer, haja vista a definição contida no art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN)

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível. Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.” Isto posto, o fato de a atividade operacional do contribuinte não estar relacionada às atividades designadas na denominação da Delegacia Especial de Fiscalização de Comércio Exterior e Indústria – DELEX, não constitui óbice a qualquer dos aspectos, definidos por Lei, relacionados à questão da competência para fiscalizar, bem como à formalização da exigência do crédito tributário e à aplicação da penalidade, formalizados em auto de infração, desde que operacionalizado por agente competente, no exercício de suas funções.

Da alegada impossibilidade de inclusão dos débitos referentes ao processo administrativo nº 10314.720036/2019-41 – duplicidade de cobrança

A impugnante alega que, em relação aos “saldos remanescentes de créditos” da empresa Eletro Shopping Casa Amarela Ltda. referentes a supostos ajustes indevidos na apuração do PIS e da COFINS, o auditor fiscal menciona o processo administrativo nº 10314.720036/2019-41, no qual foi apresentada impugnação pelo contribuinte. Destaca que a DRJ julgou improcedente o recurso administrativo, mas que ainda não houve o encerramento do processo, vez que está o recurso voluntário por ela interposto está pendente de análise pelo CARF. Assim, a autuada defende restar patente a impossibilidade de se incluir os débitos ali cobrados dentro dos valores vindicados nos anos de 2015 e 2016 pela RFB no presente auto de infração, a título de suposto “saldo credor” e/ou “saldos remanescentes” proveniente de empresa por ela incorporada.

A interessada sustenta que, ainda que fosse verificado o encerramento da via administrativa referente ao processo nº 10314.720036/2019-41, o crédito tributário ali vindicado somente poderia ser cobrado novamente na via judicial, na medida em que o contrário acarretaria na duplicidade de cobranças no âmbito administrativo, o que não pode prosperar.

A impugnante destaca que os valores já foram alvo de cobrança no processo administrativo nº 10314.720036/2019-41 não podem ser incluídos na presente autuação. Pontua que se o valor de R\$ 1.116.139,30 mencionado no TCVF-2, referente ao auto de infração ora impugnado já foi alvo de cobrança no PAT nº 10314.720036/2019-41, não pode ele ser transportado, mesmo que se trate de uma recomposição do saldo, para o ano de 2015, pois se assim o for, estará sendo o valor cobrado em duplicidade, ou sejam, em “bis in idem”. Por fim, a

contribuinte ressalta que a tomada de créditos pela RN Comércio Varejista S/A do saldo credor da empresa Eletro Shopping Casa Amarela Ltda. em razão da incorporação é perfeitamente legal, visto que tal ato societário não representa somente a sucessão da empresa incorporada em relação às obrigações, mas também aos direitos da empresa incorporada, não havendo que se falar em “transmissão de saldo” para o presente auto de infração com o fim de majorar o valor cobrado a título de PIS e COFINS, cujo valor já se encontra em discussão no PAF mencionado.

A interessada pugna que os valores cobrados no processo administrativo 10314.720036/2019-41 sejam excluídos da presente autuação, ante a impossibilidade de cobrança duplicada na via administrativa e a pendência de julgamento de Recurso Voluntário no PAF mencionado. Não merecem acolhimento os argumentos trazidos neste tópico pela interessada. Os valores que foram objeto de glosa, tanto da apuração da RN Comércio Varejista S/A, quanto da Eletro Shopping Casa Amarela Ltda., no processo nº 10314.720036/2019-41 se referem à fiscalização da apuração do PIS e da COFINS da contribuinte relativa ao ano-calendário 2014. O atual processo administrativo trata da fiscalização das apurações do PIS e da COFINS, apresentadas à RFB por meio da EFD-Contribuições, relativamente aos anos calendário 2015 e 2016.

Desta ação fiscal resultou a glosa de valores de créditos acumulados de PIS e de COFINS considerados indevidos pela fiscalização. Assim, considerando que os valores de saldo credor de período anterior (ac 2014) informados na EFD-Contribuições do ano-calendário 2015 pela contribuinte ainda contemplam valores glosados pela autoridade fiscal no processo administrativo 10314.720036/2019-41, correto o procedimento fiscal de considerá-los como indevido na atual fiscalização (ac 2015 e ac 2016).

Caso assim não procedesse, valores auditados e glosados pela autoridade fiscal relativamente ao ano-calendário 2014 seriam indevidamente aproveitados em períodos posteriores. O fato de o processo administrativo nº 10314.720036/2019-41 ainda estar pendente de julgamento administrativo no CARF em nada altera tal entendimento. Quando da decisão final daquele processo administrativo, eventuais ajustes nos créditos glosados relativamente ao ano-calendário 2014 e, portanto, no saldo credor a ser transportado para o ac 2015, deverão ser refletidos para as competências seguintes.

Quanto à tomada de créditos pela RN Comércio Varejista S/A do saldo credor da empresa Eletro Shopping Casa Amarela Ltda. em razão da incorporação, em momento algum se questiona a possibilidade de tal procedimento.

Isto posto, rejeito as preliminares de nulidade.

Verbas de Propaganda Cooperada (VPC)

Afirma a fiscalização que o contribuinte deduziu, indevidamente, da base de cálculo da contribuição devida no período, a título de "descontos incondicionais", valores que não consistem deste tipo de desconto, mas se referem a “descontos ou bonificações condicionadas a atingimento de metas ou relativos a rateio de despesas de publicidade”.

O tema não é novo nesse Tribunal, e, conforme já posicionado em outros processos administrativos de minha relatoria, entendo que as deduções em casos de bonificações, verbas de propaganda cooperada e outras figuras inerentes às relações comerciais de mesma natureza, são indevidas, devidas as contribuições correspondentes ao período aqui discutido.

Peço vênica para me utilizar das razões de decidir do Acórdão nº 3302-013.529, que trata do mesmo tema e explicita de forma cristalina a negativa supramencionada:

Cinge-se a controvérsia sobre tema que não é novo neste Tribunal Administrativo: o conceito de Receita, quanto às verbas de propaganda cooperada, verbas de acordo comercial e recebimentos bonificados.

A verba de propaganda cooperada corresponde ao recebimento, pelas empresas varejistas ou atacadistas, benefícios econômicos originados das indústrias, sobre os produtos adquiridos, de modo pecuniário ou por meio de bonificações, como contraprestação à realização de ações de marketing e propaganda. Configura-se, para a jurisprudência pacífica, essa parcela dada em contraprestação a essas ações promocionais, como prestação de serviços, e, portanto, componente da receita da pessoa jurídica e passível da incidência tributária das contribuições PIS/Cofins. Nesse sentido, entende a Câmara Superior de Recursos Fiscais:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS) Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2010 COFINS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. DESPESAS COM VERBA DE PROPAGANDA COOPERADA. DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. INADMISSIBILIDADE. No regime de incidência não cumulativa do PIS/Pasep e da COFINS não há previsão legal para a dedução da base de cálculo da contribuição em face de despesas com verba de propaganda cooperada. ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2010 PIS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. DESPESAS COM VERBA DE PROPAGANDA COOPERADA. DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. INADMISSIBILIDADE. No regime de incidência não cumulativa do PIS/Pasep e da COFINS não há previsão legal para a dedução da base de cálculo da contribuição em face de despesas com verba de propaganda cooperada.

(Acórdão nº 9303-012.997, Câmara Superior de Recursos Fiscais, CSRF – 3ª Turma, publicado em 06 de maio de 2022, rel. Valcir Gassen)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2009 PIS E COFINS. RECEITA. CONCEITO. DESPESAS COM PROPAGANDA. REQUISITOS. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO. IMPOSSIBILIDADE Receita é todo 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 valores recebidos a título de recuperações com despesas com propaganda, por haver interesse contraprestacional no recebimento desse valor e, portanto, não haver previsão legal para sua exclusão da base de cálculo.

(Acórdão nº 9303-012.688, Câmara Superior de Recursos Fiscais, CSRF – 3ª Turma, publicado em 19 de janeiro de 2021)

Entendo que, como feito nos autos, se há relação da concessão de bonificação dessa verba cooperada e a verba de publicidade despendida, trata-se de receita tributável, porque carrega natureza contraprestacional de serviço. E, conforme demonstrado nos autos, há nexa causal direto entre bonificação e publicidade despendida, sendo, portanto, receita passível da incidência das contribuições.

Peço licença para me utilizar das razões de decidir esposadas no Acórdão nº 3402-005.553:

Exclusão indevida na base de cálculo de despesas com propagandas compartilhadas
Segundo a Fiscalização, as verbas de propaganda cooperada assumem a forma de valores pagos à contribuinte por seus fornecedores, ou de abatimentos dos valores devidos pela contribuinte a estes

fornecedores, pela divulgação dos produtos em seu material publicitário encartes, anúncios, material promocional ou a de designar espaço de venda e promotores de venda pela Recorrente para os produtos do fornecedor. Tais valores se subsumiriam ao conceito de receita auferida pelo Contribuinte, tributável pelo PIS e pela COFINS.

Nessa mesma direção, concluiu também a Autoridade Fiscal que não há previsão legal para a dedução das despesas de propaganda e publicidade na apuração das bases de cálculo de PIS/COFINS não-cumulativo.

Os valores lançados como receita foram obtidos das contas contábeis da empresa: 51150003 Recuperação Propaganda Cadastro e 51150007 Propaganda Cartas. O ramo de atividade desenvolvido pela Recorrente de comércio varejista exige a utilização freqüente dos mais diversos veículos de comunicação para divulgar os seus produtos postos à venda nas prateleiras, visando incrementar as suas vendas e divulgar as marcas com as quais opera. Nessa sistemática, aqueles fornecedores que são beneficiados pela divulgação das suas marcas nas propagandas veiculares retribuem a Recorrente por meio de abatimentos dos valores devidos pela contribuinte a estes fornecedores. Inicialmente, a Recorrente sustenta que os valores recebidos dos fornecedores por pagamentos ou por meio de abatimentos de valores devidos por ela têm natureza jurídica de recuperação de custos. Argumenta que não está recebendo do quantia nova, mas sim, deixando de pagar, parcialmente, suas obrigações, em virtude das situações registradas nas contas contábeis

referentes aos abatimentos dos valores então por ela devidos aos seus fornecedores (fls. 15 do TVF), diminuindo o montante das obrigações então assumidas, fato que não representa a percepção de algo novo, mas sim redução do endividamento e das obrigações a serem pagas aos fornecedores.

Embora tenha argumentado que a natureza jurídica desses recebimentos seja de recuperação de custos ou despesas, a Recorrente admite que considerou como Receita e ofereceu a tributação das contribuições em comento a diferença positiva entre as citadas contas de Receita e

aquelas que registraram os custos e despesas envolvidos com propaganda e marketing, conforme o seu demonstrativo abaixo reproduzido: RECEITAS

51150003 Recuperação Propaganda – Cadastro R\$ 19.203.656,49

51150007 Propaganda – Cartas R\$ 58.855.952,55

DESPESAS

51070011 Anúncios e Publicações (R\$ 470.744,53)

51150001 Propaganda Custo (R\$ 59.332.678,71)

RESULTADO (credor)..... R\$ 18.256.185,80

Ainda aduz que o procedimento adotado pela Fiscalização de considerar para efeitos de tributação das contribuições os valores integrais das contas 51150003 Recuperação Propaganda – Cadastro e 51150007 Propaganda – Cartas não se encontra correto, pois não

considerou o valor líquido, deduzido das despesas envolvidas nos anúncios e propagandas por tratarem tais valores efetivamente de recuperação de custos e despesas, não possuindo, esses

valores, portanto, natureza de receitas tributáveis para o PIS e COFINS. Nesse sentido, s olicita

diligência para que sejam apurados e excluídos do lançamento os valores já declarados e pagos sobre a diferença positiva que foram tributados duplamente. A Fiscalização, por sua vez, deixa claro no Termo de Verificação Fiscal que a controvérsia quanto a esse ponto se centra nos valores das contas de custos e despesas que foram excluídas indevidamente das Receitas apuradas, conforme a seguir reproduzido: A fiscalizada explicou a movimentação das contas relacionadas a propaganda/publicidade da seguinte forma: 51150003 RECUPERAÇÃO PROPAGANDA CADASTRO – Descrita como conta de natureza credora, para registro das chamadas “verbas de cadastro”. As verbas de cadastro seriam percentuais fixos negociados com fornecedores. Estes percentuais seriam deduzidos dos valores devidos pela fiscalizada a seus fornecedores. Os valores deduzidos serviriam ao custeio da propaganda dos produtos daqueles fornecedores, nos meios de comunicação e nas lojas da fiscalizada. 51150007 PROPAGANDA - CARTAS – Descrita como conta de natureza credora, para registro da recuperação de gastos com propaganda em campanhas especiais, como Natal, Páscoa, etc..

51150001 PROPAGANDA CUSTO – Descrita como conta de natureza devedora, para registro do custo de propaganda nos meios de comunicação, dentre outros.

A contribuinte também informa que os valores acima (receitas e despesas de publicidade e propaganda) compuseram as bases de cálculo mensais de PIS/COFINS, o que é confirmado pelas bases de cálculo apresentadas à Fiscalização. Ocorre que a empresa computou, nas bases de cálculo, tanto as receitas como as despesas. Vale dizer, a fiscalizada abateu as despesas com propaganda e publicidade, na apuração das bases de PIS/COFINS. Voltaremos a este ponto mais adiante. () 5.1. REDUÇÃO INDEVIDA DA BASE DE CÁLCULO, PELO CÔMPUTO DE DESPESAS DE PROPAGANDA E PUBLICIDADE Como visto, a empresa computou, nas bases mensais de PIS/COFINS, o chamado “resultado de propaganda e publicidade”, isto é, a diferença positiva entre as verbas de propaganda compartilhada, recebidas de seus fornecedores, e as despesas de propaganda efetuadas no período. Contudo, não há previsão legal para a dedução das despesas de propaganda e publicidade, na apuração das bases de cálculo de PIS/COFINS não-cumulativo. As verbas de propaganda cooperada assumem a forma de valores pagos à contribuinte por seus fornecedores, ou de abatimentos dos valores devidos pela contribuinte a estes fornecedores. Como contrapartida, a contribuinte assume uma obrigação de fazer, qual seja, a de divulgar os produtos do fornecedor em seu material publicitário – encartes, anúncios, material promocional – ou a de designar espaço de venda e promotores de venda para os produtos do fornecedor. O fornecedor é beneficiado, e paga por isso – este pagamento é receita auferida pela contribuinte, tributável pelo PIS e pela COFINS. Já as despesas de publicidade e propaganda porventura efetuadas pela fiscalizada não podem ser deduzidas das bases de cálculo de PIS/COFINS, por falta de previsão legal.

Por esta razão, efetuamos o correspondente ajuste, nas bases de cálculo de PIS/COFINS de Janeiro/2010 a Dezembro/2010. (negritos nossos) Pelo trecho transcrito, percebe-se que, ao contrário do que afirma a Recorrente, a Fiscalização tributou apenas os valores equivalentes às deduções a base de cálculo das contribuições referentes a custos e despesas efetuadas pela empresa que não possuem amparo legal. Aqui, de plano, já se mostra desnecessária a realização da diligência solicitada, pois resta claro, consignado no TVF, que o resultado positivo apurado pela Recorrente, na forma anteriormente indicada, não foi objeto da autuação. Assim, a questão posta a ser decidida por este Colegiado diz respeito a possibilidade da empresa de deduzir os custos e despesas envolvidas na propaganda e marketing daquelas receitas obtidas de seus

fornecedores relacionadas com a divulgação da suas marcas pela Recorrente. Com efeito, é incontroverso nos autos que a empresa recebe valores de seus fornecedores destinados a promoção com propagandas de seus produtos, fato detalhado no Termo de Verificação e admitido pela Recorrente em seu Recurso. Tem-se pela leitura dos autos que a Recorrente é sujeita ao regime não cumulativo das contribuições e aos comandos do artigo 1º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, cujas redações, à época de ocorrência dos fatos, eram as abaixo transcritas :

Lei nº 10.637/2002:

Art. 1º

A contribuição para o PIS/Pasep tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. Produção de efeito § 1º Para efeito do disposto neste artigo, 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 pessoa jurídica. § 2º A base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep é o valor do faturamento, conforme definido no caput. § 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo, as receitas: I decorrentes de saídas isentas da contribuição ou sujeitas à alíquota zero; II (VETADO) 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; V referentes a: a) vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos; b) reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita. VI - não operacionais, decorrentes da venda de ativo imobilizado. (Incluído pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003) (a Lei nº 10.833/2003 ampliou a exclusão para "não operacionais, decorrentes da venda do ativo permanente", aplicandose ao PIS/Pasep, de acordo com o artigo 15 da referida lei) Lei nº 10.833/2003:

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) § 1º Para efeito do disposto neste artigo, 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 pessoa jurídica. § 2º

A base de cálculo da contribuição é o valor do faturamento, conforme definido no caput. § 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 não-operacionais, decorrentes da venda de ativo permanente;

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;

V referentes a: a) vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos; b) reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição que tenham sido computados como receita. VI -

decorrentes de transferência onerosa a outros contribuintes do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação ICMS de créditos de ICMS originados de operações de exportação, conforme o disposto no inciso II do § 1º do art. 25 da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. (Incluído pela

Lei nº 11.945, de 2009). (Produção de efeito).

Constata-

se pela legislação transcrita que a base de cálculo das contribuições na sistemática não cumulativa é bem ampla, incluindo todas as

receitas auferidas pela pessoa jurídica independentemente de sua denominação ou classificação contábil, restando evidente que as receitas contabilizadas nas contas 51150003

RECUPERAÇÃO

PROPAGANDA CADASTRO, 51150007 PROPAGANDA CARTAS se subsumem ao referido dispositivo legal. Além disso, a legislação também prevê as exclusões desta base de cálculo, dentre as quais se destacam as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos, as reversões

de provisões e recuperações de créditos baixados como perdas. No entanto, não se identifica no dispositivo legal transcrito qualquer previsão para a exclusão dos custos ou despesas com

propaganda sobre as receitas na incidência do PIS e da COFINS não cumulativos. Esse mesmo entendimento foi adotado pelo Conselheiro Relator Francisco José Barroso Rios no Acórdão nº 3301002.917, da 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, cuja ementa transcrevo abaixo.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2010 PIS/PASEP. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. DESPESAS COM VERBA DE PROPAGANDA COOPERADA. DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. INADMISSIBILIDADE. No regime de incidência não cumulativa do PIS/Pasep e da COFINS não há previsão legal para a dedução da base de cálculo da contribuição em face de despesas com verba de propaganda cooperada. Em sua

defesa, a Empresa inicialmente pugna que os valores recebidos dos fornecedores, até o limite dos custos incorridos, objeto da autuação, sejam considerados redução de custo ou despesa, porque tais parcelas não implicam em ingresso financeiro, fator que seria determinante para a sua caracterização como receitas. Nesse diapasão, insistiu a Recorrente na tese da necessidade de ingresso positivo de recurso que implique repercussão patrimonial positiva para que o evento seja caracterizado como receita para quem auferir. Tal entendimento é equivocado, uma vez que não apenas o ingresso de recursos na entidade com aumento do seu ativo (sem contrapartida no passivo) representa receita, mas também aqueles benefícios econômicos decorrentes de diminuição de passivo (sem contrapartida no ativo) também têm efeito positivo patrimonial líquido da entidade, da mesma forma se caracterizando como receita. O Pronunciamento Técnico CPC 30 do Comitê de Pronunciamentos

Contábeis confirma esse entendimento na sua definição de receita: Objetivo A receita é definida no Pronunciamento Conceitual Básico Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis como aumento nos benefícios econômicos durante o período contábil sob a forma de entrada de recursos ou aumento de ativos ou diminuição de passivos que resultam em aumentos do patrimônio líquido da entidade e que não sejam provenientes de aporte de recursos dos proprietários da entidade. As receitas englobam tanto as receitas propriamente ditas como os ganhos. A receita surge no curso das atividades ordinárias da entidade e é designada por uma variedade de nomes, tais como vendas, honorários, juros, dividendos e royalties.

O objetivo deste Pronunciamento é estabelecer o tratamento contábil de receitas provenientes de certos tipos de transações e eventos.

A questão primordial na contabilização da receita é determinar quando reconhecê-la. A receita é reconhecida quando for provável que benefícios econômicos futuros

fluam para a entidade e esses benefícios possam ser confiavelmente mensurados. Este Pronunciamento identifica as circunstâncias em que esses critérios são satisfeitos e, por isso, a receita deve ser reconhecida. Ele também fornece orientação prática sobre a aplicação desses critérios.

Com efeito, receita é o ingresso econômico representado por um aumento de ativo ou diminuição de passivo que resultam em aumentos de patrimônio líquido e que não sejam provenientes de aporte de recursos dos proprietários da entidade. Os artigos 1º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 determinam que a incidência independe da denominação ou classificação contábil, dispondo em seu §3º sobre as receitas que não integram a base de cálculo, mencionando expressamente as reversões de provisões e as recuperações de crédito baixados como perda (que é uma recuperação de despesa), e indicando a abrangência da definição de receita e a necessidade de a lei definir expressamente as exclusões. Disso se conclui que, ainda tais ingressos se configurando como

recuperações de custos ou despesas, estes são conceitualmente receitas e sua exclusão da base

de cálculo deveria ser veiculada em lei. Confirmando esta natureza, transcreve-se o artigo 44 da Lei nº 4.506/1964: Art. 44. Integram a receita bruta operacional:

I O produto da venda dos bens e serviços nas transações ou operações de conta própria;

II O resultado auferido nas operações de conta alheia;

III As recuperações ou devoluções de custos, deduções ou provisões;

IV As subvenções correntes, para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais. As reduções de custo da compra, portanto, impactam de modo positivo no resultado, tendo natureza de receita, conforme expressamente dispõe o dispositivo transcrita. Nesse mesmo sentido, há decisão deste colegiado caracterizando como receita a recuperação de despesas/custo, a teor do Acórdão nº 3302003.653, cuja ementa transcreve-se a seguir: BASE DE CÁLCULO. RECUPERAÇÃO DE DESPESAS.

As receitas decorrentes de recuperação de despesas não podem ser excluídas da base de cálculo das contribuições PIS/Cofins, por falta de previsão legal. (Acórdão nº 3302003.653 de 22 de fevereiro de 2017 da Terceira Câmara, Segunda Turma, da Terceira Seção) Dessa forma, as recuperações de custo/despesa possuem a natureza de receitas e devem ser tributadas. Todavia, para aqueles que entendem, em tese, que recuperação de custos/despesas não têm natureza jurídica de receita, oportuno aqui esclarecer que nos autos não restou comprovada esta natureza dos valores ora discutidos. O Contribuinte não

demonstrou, por meio de documentos, a existência de correspondência direta entre os custos de

propaganda e os reembolsos recebidos pela Empresa. As argumentações teóricas sobre o tema

expostas pela Recorrente não vieram lastreadas por quaisquer documentos comprobatórios, tais

como contratos e planilhas de custos/despesas incorridos em correspondência com os valores recebidos.

Como se sabe, o momento adequado para apresentação da prova documental pela empresa é na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos em caso de impossibilidade de apresentação por motivo de força maior, ou se refira a direito ou fato superveniente, ou se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos (§4º do art. 16

do Decreto n.º 70.235/72, inserido pela Lei n.º 9.532/97), situações que não foram identificadas no presente processo. Subsidiariamente, caso não seja acolhida a sua tese dos descontos serem considerados redução de custos, a Recorrente pugna, que os valores discutidos sejam considerados receitas financeiras, sujeitas à alíquota zero para as contribuições ao PIS/COFINS. Equivocase a Recorrente, uma vez que é considerada receita financeira aquela remuneração pelo uso do capital financeiro, que pode derivar de uma aplicação de um fundo de investimento, um empréstimo (mútuo) ou de um pagamento antecipado (descontos financeiros), normalmente, aquele decorrente da antecipação do pagamento de duplicata, o que não é o caso da empresa, conforme já mostrado anteriormente. Portanto, a rubrica aqui analisada não guarda qualquer correspondência com receita financeira. Também, de forma subsidiária, no caso de não acolhimento das suas teses anteriores, a Recorrente pleiteia o direito a se creditar das contribuições sobre as despesas/custos incorridos com propaganda e divulgação. Discorre longamente sobre a evolução do entendimento sobre o conceito de insumo no regime da não cumulatividade e, por fim, conclui que este deve ser entendido como qualquer custo ou despesa necessário à atividade da empresa. Afirmar ainda que no seu ramo de atividade ligado ao comércio varejista as despesas com propaganda são indissociáveis ao seu objeto social, até porque trata-se de setor econômico em que a competição é acirrada, intensa e permanentemente. Daí a essencialidade de tais custos/despesas, caracterizados como insumos e com consequente direito ao creditamento das contribuições em comento. Para a solução da lide, oportuno a delimitação breve do conceito de insumo aplicável às contribuições em comento (COFINS e PIS/PASEP), em consonância com os artigos 3º, inciso II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, principalmente para saber quais são os insumos que conferem, ou não, ao contribuinte o direito de apropriar créditos sobre suas respectivas aquisições.

Após intensos debates ocorridos nas turmas colegiadas do CARF, a maioria dos Conselheiros adotou uma posição intermediária quanto ao alcance do conceito de insumo, não tão restritivo quanto o presente na legislação de IPI e não excessivamente alargado como aquele presente na legislação de IRPJ. Nessa direção, os Conselheiros deste Colegiado têm aceitado os créditos relativos a bens e serviços utilizados dos como insumos que são pertinentes e essenciais ao processo produtivo ou à prestação de serviços, ainda que eles sejam empregados indiretamente. Transcrevo parcialmente as ementas de acórdãos deste Colegiado que referendam o entendimento adotado quanto ao conceito de insumo, ao qual me filio:

REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMOS. CONCEITO. No regime não cumulativo das contribuições o conteúdo semântico de “insumo” é mais amplo do que aquele da legislação do IPI e mais restrito do que aquele da legislação do imposto de renda, abrangendo apenas os “bens e serviços” que integram o custo de produção. (Acórdão 3402003.169, Rel. Cons. Antônio Carlos Atulim, sessão de 20.jul.2016)

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO. O conceito de insumo na legislação referente à Contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS não guarda correspondência com o extraído da legislação do IPI (demasiadamente restritivo) ou do IR (excessivamente alargado). Em atendimento ao comando legal, o insumo deve ser necessário ao processo produtivo/fábrica, e, consequentemente, à obtenção do produto final (...). (Acórdão 3403003.166, Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, unânime em relação à matéria, sessão de 20.ago.2014)

No entanto, requer a interessada que o conceito de insumo seja aplicada também ao seu ramo de atividade (comércio varejista), mormente quanto às despesas incorridas com propaganda e divulgação.

Os dispositivos legais que definem os critérios para o direito de crédito são os

artigos 3º, II das Leis no 10.637/2002 e no 10.833/2003, in verbis: II bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda ou à prestação de serviços, inclusive combustíveis (...)

(negrito nosso)

Resta claro pelo texto do dispositivo transcrito que os gastos com propaganda e divulgação não se enquadram ao caso, uma vez que não se trata de atividade de industrialização e nem prestação de serviços. As despesas incorridas com propaganda, embora DF CARF MF Fl. 1232 20 possam ser essenciais à atividade comercial de revenda desenvolvida Recorrente, não podem dar direito a crédito por falta de previsão legal. Dessa forma, não se pode admitir esse alargamento do conceito de insumo visando a aplicação em sua atividade de comércio, por inexistir autorização legal para tanto.

Ante o exposto, nego provimento ao Recurso Voluntário.

Vale citar ainda a recente decisão do Superior Tribunal de Justiça, no Resp 1.836.082, com a seguinte ementa:

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

I – Consoante o decidido pelo Plenário desta Corte na sessão realizada em 09.03.2016, o regime recursal será determinado pela data da publicação do provimento jurisdicional impugnado. In casu, aplica-se o Código de Processo Civil de 2015.

II – O tribunal de origem apreciou todas as questões relevantes apresentadas com fundamentos suficientes, mediante apreciação da disciplina normativa e cotejo ao posicionamento jurisprudencial aplicável à hipótese. Não existência de omissão, contradição ou obscuridade.

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

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

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

VI – Os descontos concedidos pelo fornecedor ao varejista, mesmo quando condicionados a contraprestações vinculadas à operação de compra e venda, não

constituem parcelas aptas a possibilitar a incidência da contribuição ao PIS e da COFINS a cargo do adquirente.

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

Destaco que discordo do posicionamento esposado, que não foi decidido em sede de Recurso Repetitivo. Isso porque o acórdão afirma que não se trata de receita na perspectiva de quem está “sofrendo” o suposto desconto, face ao cumprimento das ações de marketing e propaganda que foram dadas “em troca”, contudo, equivoca-se a análise quando não considera que tais descontos implicam baixa no passivo, além de implicar, no decorrer da decisão, institutos que se confundem entre descontos condicionais e incondicionais.

Por todo exposto, e por entender que as bonificações, nos termos técnicos supramencionados, compõem a base de cálculo das contribuições, neste item, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário.

Dos créditos glosas – não-cumulatividade

Despesas com propaganda e publicidade, taxas e comissões das vendas com cartões de crédito e débito, taxa de condomínio e IPTU

A fiscalização glosou o aproveitamento de créditos relativos às despesas com publicidade e propaganda, e taxas e comissões das vendas com cartões de crédito e débito, em razão da impossibilidade de se aplicar a não-cumulatividade às empresas que se dedicam às atividades empresariais varejista e atacadista, posto que não se utilizam de insumos na revenda de bens.

Com o devido respeito às posições contrárias existentes neste Tribunal Administrativo, no mesmo caminho percorrido pela fiscalização, entendo pela impossibilidade das empresas que exploram atividade varejista ou atacadista aproveitarem créditos de PIS e Cofins considerados insumos.

A interpretação que se dá, inclusive em decisões da Câmara Superior de Recursos Fiscais, extrapola não só os termos contidos no inciso II, artigo 3º, das Leis 10.637 e 10.833, como também o entendimento esposado pelo Superior Tribunal de Justiça, no Resp 1.221.170, que fincou o conceito de insumo sob a guarida das características de essencialidade e relevância.

Para as atividades comerciais varejistas e atacadistas, reserva-se a aplicabilidade do inciso I, do artigo 3º, das normas supramencionadas:

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

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

(...)

No mesmo sentido, o parecer COSIT nº 05/2018, como bem citado pela decisão de primeira instância:

2. INEXISTÊNCIA DE INSUMOS NA ATIVIDADE COMERCIAL 40. Nos termos demonstrados acima sobre o conceito definido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, 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. 41. Destarte, 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).

Ainda, vale citar o entendimento majoritário das câmaras baixas:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS) Período de apuração: 01/10/2009 a 31/12/2009 **NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO ART. 3º, II, DA LEI Nº 10.833/2003. INSUMOS. ATIVIDADE COMERCIAL/VAREJISTA. IMPOSSIBILIDADE.** Na atividade de comércio/varejista, não é possível a apuração de créditos da não-cumulatividade da COFINS, com base no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637/2003, porquanto a hipótese normativa desse dispositivo é voltada especificamente às pessoas jurídicas industriais ou prestadoras de serviços. Por não produzir bens, tampouco prestar serviços, devem ser mantidas as glosas de todos os dispêndios sobre os quais a empresa comercial/varejista tenha tomado créditos do regime não-cumulativo como insumos. CRÉDITOS. RESSARCIMENTO. INCIDÊNCIA DE SELIC. IMPOSSIBILIDADE. Aplicação da Súmula CARF nº 125: “No ressarcimento da COFINS e da Contribuição para o PIS não cumulativas não incide correção monetária ou juros, nos termos dos artigos 13 e 15, VI, da Lei nº 10.833, de 2003”. PROVA. ESCRITURAÇÃO FISCAL. NOTAS FISCAIS. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do sujeito passivo dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais (art. 26, Decreto nº 7.574/2011) PER/DCOMP. DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA. LIQUIDEZ E CERTEZA. Os valores recolhidos a maior ou indevidamente somente são passíveis de restituição/compensação caso os indébitos reúnam as características de liquidez e certeza. Em se tratando de pedido de compensação, o contribuinte possui o ônus de prova do seu direito aos créditos pleiteados.

(Acórdão nº 3401-010.746, julgado em 28 de setembro de 2022, relatoria do Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araujo Branco)

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Período de apuração: 01/01/2016 a 31/12/2016 **NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO ART. 3º, II, DA LEI Nº 10.833/2003. INSUMOS. ATIVIDADE COMERCIAL/VAREJISTA. IMPOSSIBILIDADE.** Na atividade de comércio/varejista, não é possível a apuração de créditos da não-cumulatividade da COFINS, com base no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637/2003, porquanto a hipótese normativa desse dispositivo é voltada especificamente às pessoas jurídicas industriais ou prestadoras de serviços. Por não produzir bens, tampouco prestar serviços, devem ser mantidas as glosas de todos os dispêndios sobre os quais a empresa comercial/varejista tenha tomado créditos do regime não-cumulativo como insumos. INSUMO. INEXISTÊNCIA. ATIVIDADE COMERCIAL. O conceito de insumo, definido pelo STJ no julgamento do RE 1.221.170/PR está vinculado à atividade de prestação de serviço e à fabricação ou produção de bens. Inexiste insumo na atividade comercial. CRÉDITO. DESPESAS COM PUBLICIDADE E PROPAGANDA. ATIVIDADE COMERCIAL. INEXISTÊNCIA. Inexiste direito a desconto de créditos do PIS/Pasep e da Cofins, na modalidade insumo, em relação à atividade comercial. CRÉDITO. ATIVIDADE COMERCIAL. Os gastos com combustíveis e lubrificantes, manutenção de

equipamentos, material de limpeza, seguros e materiais de consumo não geram créditos nas atividades comerciais. NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO ATIVO IMOBILIZADO. BENS UTILIZADOS NA ATIVIDADE COMERCIAL. ART. 3º, VI, DA LEI Nº 10.833/2003. IMPOSSIBILIDADE. A hipótese normativa do art. 3º, VI da Lei nº 10.833/2003 não atinge os bens utilizados na atividade comercial, se referindo às máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. CRÉDITOS. CONSTRUÇÃO E BENFEITORIAS EM IMÓVEIS PRÓPRIOS OU DE TERCEIROS. Os dispêndios com construção e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros devem ser levados ao ativo imobilizado somente gerando créditos não cumulativos calculados sobre os valores de depreciação mensal dos bens utilizados nas atividades da empresa. 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. CRÉDITO. REVENDA DE MERCADORIAS. FRETE ENTRE ESTABELECIMENTOS DA PESSOA JURÍDICA. POSSIBILIDADE. Tratando-se de pessoa jurídica que tem como atividade principal a revenda de mercadorias, valendo-se de uma estrutura ampla e diversificada de estabelecimentos, as despesas incorridas nas operações de transferência de mercadorias entre eles se inserem no contexto mais amplo de operações de venda, uma vez se destinarem exatamente à viabilização da comercialização final, devendo os fretes se encontrarem devidamente comprovados, observados os demais requisitos da lei. NÃO-CUMULATIVIDADE. “ENCARGOS FINANCEIROS” SUPORTADOS PELO LOCATÁRIO. IMPOSSIBILIDADE. As despesas periféricas relacionadas aos contratos de aluguel, tal como o IPTU, TAXA DE CONDOMÍNIO, FUNDO DE RESERVA contratualmente estabelecidas, NÃO integram o custo de locação nos termos do art. 22 da Lei nº 8.245/1991, portanto NÃO devem ser consideradas para fins de apropriação de créditos da sistemática da não-cumulatividade das Contribuições para o PIS e da COFINS. TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES NÃO DECLARADOS. MULTA APLICÁVEL. Tributo não declarado e não pago é constituído de ofício, com o acréscimo da multa de 75% do valor da contribuição não recolhida. Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

(Acórdão nº 3201-011.541, julgado em 28 de fevereiro de 2024, relatoria do Conselheiro Márcio Robson Costa)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Ano-calendário: 2015, 2016, 2017, 2018 INSUMOS. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS. ATIVIDADE COMERCIAL/VAREJISTA. IMPOSSIBILIDADE. LEIS nº 10.637/2002 e 10.833/2003. Na atividade de comércio/varejista, não é possível a apuração de créditos da não-cumulatividade da COFINS, com base no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637/2003, porquanto a hipótese normativa desse dispositivo é voltada especificamente às pessoas jurídicas industriais ou prestadoras de serviços. Por não produzir bens, tampouco prestar serviços, devem ser mantidas as glosas de todos os dispêndios sobre os quais a empresa comercial/varejista tenha tomado créditos do regime não-cumulativo como insumos. PIS/COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. BASE DE CÁLCULO. BONIFICAÇÕES CONDICIONAIS. A base de cálculo das contribuições não cumulativas é composta pela totalidade das receitas auferidas pela empresa, independentemente da sua natureza, deduzida de algumas exclusões expressamente relacionadas em lei, entre as quais não se incluem as bonificações. FRETE. OPERAÇÃO DE VENDA. CREDITAMENTO. Entende-se por “operação de venda”, para fins de interpretação do inciso IX do artigo 3º e inciso II do artigo 15 da Lei nº 10.833/2003, apenas a venda em si, última etapa da produção, quando há a efetiva entrega da mercadoria ao adquirente/comprador.

(Acórdão nº 3301-014.003, julgado em 16 de abril de 2024, relatoria da Conselheira Jucileia de Souza Lima)

E, enfim, destaco posicionamento recente da Câmara Superior:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2015 RECURSO ESPECIAL. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DE DIVERGÊNCIA PARA CADA TEMA SUSCITADO. CONHECIMENTO PARCIAL. Para que o recurso especial seja conhecido em sua totalidade, é necessário que o recorrente comprove divergência jurisprudencial, mediante a apresentação de acórdão paradigma que, enfrentando questão fática semelhante, aplique de forma diversa a legislação apontada. No caso, o recurso especial interposto pelo Contribuinte não comprova o dissenso jurisprudencial em relação a dispêndios com embalagens de acondicionamento, tendo em conta que apresenta paradigmas que não indicam situações fáticas semelhantes à apreciada no acórdão recorrido. ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS) Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2015 **CRÉDITO DE COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. EMPRESA REVENDEDORA DE MERCADORIAS. IMPOSSIBILIDADE.** As empresas dedicadas à atividade comercial de revenda de bens, por não possuírem processo produtivo nem prestarem serviços, não fazem jus a créditos sobre insumos. Não há lugar, no inciso II do art. 3º das leis de regência das contribuições não cumulativas, para operações que não sejam de produção/fabricação de bens ou prestação de serviços, sendo indevido o uso da terminologia “insumos” em operações nas quais não se demonstre o cumprimento de três condições: (a) a realização de processo produtivo ou prestação de serviços; (b) que o bem ou serviço é aplicado direta ou indiretamente no processo produtivo ou na prestação de serviços; e (c) que o bem ou serviço é essencial/relevante ao processo produtivo ou à prestação de serviço. CRÉDITOS. DESPESAS COM FRETES. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS. IMPOSSIBILIDADE. JURISPRUDÊNCIA ASSENTADA E PACÍFICA DO STJ. Conforme jurisprudência assentada, pacífica e unânime do STJ, e textos das leis de regência das contribuições não cumulativas (Leis no 10.637/2002 e no 10.833/2003), não há amparo normativo para a tomada de créditos em relação a fretes de transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa. DESPESAS. ALUGUEL DE VEÍCULOS. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL. Somente são admitidas as despesas com aluguéis de máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa, não estando contempladas na legislação (inciso IV do art. 3º da Lei no 10.833/2003) aquelas referentes a locação de veículos para transporte de mercadorias entre estabelecimentos da empresa. ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2015 CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. SITUAÇÃO FÁTICA IDÊNTICA. MESMAS RAZÕES DE DECIDIR UTILIZADAS PARA A COFINS. Aplicam-se ao lançamento da Contribuição para o PIS/PASEP as mesmas razões de decidir aplicáveis à COFINS, quando os lançamentos recaírem sobre idêntica situação fática.

(Acórdão nº 9303-014.666, julgado em 21 de fevereiro de 2024, relatoria do Conselheiro Rosaldo Trevisan)

Quanto às despesas de IPTU e taxas de condomínio, considero que não são despesas que integram o custo da locação, nos termos do artigo 22, da Lei nº 8.245/1991, portanto não devem ser consideradas para fins de apropriação de créditos da sistemática não-cumulativa das contribuições sociais.

E mesmo que houvesse tal composição, no presente caso, entendo que a atividade exercida pelo contribuinte em questão não lhe permite a aplicação do inciso II, do artigo 3º, das Leis 10.637 e 10.833, de modo que, voto pela manutenção das glosas relativas às despesas com

publicidade e propaganda, despesas com taxas e comissões das vendas com cartões de crédito e débito, além das despesas com taxa de condomínio e IPTU.

Despesas com aluguéis

Neste ponto, a fiscalização glosou os créditos aproveitados porque não restou devidamente comprovado o vínculo entre locador e locatário, em relação às despesas com aluguéis, ao passo que as taxas de condomínio e IPTU não possuem previsão normativa que permita o desconto a título de crédito.

Pois bem.

Em relação à deficiência probatória, é necessário que se comprove a higidez do crédito tributário, representado pela certeza e liquidez expressa no artigo 170, do Código Tributário Nacional, mediante forte conjunto probatório.

Contudo, não é o que se verifica no presente processo, tendo em vista que o contribuinte não junta nenhum contrato de locação entre as empresas aludidas, nem em sede de impugnação – eis a razão pela qual a decisão de primeira instância embasa-se pela falta de comprovação, tão menos em sede de recurso voluntário.

Nesse sentido, entendo no mesmo sentido que a decisão a quo, para que seja mantida a exação em relação às despesas com aluguéis, pela falta de comprovação no presente processo administrativo.

Despesas financeiras

Afirma o contribuinte que faz jus ao direito de crédito oriundo de despesas financeiras, em razão do princípio da não-cumulatividade, ainda que não exista mais norma expressa que permita tal creditamento.

O inciso V, do artigo 3º, das Leis 10.833 e 10.637 foi revogado pela Lei 10.865/2004, de modo a excluir do rol de possibilidade de creditamento as despesas financeiras, porque havia a contrapartida das alíquotas zero estabelecidas pelos Decretos nº 5.164/2004 e 5.442/2005.

\Em que pese a retórica constitucional e a afirmativa de que as despesas financeiras, sem legislação expressa sobre a possibilidade de creditamento, podem ser deduzidas da base de cálculo das contribuições em razão da não-cumulatividade plena constitucional ou como essencial ao desenvolvimento da atividade do contribuinte, não encontro razão em tais argumentos.

Não há, de fato, norma que permita respectiva utilização das despesas financeiras como crédito, tendo em vista revogação expressa do inciso V, das Leis 10.833 e 10.637, e, portanto, deve ser mantida a exação sobre este ponto.

Exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da Cofins

A controvérsia reside em qual ICMS deve ser excluído da base de cálculo das contribuições, se aquele efetivamente recolhido ou se o destacado na nota fiscal pelo contribuinte, posto que a fiscalização se apoia na Solução de Consulta Cosit 13/2018, que afirma que deve ser o ICMS recolhido aquele a ser excluído, e que não há julgamento definitivo da Tese do Século, pendentes os embargos de declaração para modulação de efeitos e definição de qual ICMS deverá ser excluído.

Nesse ponto, assiste razão ao contribuinte a possibilidade de excluir da base do PIS e da Cofins o ICMS destacado, nos termos da decisão final do RE 574.706, Tema 69, sob repercussão geral.

A decisão final, dos embargos de declaração, em 13 de maio de 2021, com trânsito em julgado ocorrido em 09 de setembro de 2021, que fincou os seguintes entendimentos: i) modulação de efeitos da decisão para garantir o direito à exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições às ações judiciais e procedimentos administrativos realizados antes de 15 de março de 2017, bem como que o ICMS a ser excluído deve ser o destacado:

EMENTA : EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM REPERCUSSÃO GERAL. EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E CONFINS. DEFINIÇÃO CONSTITUCIONAL DE FATURAMENTO/RECEITA. PRECEDENTES. AUSÊNCIA DE OMISSÃO, CONTRADIÇÃO OU OBSCURIDADE DO JULGADO. PRETENSÃO DE REDISCUSSÃO DA MATÉRIA. IMPOSSIBILIDADE JURÍDICA. MODULAÇÃO DOS EFEITOS. ALTERAÇÃO DE JURISPRUDÊNCIA COM EFEITOS VINCULANTES E ERGA OMNES. IMPACTOS FINANCEIROS E ADMINISTRATIVOS DA DECISÃO. MODULAÇÃO DEFERIDA DOS EFEITOS DO JULGADO, CUJA PRODUÇÃO HAVERÁ DE SE DAR DESDE 15.3.2017 – DATA DE JULGAMENTO DE MÉRITO DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 574.706 E FIXADA A TESE COM REPERCUSSÃO GERAL DE QUE “O ICMS NÃO COMPÕE A BASE DE CÁLCULO PARA FINS DE INCIDÊNCIA DO PIS E DA COFINS” - , RESSALVADAS AS AÇÕES JUDICIAIS E PROCEDIMENTOS ADMINISTRATIVOS PROTOCOLADAS ATÉ A DATA DA SESSÃO EM QUE PROFERIDO O JULGAMENTO DE MÉRITO. EMBARGOS PARCIALMENTE ACOLHIDOS.

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em Sessão Plenária, na conformidade da ata de julgamento, por maioria, em acolher, em parte, os embargos de declaração, apenas para modular os efeitos do julgado cuja produção haverá de se dar desde 15.3.2017 – data em que julgado o RE n. 574.706 e fixada a tese com repercussão geral “O ICMS não compõe a base de cálculo para fins de incidência do PIS e da Cofins” –, ressalvadas as ações judiciais e administrativas protocolizadas até a data da sessão na qual proferido o julgamento, vencidos os Ministros Edson Fachin, Rosa Weber e Marco Aurélio, e, por maioria, em rejeitar os embargos quanto à alegação de omissão, obscuridade ou contradição e, no ponto referente ao ICMS excluído da base de cálculo das contribuições PIS-Cofins, prevaleceu o entendimento de que se trata do ICMS destacado, vencidos os Ministros Nunes Marques, Roberto Barroso e Gilmar Mendes. Tudo nos termos do voto da Relatora. Presidência do Ministro Luiz Fux. Plenário, 13.5.2021 (Sessão realizada por videoconferência - Resolução 672/2020/STF).

Isto posto, voto pelo cancelamento do lançamento quanto ao ICMS da base de cálculo das contribuições, para excluir as exações relativas a este tópico.

Exclusão do ICMS ST da base de cálculo do PIS e da Cofins

O tema era controverso até julgamento, em sede de Recurso Repetitivo, pelo Superior Tribunal de Justiça, do Recurso Especial nº 1.896.678, julgado em dezembro de 2023, que fincou entendimento pela possibilidade de exclusão do ICMS ST da base de cálculo das contribuições sob a seguinte ementa:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPETITIVO. ICMS-ST. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA. SUBSTITUÍDO. CONTRIBUIÇÃO AO PIS. COFINS. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO.

1. O Supremo Tribunal Federal decidiu, em caráter definitivo, por meio de precedente vinculante, que os conceitos de faturamento e receita, contidos no art. 195, I, "b", da Constituição Federal, para fins de incidência da Contribuição ao PIS e da COFINS, não albergam o ICMS (RE 574.706/PR, Rel. Ministra CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 15/03/2017, DJe 02/10/2017), firmando a seguinte tese da repercussão geral: "O ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS" (Tema 69).

2. No tocante ao ICMS-ST, contudo, a Suprema Corte, nos autos do RE 1.258.842/RS, reconheceu a ausência de repercussão geral: "É infraconstitucional, a ela se aplicando os efeitos da ausência de repercussão geral, a controvérsia relativa à inclusão do montante correspondente ao ICMS destacado nas notas fiscais ou recolhido antecipadamente pelo substituto em regime de substituição tributária progressiva na base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS" (Tema 1.098).

3. O regime de substituição tributária – que concentra, em regra, em um único contribuinte o dever de pagar pela integralidade do tributo devido pelos demais integrantes da cadeia produtiva – constitui mecanismo especial de arrecadação destinado a conferir, sobretudo, maior eficiência ao procedimento de fiscalização, não configurando incentivo ou benefício fiscal, tampouco implicando aumento ou diminuição da carga tributária.

4. O substituído é quem pratica o fato gerador do ICMS-ST, ao transmitir a titularidade da mercadoria, de forma onerosa, sendo que, por uma questão de praticidade contida na norma jurídica, a obrigação tributária recai sobre o substituto, que, na qualidade de responsável, antecipa o pagamento do tributo, adotando técnicas previamente estabelecidas na lei para presumir a base de cálculo.

5. Os contribuintes (substituídos ou não) ocupam posições jurídicas idênticas quanto à submissão à tributação pelo ICMS, sendo certo que a distinção entre eles encontra-se tão somente no mecanismo especial de recolhimento, de modo que é incabível qualquer entendimento que contemple majoração de carga tributária ao substituído tributário tão somente em razão dessa peculiaridade na forma de operacionalizar a cobrança do tributo.

6. A interpretação do disposto nos arts. 1º das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003 e 12 do Decreto-Lei n. 1.598/1977, realizada especialmente à luz dos princípios da igualdade tributária, da capacidade contributiva e da livre concorrência e da tese fixada em repercussão geral (Tema 69 do STF), **conduz ao entendimento de que devem ser excluídos os valores correspondentes ao ICMS-ST destacado da base de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS devidas pelo substituído no regime de substituição progressiva.**

7. Diante da circunstância de que a submissão ao regime de substituição depende de lei estadual, a indevida distinção entre ICMS regular e ICMS-ST na composição da base de cálculo das contribuições em tela concederia aos Estados e ao Distrito Federal a possibilidade de invadir a competência tributária da União, comprometendo o pacto federativo, ao tempo que representaria espécie de isenção heterônoma.

8. Para os fins previstos no art. 1.036 do CPC/2015, fixa-se a seguinte tese: "O ICMS-ST não compõe a base de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS, devidas pelo contribuinte substituído no regime de substituição tributária progressiva." 9. Recurso especial conhecido em parte e, nessa extensão, provido.

A partir desse julgamento, firmou-se a tese no tema 1125: "O ICMS-ST não compõe a base de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS devidas pelo contribuinte substituído no regime de substituição tributária progressiva."

Pela primeira vez, o STJ modulou os efeitos da decisão:

Afetação na sessão eletrônica iniciada em 1/12/2021 e finalizada em 7/12/2021 (PrimeiraSeção).

Vide Controvérsia n. 358/STJ. MODULAÇÃO DE EFEITOS: na linha da orientação do Supremo Tribunal Federal, firmada no julgamento da Tese 69 da repercussão geral, e considerando a inexistência de julgados no sentido aqui proposto, conforme o panorama jurisprudencial descrito neste voto, impõe-se modular os efeitos desta decisão, a fim de que sua produção ocorra a partir da publicação da ata do julgamento no veículo oficial de imprensa, ressalvadas as ações judiciais e os procedimentos administrativos em curso. (Acórdão publicado no DJe de 28/02/2024)

Nesse sentido, considerando a possibilidade da exclusão do ICMS ST da base de cálculo das contribuições, mediante existência de procedimento administrativo anterior à decisão do STJ, no Tema 1125, em obediência à modulação de efeitos, voto por dar provimento a este tópico, para excluir tais exações do lançamento.

Créditos sobre Encargos de Depreciação e Amortização de Bens Adquiridos para o Ativo Imobilizado

Em que pese a ratificação dos argumentos postos pelo recorrente na impugnação e recurso voluntário quanto ao direito de tais créditos, com supedâneo no art. 3º, § 14º da Lei nº 10.833/2003, conforme já posto pela decisão de primeira instância, não há litígio, porque respectivos valores já foram considerados pela fiscalização:

A impugnante pugna seja cancelado o lançamento relativo ao crédito sobre os encargos de depreciação e amortização de máquinas e equipamentos, visto serem permitidos nos termos do art. 3º, § 14º da Lei nº 10.833/2003. Não assiste razão a contribuinte, visto que não há matéria litigiosa em relação aos créditos aproveitados sobre encargos de depreciação de máquinas e equipamentos. Verifica-se que os valores aproveitados pela contribuinte nas apurações por ela elaboradas a título de "Créditos sobre encargos de depreciação (Máq/equip) (fls. 894 a 929) são exatamente os mesmos considerados pela fiscalização, sob a mesma rubrica (fls. 948 a 978).

Portanto, não há discussão/controvérsia sobre essa temática, sendo desnecessária qualquer decisão em segunda instância.

Da alíquota zero de PIS e COFINS referentes aos produtos eletrônicos – art. 29 da Lei nº 11.196/05 em relação à Eletro Shopping Casa Amarela

A impugnante requer que os créditos referentes à aplicação de alíquota zero de PIS e COFINS incidentes sobre os produtos eletrônicos previstos no art. 28 da Lei nº 11.196/2005 sejam restabelecidos pela RFB, devendo os lançamentos serem julgados improcedentes.

Contudo, a recorrente impetrou Mandado de Segurança nº 0807816-28.2015.4.05.8300, para que se suspendesse a exigibilidade do PIS/COFINS sobre a receita bruta decorrente das vendas dos produtos eletrônicos previstos no art. 28 da Lei nº 11.196/2005.

E, considerando a identificação das partes, causa de pedir e pedido, entendo pelo não conhecimento da matéria, em razão da aplicabilidade da Súmula CARF nº 01:

“Súmula CARF nº 1: Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial.”

Portanto, não conheço da matéria nesse tópico, em razão da existência de concomitância do tema entre a esfera administrativa e judicial.

Conclusões

Ante o exposto, voto, no recurso voluntário, por:

- i) Rejeitar as preliminares de nulidade,
- ii) Negar provimento em relação às verbas de bonificações/propaganda cooperada, por entender que compõem a base de cálculo das contribuições;
- iii) Negar provimento em relação às despesas com publicidade e propaganda, além das taxas e comissões das vendas com cartões de crédito e débito, taxas de condomínio e IPTU, porque se tratar de atividade comercial, que não se enquadra nos disposto do inciso II, do artigo 3º, das Leis 10.637 e 10.833;
- iv) Negar provimento em relação às despesas de aluguéis, por insuficiência probatória;
- v) Negar provimento em relação às despesas financeiras, tendo em vista revogação expressa do inciso V, das Leis 10.833 e 10.637, e, portanto, inexistência de previsão legal para dedução dessa parcela da base de cálculo;
- vi) Dar provimento em relação à exclusão do ICMS destacado da base de cálculo das contribuições, excluindo tais exações, com base no Tema 69, RE 574.706, sob repercussão geral, desde que comprovados.
- vii) Dar provimento em relação à exclusão do ICMS ST da base de cálculo das contribuições, em razão do Recurso Especial nº 1.896.678, Tema 1125;

- viii) Não conhecer da matéria relativa a créditos sobre Encargos de Depreciação e Amortização de Bens Adquiridos para o Ativo Imobilizado, porque já considerado pela fiscalização não configurando objeto do presente litígio;
- ix) Não conhecer da matéria relativa a alíquota zero de PIS e COFINS referentes aos produtos eletrônicos – art. 29 da Lei nº 11.196/05 em relação à Eletro Shopping Casa Amarela, pela existência de concomitância entre esfera administrativa e judicial;

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Mariel Orsi Gameiro