



Processo nº	10825.900806/2013-82
Recurso	Voluntário
Acórdão nº	3301-008.660 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de	21 de setembro de 2020
Recorrente	SERVIMED COMERCIAL LTDA
Interessado	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2008 a 30/09/2008

CONTRIBUIÇÃO NÃO-CUMULATIVA. CRÉDITOS. COMPROVAÇÃO. PREVISÃO LEGAL.

A utilização de créditos na apuração das contribuições não-cumulativas pressupõe a comprovação da autenticidade das operações que os geraram e sua adequação às disposições legais. Dada a influência da apuração de um período em períodos seguintes, não poderia a Fiscalização deixar de considerar saldos de créditos de períodos anteriores, mesmo que decorrentes de verificações em outro procedimento fiscal, não se justificando a objeção da Recorrente.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS.

Insumos são dispêndios para a efetivação da produção da mercadoria (empresas produtoras) ou da prestação do serviços (empresas prestadoras de serviço), não alcançando dispêndios cuja natureza seja gerencial, comercial ou administrativa. Aplicação do REsp 1.221.170/PR.

Somente dão direito a crédito no regime de incidência não-cumulativa os custos, encargos e despesas expressamente previstos na legislação de regência.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. ALUGUÉIS. PAGAMENTOS A PESSOA JURÍDICA COMODATÁRIA TRIBUTADOS EM PESSOA FÍSICA COMODANTE.

Dispêndios com aluguéis em favor de pessoa física não são passíveis de gerar crédito das contribuições no regime da não cumulatividade, ainda que em contrato de locação figure como locadora pessoa jurídica, se esta não é a proprietária, mas sim comodatária, do imóvel locado e os aluguéis pagos pela locatária são tributados na pessoa física comodante, proprietária do imóvel e, portanto, beneficiária dos pagamentos.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/07/2008 a 30/09/2008

JUNTADA POSTERIOR DE NOVOS DOCUMENTOS. PRECLUSÃO.

A prova documental deve ser apresentada conjuntamente com a defesa do contribuinte, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento processual, salvo nas hipóteses excepcionais estabelecidas em lei.

**INTIMAÇÕES AO ENDEREÇO DO PATRONO DO SUJEITO PASSIVO.
DESCABIMENTO. SÚMULA CARF N° 110 (VINCULANTE).**

No processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo.

PUBLICAÇÕES EM NOME DO PATRONO DA RECORRENTE. FALTA DE PREVISÃO LEGAL. IMPOSSIBILIDADE.

Incabível a realização de publicações sobre os atos do Processo Administrativo Fiscal (PAF) em nome do referido patrono, por falta de previsão legal.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3301-008.658, de 21 de setembro de 2020, prolatado no julgamento do processo 10825.900802/2013-02, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira – Presidente Redatora

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Liziane Angelotti Meira (Presidente), Ari Vendramini, Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Marco Antonio Marinho Nunes, Salvador Cândido Brandão Júnior, Marcos Roberto da Silva (suplente convocado), Breno do Carmo Moreira Vieira e Semíramis de Oliveira Duro (Vice-Presidente).

Relatório

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista no art. 47, §§ 1º e 2º, Anexo II, do Regulamento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015. Dessa forma, adota-se neste relatório o relatado no acórdão paradigmático.

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto em face de acórdão de primeira instância que julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade, apresentada contra o Despacho Decisório por intermédio do qual foi confirmado parcialmente, o direito creditório apresentado no Pedido de Ressarcimento.

Por bem descrever os fatos, adota-se, como parte, o relatório constante da decisão de primeira instância, que se reproduz a seguir:

Relatório

Conforme Despacho Decisório, o direito creditório foi reconhecido apenas em parte em razão dos fundamentos expostos no Termo de Verificação Fiscal, no qual, a título de informações iniciais, expõe a Fiscalização que:

3. A empresa contribuinte atua no ramo de comércio atacadista de produtos farmacêuticos, de perfumaria, toucador e higiene pessoal, entre outros, estando a maioria dos produtos comercializados incluídos no rol estabelecido na Lei 10.147/2000, art. 1º, inc. I, ou seja, produtos com incidência monofásica. De acordo com o disposto no art. 2º da mesma Lei, para o comerciante destes produtos, as alíquotas de contribuição de PIS e COFINS são reduzidas a ZERO. Também não há direito à apuração de créditos de PIS e COFINS na aquisição destes produtos, de acordo com a 10.637/2002, art. 3º, inc. I, "b" (PIS não-cumulativo) e com a Lei 10.833/2003, art. 3º, inc. I, "b" (COFINS não-cumulativo). Nas planilhas de apuração de contribuições e de créditos de PIS/COFINS, anexas a este Termo de Verificação Fiscal – TVF, tais produtos são indicados com a classificação "MONOFÁSICO".

Destaca que a vedação à apuração de créditos de PIS/COFINS por comerciantes sujeitos ao regime não-cumulativo, em relação aos produtos monofásicos, é restrita ao custo de aquisição destes produtos, sendo permitida a apuração de créditos em relação aos demais custos e despesas vinculados à receita obtida com a venda destes produtos. No entanto, no período de vigência da Medida Provisória no 413/2008, no caso de revenda de produtos monofásicos, houve proibição inclusive à apuração de créditos de PIS/COFINS sobre os demais custos e despesas vinculados à receita obtida na venda destes produtos. O período de vigência da MP 413/2008 foi de 01/05/2008 até 23/06/2008.

E continua esclarecendo que a empresa também comercializa produtos não incluídos no rol estabelecido na Lei 10.147/2000. Para estes produtos, tanto as alíquotas de contribuição de PIS e COFINS quanto as alíquotas para apuração de créditos, são as alíquotas normais de 1,65% (PIS) e de 7,6% (COFINS). Nas planilhas de apuração de contribuições e de créditos de PIS/COFINS, anexas a este TVF, tais produtos são indicados com a classificação "NORMAL".

Assim, para efeito de apuração de créditos de PIS/COFINS no caso específico, é possível a apuração dos seguintes créditos:

- Produto "NORMAL" (tributado – alíquota normal): crédito sobre o custo de aquisição dos produtos e em relação aos demais custos e despesas vinculados à receita obtida com a venda destes produtos (todos os incisos do art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003);
- Produto "MONOFÁSICO" (não tributado para comerciante – alíquota ZERO): crédito somente em relação aos demais custos e despesas vinculados à receita obtida com a venda destes produtos (todos os incisos do art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, exceto o inc. I), não sendo permitido crédito sobre o custo de aquisição destes produtos (inc. I do art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003); no período de 01/05/2008 a 23/06/2008, não houve direito a crédito algum, nem mesmo sobre os demais custos e despesas, em razão da vigência da MP 413/2008.

Quanto ao tipo de utilização de tais créditos, esclarece a Fiscalização:

7. E, também no caso específico, para efeito de utilização dos créditos de PIS/COFINS apurados, a legislação permite as seguintes modalidades:

- Produto "NORMAL" (tributado – alíquota normal): desconto das contribuições apuradas de PIS/COFINS (DACON), no próprio mês ou em meses subsequentes;
- Produto "MONOFÁSICO" (não tributado para comerciante – alíquota ZERO): desconto das contribuições apuradas de PIS/COFINS (DACON), no próprio mês ou em meses subsequentes, compensação com outros tributos (PER/DCOMP) ou ressarcimento (PER/DCOMP), sendo a compensação e o ressarcimento permitidos somente no encerramento do trimestre civil.

Esclarece também que:

9. Durante a ação fiscal houve aproveitamento de ofício de todo crédito apurado vinculado a Receita Tributada no Mercado Interno para abatimento das contribuições apuradas. Não foi possível o aproveitamento de ofício do crédito apurado vinculado a Receita Não Tributada no Mercado Interno porque a totalidade de créditos nesta modalidade está vinculada a PER/DCOMPs apresentados pelo contribuinte, os quais definem e formalizam a opção do contribuinte quanto à forma de utilização destes créditos.

10. A análise dos valores pleiteados em PER/DCOMPs, referentes aos créditos de PIS e COFINS vinculados a Receita Não Tributada no Mercado Interno, também é objeto da presente ação fiscal, O resultado de tal análise é informado no Sistema de Controle de Créditos – SCC para prosseguimento no fluxo automático de processamento destes documentos, inclusive com emissão de Despacho Decisório.

Na sequência reporta-se a Fiscalização a Documentos e Esclarecimentos Prestados pelo Contribuinte, relacionando Termos de Início e de Intimação e respostas e documentos apresentados.

Reporta-se também a Declarações e Documentos apresentados antes do Início da Ação Fiscal (Dacon, PER/DCOMP) e, ao abordar, no tópico IV, a Apuração das Contribuições (PIS e COFINS), consigna a consistência da documentação digital e sua utilização na análise fiscal e descreve que:

23. Preliminarmente, verificou-se que a empresa em 2008 não seguiu corretamente o rol de produtos sujeitos à incidência monofásica estabelecido na Lei 10.147/2000. Apesar de a empresa ter classificado corretamente a maioria dos NCM (Nomenclatura Comum do Mercosul) como sujeito ou não à incidência monofásica, verificou-se que uma parcela dos NCM foi classificada incorretamente.

24. O erro na classificação interferiu tanto no cálculo das contribuições de PIS/COFINS quanto no cálculo dos respectivos créditos, repercutindo também no percentual de rateio entre produtos monofásicos e produtos normais.

25. Além disso, observou-se que a empresa não considerou as receitas contabilizadas na conta “320101001 – Outras Receitas Operacionais” como base de cálculo de PIS/COFINS. Conforme apurado durante a auditoria fiscal, tais receitas referem-se a vendas de produtos e, assim, o percentual referente à venda de produtos normais, obtido por rateio, é base de cálculo destas contribuições.

26. Os ANEXOS – “Apuração de CONTRIBUIÇÕES de PIS/COFINS” demonstram, separadamente por trimestre, a apuração feita para todos os trimestres do ano de 2008, sendo compostos pelas seguintes planilhas:

- Planilha 1 – “VENDAS Mercado Interno”, que apura a base de cálculo de PIS/COFINS referente às vendas de produtos, apurada nas notas fiscais de venda, conforme adiante relatado;
- Planilha 2 – “Outras Receitas Operacionais”, a qual apura a base de cálculo de PIS/COFINS não verificada em notas fiscais, mas contabilizada e também vinculada a vendas, conforme esclarecido adiante;
- Planilha 3 – “BASE DE CÁLCULO de Contribuições de PIS/COFINS”, que apura a base de cálculo mensal de PIS/COFINS, por meio do simples somatório dos valores obtidos nas Planilhas 1 e 2;
- Planilha 4 – “CONTRIBUIÇÕES de PIS/COFINS”, com o objetivo de demonstrar o cálculo das referidas contribuições, com a aplicação das respectivas alíquotas de contribuição.

Sobre as Vendas no Mercado Interno, descreve no tópico IV.1:

27. Considerando o erro na classificação de uma parcela dos NCM como sujeitos ou não à incidência monofásica, a auditoria fiscal, tomando por base os arquivos digitais de notas fiscais (compras e vendas), reclassificou os NCM corretamente, alterando o

percentual de rateio entre produtos monofásicos e produtos normais e refez os cálculos de contribuições e de créditos de PIS/COFINS.

28. A Planilha 1 – “VENDAS Mercado Interno” dos ANEXOS demonstra a apuração da base de cálculo de contribuições de PIS/COFINS referente às vendas.

29. Para apuração dos valores, os produtos vendidos foram reclassificados, de acordo com o NCM, como “MONOFÁSICO” ou “NORMAL”, sendo gerados anexos em meio magnético contendo a listagem completa dos produtos, bem como totalização da receita ao final.

30. Somente a receita de venda dos produtos classificados como “NORMAL” é base de cálculo de contribuição de PIS/COFINS, abatido o valor do ICMS – Substituição Tributária incidente na venda.

31. Os anexos em meio magnético citados na Planilha 1 – “VENDAS Mercado Interno” são arquivos digitais que, em razão do volume de armazenamento digital que requerem, não podem ser anexados no processo administrativo digital referente ao presente lançamento de ofício e também não podem ser anexados no Sistema de Controle de Créditos – SCC. Por este motivo, devem integrar processo administrativo físico vinculado ao processo administrativo fiscal digital, além de serem fornecidos ao contribuinte em DVD não-regravável, mediante Recibo de Entrega de Arquivos Digitais.

32. A Planilha 1 – “VENDAS Mercado Interno” também demonstra o rateio entre as receitas obtidas com a venda de produto “MONOFÁSICO” e as receitas obtidas com a venda de produto “NORMAL”, cálculo que é feito pela receita bruta de vendas e cujo percentual é utilizado como critério de rateio para apuração de créditos de PIS/COFINS, separando os créditos que podem ser utilizados por compensação e resarcimento (vinculados à receita de venda de produto “MONOFÁSICO” – não tributado) daqueles que somente podem ser utilizados por desconto (vinculados à receita de venda de produto “NORMAL” – tributado).

No tópico IV.2, a Fiscalização justifica a inclusão, na Base de Cálculo, de *Outras Receitas Operacionais*, expondo que, intimado a esclarecer sobre a origem e a natureza das receitas contabilizadas na conta “320101001 – Outras Receitas Operacionais”, o contribuinte esclareceu que os lançamentos a crédito nesta conta “referem-se a reembolso de verba promocional promovida pela indústria, em contrapartida à concessão de descontos a nossos clientes em percentuais superiores aos originalmente concedidos em Nota Fiscal de compra.”.

E continua:

35. Portanto, tratam-se de receitas operacionais que não constam nas notas fiscais de venda da SERVIMED e, apesar de estarem relacionadas a venda de produtos, são contabilizadas em conta contábil a parte da conta referente às receitas de notas fiscais de venda. Sendo receitas operacionais, tais valores constituem base de cálculo das contribuições PIS e COFINS, nos termos das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

36. A Planilha 2 – “Outras Receitas Operacionais” dos ANEXOS demonstra a apuração da base de cálculo de contribuições de PIS/COFINS referente aos valores contabilizados na conta “320101001 – Outras Receitas Operacionais”.

37. Considerando que o valor total lançado a crédito está relacionado com a venda de produtos, não sendo possível identificar se referem-se a venda de produto “MONOFÁSICO” ou “NORMAL”, este valor é rateado seguindo os mesmos percentuais obtidos com as vendas de tais produtos apurados nas notas fiscais, cujo cálculo é demonstrado na Planilha 1 do mesmo ANEXO.

38. Somente a parcela da receita referente a produtos classificados como “NORMAL”, obtida por rateio, é base de cálculo de PIS/COFINS.

39. Os ANEXOS – “Conta Contábil 320101001 – Outras Receitas Operacionais” relacionam, por trimestre, todos os lançamentos a crédito nesta conta no ano de 2008, além de calcular a totalização mensal.

No tópico V, a Fiscalização aborda a Apuração de Créditos de PIS/COFINS, descrevendo inicialmente a análise efetuada e reportando-se à Memória de Cálculo apresentada pelo contribuinte e à informação da base de cálculo dos créditos e à apuração dos créditos nas Fichas 06A e 16A do DACON, e as constatações de que:

45 vários custos utilizados pelo contribuinte não dão direito a crédito, porque em desacordo com a legislação supra-citada [art. 3ºda Lei 10.637/2002 e no art. 3º da Lei 10.833/2003], não podendo ser informados nas Fichas 06A e 16A do DACON, devendo então ser glosados.

46. Além disso, o contribuinte utiliza as linhas 22 – “Ajustes Positivos de Crédito” e 23 – “Ajustes Negativos de Créditos” das referidas fichas do DACON para transferir todos os créditos vinculados à receita Tributada no Mercado Interno para a coluna referente aos créditos vinculados à receita Não Tributada no Mercado Interno. Tal procedimento não encontra respaldo legal e culmina com a classificação de todos os créditos mensais como vinculados à receita Não Tributada no Mercado Interno, o que permitiria que todo o crédito calculado fosse passível de utilização por compensação ou resarcimento.

Reporta-se à elaboração dos ANEXOS ... – “Apuração de CRÉDITOS de PIS/COFINS”, para todos os trimestres do ano de 2008, contendo a análise dos itens de custos e despesa e a apuração dos respectivos valores, bem como informação sobre o que foi glosado pela auditoria fiscal. As planilhas destes ANEXOS corrigem a distorção dos ajustes positivos e negativos feitos pelo contribuinte sem respaldo legal, citados anteriormente, informa, ainda, sua organização em função da origem do crédito a que se referem (qual linha das Fichas 06A e 16A do DACON) e relaciona as planilhas que os compõem. E acrescenta:

49. Dos valores de crédito apurados na Planilha 8 dos referidos ANEXOS, somente são passíveis de utilização por compensação ou resarcimento aqueles vinculados à receita Não Tributada no Mercado Interno, ou seja, aqueles vinculados a receita de venda de produtos classificados como “MONOFÁSICO”. Os demais créditos calculados somente podem ser utilizados por desconto na própria DACON.

50. Conforme se verifica nas Planilhas 2, 3, 4 e 5 dos ANEXOS, no período de vigência da Medida Provisória nº 413/2008, no caso de revenda de produtos monofásicos, houve proibição à apuração de créditos de PIS/COFINS não somente sobre o custo de aquisição destes produtos, mas também sobre os demais custos e despesas vinculados à receita obtida na venda dos mesmos. O período de vigência da MP 413/2008 foi de 01/05/2008 a 23/06/2008.

Passa a descrever a análise feita em relação a cada item de crédito:

V.1 - *Bens para Revenda (Linha 01)*, item em que, entre outras informações, reprisa a constatação de erro na classificação de parte dos NCM como sujeita ou não à incidência monofásica e sua correção;

V.2 - *Despesas de Energia Elétrica (Linha 04)*, item em que consigna não haver glosa na base de cálculo de créditos, mas apenas utilização dos percentuais de rateio recalculados;

V.3 - *Despesas de Aluguéis de Prédios de Pessoa Jurídica (Linha 05)*, item em que descreve as despesas de aluguel e, reportando-se a auditoria fiscal anteriormente realizada, registra:

64. Com relação ao contrato de aluguel do prédio da matriz, em Bauru-SP, verificou-se que:

• A empresa locadora Pedra Azul Empreendimentos S/C Ltda é de propriedade do Sr. Antonio Iachel Marques (sócio administrador) e é representada neste contrato pelo sócio administrador Sr. Wallace Iachel Marques, CPF 145.774.698-04;

• A empresa locatária SERVIMED, cujo sócio majoritário é o próprio Sr. Antonio Iachel Marques (sócio administrador também desta empresa) é por ele próprio representada neste contrato.

65. Em auditoria fiscal anteriormente realizada na SERVIMED, também relativa às contribuições PIS/COFINS conforme Mandado de Procedimento Fiscal – MPF n.0810300.2009.01265, além dos fatos constatados no contrato de aluguel, a auditoria fiscal também identificou que:

• O imóvel é de propriedade do Sr. Antonio Iachel Marques e da Sra. Célia Vicente Iachel Marques, que o cedem em comodato por dois anos a partir de 1996 para a empresa Pedra Azul Empreendimentos que, por sua vez, o aluga à SERVIMED;

• Ambos os contratos, de comodato e de aluguel, foram assinados no mesmo dia, a saber, dia 01/08/1996, ambos válidos por dois anos, sendo posteriormente prorrogados.

66. Portanto, considerando as informações verificadas na presente auditoria fiscal, acrescidas das informações prestadas pela auditoria fiscal anterior, tendo em vista que as empresas pertencem a mesma pessoa, Sr. Antonio Iachel Marques, e que este é o proprietário de fato do imóvel, a auditoria fiscal considera que as transações não podem ser consideradas para alterar a natureza do aluguel, cujo locador de fato é o proprietário pessoa física.

67. Assim, sendo considerado aluguel de prédio de pessoa física, não há direito ao cálculo de crédito de PIS/COFINS sobre as despesas pagas a tal título, devendo ser glosada a base de cálculo de créditos de PIS/COFINS no valor de R\$ 80.000,00 (oitenta mil reais) por mês durante o ano de 2008.

....

V.4 – Despesas de Armazenagem e Fretes na Operação de Venda (Linha 07), item em que consigna ter verificado em todos os meses do ano de 2008, exceto no mês 03/2008, que os valores de despesas de frete informados na Memória de Cálculo e na Linha 07 das Fichas 06A e 16A do DACON são superiores ao valor total dos Conhecimentos de Transporte apurado nos arquivos digitais de notas fiscais (ADE 25/2010) fornecidos pelo contribuinte.

Reporta-se aos CFOP pesquisados e aos anexos em que relacionados os Conhecimentos de Transportes encontrados. E também registra:

- ... Para manter a coerência, mantém-se como base de cálculo o valor do frete encontrado nos arquivos digitais inclusive para o mês 03/2008, sendo concedido neste mês valor maior do que o pleiteado pelo contribuinte;

- ... não há direito à apuração de créditos vinculados a Receita Não Tributada no Mercado Interno no período de 01/05/2008 a 23/06/2008, período de vigência da MP 413/2008, a qual restringiu a apuração de tais créditos durante este período;

- a utilização dos percentuais de rateio recalculados.

V.5 – Despesas de Contraprestações de Arrendamento Mercantil (Linha 08), item em que também consigna não haver glosa na base de cálculo de créditos, exceto para apuração de créditos vinculados a Receita Não Tributada no Mercado Interno no período de 01/05/2008 a 23/06/2008, período de vigência da MP 413/2008, a qual restringiu a apuração de tais créditos durante este período. Menciona ainda a utilização dos percentuais de rateio recalculados;

V.6 - Devolução de Vendas Sujeitas à Alíquota Normal (Linha 12)

87. Verificou-se que, assim como nas compras, nas devoluções de vendas a empresa também não seguiu corretamente o rol de produtos sujeitos à incidência monofásica estabelecido na Lei 10.147/2000. Constatou-se que uma parcela dos NCM foi classificada incorretamente nas devoluções de venda, o que repercutiu nos valores de créditos pleiteados na Linha 12 das Fichas 6A e 16A do DACON, correspondente a devoluções de vendas sujeitas à alíquota normal.

88. Considerando tal erro, a auditoria fiscal, tomando por base os arquivos digitais de notas fiscais, reclassificou os NCM corretamente e refez os cálculos de crédito de PIS/COFINS.

89. A Planilha 6 – “Devolução de Vendas Sujeitas à Alíquota Normal (Linha 12)” dos ANEXOS 1T2008.2, 2T2008.2, 3T2008.2 e 4T2008.2 demonstra, separadamente por trimestre, a apuração da base de cálculo de créditos de PIS/COFINS referente a tais devoluções.

90. Para apuração dos valores, os produtos devolvidos foram reclassificados, de acordo com o NCM, como “MONOFÁSICO” ou “NORMAL”, sendo gerados anexos em meio magnético contendo a listagem completa dos produtos, bem como a totalização do valor das devoluções ao final.

91. Somente o valor das devoluções dos produtos classificados como “NORMAL” é base de cálculo de crédito de PIS/COFINS, abatido o valor do ICMS – Substituição Tributária incidente na operação.

92. Ressalte-se que no DACON o contribuinte informa o valor das devoluções de produtos normais (segundo sua classificação) nas colunas referentes a créditos vinculados à receita Tributada no Mercado Interno e a créditos vinculados à receita Não Tributada no Mercado Interno. Este procedimento não encontra respaldo legal, uma vez que os valores de devolução informados são vinculados somente a receitas Tributadas no Mercado Interno. A planilha 6 dos referidos ANEXOS, elaborada pela auditoria fiscal, corrige esta distorção.

...

V.7 – Outras Operações com Direito a Crédito (Linha 13),

94. De acordo com a Memória de Cálculo apresentada pelo contribuinte, o mesmo apurou crédito de PIS/COFINS em relação a diversos itens incluídos na Linha 13 – “Outras Operações com Direito a Crédito” das Fichas 06A e 16A do DACON.

95. Após análise, a auditoria fiscal concluiu que nenhum deles tem direito à apuração de créditos, em razão de não se enquadrarem em qualquer dos itens permitidos pela legislação, especificamente relacionados nos incisos do art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003.

96. São os seguintes os itens de despesas incluídos na Memória de Cálculo do contribuinte e informados na Linha 13 das Fichas 06A e 16A do DACON, todos eles glosados por falta de fundamentação legal para apuração de crédito:

- Comissões sobre vendas;
- Assessoria e consultoria;
- Despesas com veículos;
- Despesas com segurança da frota;
- Despesas com combustíveis e lubrificantes;
- Despesas com pedágios;
- Bens de pequeno valor;
- Convenções e eventos;
- Cursos e treinamentos;
- Marketing;

- *Consultoria advocatícia;*
- *Consultoria de informática;*
- *Serviços jurídicos;*
- *Estadas;*
- *Impressos e formulários;*
- *Seguros;*
- *Serviços de terceiros PJ;*
- *Suprimentos de informática;*
- *Viagens.*

97. Com relação às despesas com combustíveis e lubrificantes haveria direito ao cálculo de crédito apenas na atividade industrial e de prestação de serviços, mesmo assim desde que utilizado na produção ou fabricação de produtos ou na prestação do serviço. Não é o caso da SERVIMED.

98. Com relação às despesas com serviços de terceiros PJ, verificou-se na contabilidade que tratam-se de despesas efetuadas com prestações de serviços que não dão direito ao cálculo de créditos de PIS/COFINS, sendo serviços prestados por empresas de saúde no trabalho, legião mirim, trabalho temporário, aluguel de veículos, processamento de dados, promoção de eventos, propaganda e marketing, entre outros.

99. Considerando que a glosa das despesas incluídas na Linha 13 – “Outras Operações com Direito a Crédito” foi total, não foi elaborada a respectiva planilha nos ANEXOS, bastando as informações prestadas no presente Termo.

Aborda no tópico VI o *Controle de Saldos de Créditos de PIS e COFINS*, descrevendo a necessidade de recomposição dos saldos de créditos uma vez que alterações ocorridas em um mês refletem nos meses seguintes, pois a legislação do PIS/COFINS permite que o crédito não aproveitado em determinado mês seja descontado da contribuição devida nos meses subsequentes (Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, art. 3º, §4º). Registra também:

101. Além disso, existe também diferença nos saldos iniciais de crédito do período fiscalizado (01/2008 a 12/2008), entre os saldos de créditos de meses anteriores controlados pelo contribuinte em DACON e aqueles apurados em ação fiscal anterior realizada na empresa, o que, em adição às diferenças apuradas na presente ação fiscal, também leva à necessária recomposição dos saldos de crédito.

102. Na ação fiscal anterior, realizada sob o Mandado de Procedimento Fiscal – MPF nº 0810300.2012.00872, que abrangeu o período imediatamente anterior ao da atual ação fiscal, segundo Termo de Verificação Fiscal - TVF lavrado ao final daquele procedimento, não restaram saldos de crédito de PIS e COFINS em qualquer das modalidades.

Descreve a elaboração das *planilhas de recomposição dos saldos*, seus objetivos e anexos que as compõem, discorre acerca do aproveitamento de créditos e conclui:

111. No caso em questão, considerando que todos os créditos vinculados a Receita Tributada no Mercado Interno foram utilizados por desconto e que todos os créditos vinculados a Receita Não Tributada no Mercado Interno foram incluídos em PER/DCOMP, não restaram, ao final do período fiscalizado (01/2008 a 12/2008), saldos de crédito de PIS e COFINS em qualquer das modalidades.

Aborda a Fiscalização, em razão da apuração de diferenças de contribuição ao PIS e COFINS, a formalização de lançamento de ofício, o que é objeto de outro processo administrativo.

Relaciona os anexos ao Termo de Verificação e reporta-se a mídias magnéticas e anexos em meio magnético que ficam arquivados em processo administrativo físico vinculado ao processo administrativo fiscal digital.

A contribuinte foi cientificada do Despacho Decisório, por via postal, em 12/12/2013. Em 10/01/2014 foi recebido na DRF arquivo de Manifestação de Inconformidade com as razões de defesa a seguir sintetizadas.

Ao expor os fatos a Interessada reporta-se às atividades da empresa de *distribuição de produtos farmacêuticos, de perfumaria, toucador e higiene pessoal*, à incidência monofásica de PIS e COFINS sobre a maior parte dos produtos, à apuração não cumulativa das contribuições e assevera que, apesar de *ter confirmado a maior parte dos dispêndios indicados pela Contribuinte como passíveis de geração de créditos*, a DRF deixou de reconhecer parte do direito creditório nas seguintes hipóteses de apropriação:

- a) *Serviços e despesas essenciais ao desenvolvimento da atividade de distribuição de produtos farmacêuticos, de perfumaria, toucador e higiene pessoal; e*
- b) *Despesas de aluguéis de Prédios de Pessoa Jurídica;*
- c) *Parte dos valores gastos com fretes nas operações de vendas.*

Acrescenta que, além da indicação da base de cálculo das referidas Contribuições em valor inferior ao declarado pela Contribuinte, foram utilizados na recomposição da apuração das Contribuições “Saldo de Créditos dos Meses Anteriores” diverso do declarado no DACON pela Contribuinte, levando em consideração apenas os valores levantados e discutidos em outro processo administrativo que se encontra pendente de julgamento.

E expõe não prosperar o procedimento que resultou no indeferimento do direito creditório.

No mérito, defende a Impossibilidade de se desconsiderar em processo posterior, o “saldo de créditos de meses anteriores” devidamente declarado em DACON, e que é objeto de análise em outro processo administrativo, por existência de causa suspensiva da exigibilidade de tais valores, expondo que:

- ... independentemente da DRF possuir competência para revisão dos saldos declarados em DACON, no presente caso, tais valores não poderiam ser desconsiderados, tendo em vista a existência de processo administrativo pendente de julgamento discutindo exatamente os mesmos saldos.

Reporta-se aos Processos Administrativos nºs 10825.903218/2012-10, 10825.903219/2012-64, 10825.903220/2012-99, 10825.903221/2012-33, 10825.903218/2012-10 10825.903225/2012-11, 10825.903222/2012-88 e 10825.903223/2012-22 e alega que:

- se existe a discussão acerca do “Saldo de Créditos de Meses Anteriores” referente ao final de 2006 em outro Processo Administrativo, não poderia o r. despacho decisório emitir qualquer juízo de valor sobre a mesma, pois estaria adentrando no mérito de questão discutida em outro processo autônomo, frise-se, pendente de julgamento.

Faz afirmação no mesmo sentido em relação ao saldo ao final de 2007 em outros Processos Administrativos. E continua:

- caso as defesas administrativas discutidas nos citados Processos Administrativos venham a ser julgadas favoráveis à Contribuinte, todo o “Saldo de Crédito de Meses Anteriores” será convalidado, validando, definitivamente, os créditos que foram excluídos na recomposição da apuração das Contribuições pela i. Autoridade Administrativa nos presentes autos.

- caso as decisões proferidas naqueles processos venham a ser eventualmente desfavoráveis à Contribuinte, o referido saldo será cobrado e controlado naqueles processos, não podendo, em hipótese alguma, influenciar no referido “Saldo de Créditos de Meses Anteriores” utilizado no resarcimento em tela;

- conforme consta do próprio despacho decisório, foi utilizado o “Saldo de Créditos dos Meses Anteriores” apurado no MPF nº 0810300.2012.00872 relativamente ao final de 2007 (que originou os Processos Administrativos acima indicados), para fins de recomposição da apuração da Contribuinte relativamente ao exercício de 2008 objeto da exigência ora discutida.

- a exigência fiscal ora atacada fundamenta-se em documentação que atesta não só que a discussão travada no presente caso é atinente a outros processos administrativos em fase de julgamento, como também informa a existência de causa suspensiva da exigibilidade do crédito tributário atinente ao referido “Saldo de Créditos dos Meses Anteriores” relativo as Contribuições no final de 2007.

- na medida em que o referido “saldo de créditos” está sendo discutido e controlado em processos autônomos, não considerar esse valor na consolidação do saldo devidamente apurado em DACON, implica numa dupla e indevida exigência fiscal.

Destaca que em consequência o despacho decisório deve ser reformado *com deferimento integral do resarcimento pleiteado*.

Como segunda razão de mérito, aborda a apropriação de créditos sobre os serviços e as despesas essenciais ao desenvolvimento da atividade da contribuinte, discorrendo acerca de suas atividades e alegando que a atividade de distribuição desenvolvida pela Contribuinte é muito mais do que a simples revenda de produtos, figurando como verdadeira operadora logística da indústria, responsável pela colocação e manutenção dos produtos no mercado.

Menciona o recebimento dos produtos em seus Centros de Distribuição, a existência de estabelecimentos filiais e a responsabilidade de suprir o mercado varejista com mais de 15.000 (quinze mil) itens e alega que para tanto a contribuinte encontra-se obrigada a incorrer em inúmeras despesas necessárias para a estruturação da referida operação comercial, tais como despesas com veículos, segurança, combustíveis, pedágios, seguro, dentre outras.

Menciona também atividades que deve desenvolver para promoção e alocação dos produtos da indústria no mercado, citando a necessidade de contratação de serviços de assessoria e consultoria voltados à capacitação profissional de seu corpo administrativo e, especialmente de vendedores e representantes comerciais.

E questiona a glosa de créditos decorrentes de despesas necessárias à estruturação da operação logística da Contribuinte e de dispêndios com serviços e promoção de eventos, convenções, propaganda, defendendo que:

- dentro da sistemática não cumulativa das Contribuições ao PIS e à COFINS verifica-se que, considerando que as mesmas incidem sobre todas as receitas auferidas, em contrapartida há que se considerar como conceito de insumo todos os dispêndios essenciais ao desenvolvimento da atividade fim do Contribuinte.

- insumo será todo o produto ou serviço utilizado como “fator de produção” ou “fator de desenvolvimento” ou seja, essencial à atividade fim do Contribuinte, conforme doutrina que cita;

- as despesas e os serviços desconsiderados pela Autoridade Administrativa são imprescindíveis e indissociáveis do desenvolvimento da atividade fim da Contribuinte, qual seja, a distribuição de produtos farmacêuticos, de perfumaria, toucador e higiene pessoal;

- a posição restritiva exteriorizada no despacho decisório não se sustenta, merecendo ser acolhida a presente Manifestação de Inconformidade.

Discorda também da glosa de créditos decorrentes de parte das despesas com aluguel, alegando que:

- *foi glosada a despesa com aluguel do imóvel onde se encontra estabelecida a Matriz da Contribuinte, ao argumento de que o imóvel objeto da locação seria de propriedade de pessoa física;*
- *o Ilustre Auditor Fiscal constatou que a empresa locatária (Pedra Azul Empreendimentos e Participações S/C Ltda.) não seria proprietária do imóvel locado à Contribuinte, mas sim, exercia os direitos sobre o imóvel através de Contrato de Comodato firmado com pessoa física;*
- *o Contrato de Comodato de bens imóveis figura como um “empréstimo”, passando ao comodatário a posse direta do imóvel, ou seja, a possibilidade do exercício de poderes de proprietário tal como fosse, ressalvada apenas a impossibilidade de disposição do bem;*
- *considerando que a Contribuinte locou o referido imóvel da pessoa jurídica Pedra Azul Empreendimentos e Participações S/C Ltda, e, ainda, que a empresa locatária figurava, à época, como detentora da posse direta do imóvel, plenamente válido o Contrato de Locação firmado, sendo hipótese de despesa passível de apropriação de créditos de PIS/COFINS, como devidamente realizado pela Contribuinte.*

Finaliza formulando pedido de reconhecimento do direito creditório e convalidação das compensações já realizadas e, subsidiariamente, requer que seja aguardado o julgamento dos processos administrativos que cita (referentes a períodos de 2007) ou que o presente processo seja julgado conjuntamente com aqueles.

Requer, ainda:

- na hipótese de necessidade de verificação da liquidez e certeza do crédito, a conversão do julgamento em diligência, a fim de que seja examinada a sua escrituração e documentação contábil e fiscal, para a confirmação da regularidade, suficiência e real quantificação do valor passível de apropriação;
- com fundamento no art. 74, § 11, da Lei nº 9.430, de 1996, c/c art. 151, III, do CTN, seja assegurada a suspensão da exigibilidade relativamente aos tributos eventualmente compensados com os créditos discutidos, e
- que todas as publicações e/ou intimações sejam efetuadas exclusivamente em nome dos advogados que indica.

Relaciona como documentos que instruem a Manifestação de Inconformidade: Contrato Social, Procuração, Substabelecimento e como documento nº 2, que segue:

DOCUMENTO N.º 02

* MPF n.º 0810300.2012.00872;

* Processos Administrativos n.º 10825-903218/2012-10, 10825-903219/2012-64, 10825-903220/2012-99, 10825-903221/2012-33, 10825-903218/2012-10, 10825-903225/2012-11, 10825-903222/2012-88, 10825-903223/2012-22.

Devidamente processada a Manifestação de Inconformidade apresentada, a DRJ julgou improcedente o recurso, para não reconhecer o direito creditório em litígio, conforme Acórdão, cuja ementa transcreve-se a seguir:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

CONTRIBUIÇÃO NÃO-CUMULATIVA. CRÉDITOS. COMPROVAÇÃO. PREVISÃO LEGAL.

A utilização de créditos na apuração das contribuições não-cumulativas pressupõe a comprovação da autenticidade das operações que os geraram e sua adequação às disposições legais. Dada a influência da apuração de um período em períodos seguintes, não poderia a Fiscalização deixar de considerar saldos de créditos de períodos anteriores, mesmo que decorrentes de verificações em outro procedimento fiscal, não se justificando a objeção da Manifestante.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS.

Somente dão direito a crédito no regime de incidência não-cumulativa os custos, encargos e despesas expressamente previstos na legislação de regência.

Para efeito da apuração de créditos no regime não cumulativo da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep, o termo insumo não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço necessário para a atividade da pessoa jurídica, mas, tão somente como aqueles bens e serviços diretamente utilizados na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços a terceiros.

ALUGUÉIS. PAGAMENTOS A PESSOA JURÍDICA COMODATÁRIA TRIBUTADOS EM PESSOA FÍSICA COMODANTE.

Dispêndios com aluguéis em favor de pessoa física não são passíveis de gerar crédito das contribuições no regime da não cumulatividade, ainda que em contrato de locação figure como locadora pessoa jurídica, se esta não é a proprietária, mas sim comodatária, do imóvel locado e os aluguéis pagos pela locatária são tributados na pessoa física comodante, proprietária do imóvel e, portanto, beneficiária dos pagamentos.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Cientificada do julgamento de primeiro grau, a contribuinte apresenta Recurso Voluntário, onde repisa suas alegações constantes da Manifestação de Inconformidade.

Segue a estrutura do Recurso Voluntário.

I - DOS FATOS

II - DO DIREITO

II.1 - DA IMPOSSIBILIDADE DE SE DESCONSIDERAR EM PROCESSO POSTERIOR, O "SALDO DE CRÉDITO DE MESES" ANTERIORES DEVIDAMENTE DECLARADO EM DACON, E QUE É OBJETO DE ANÁLISE EM OUTROS PROCESSOS ADMINISTRATIVOS — EXISTÊNCIA DE CAUSA SUSPENSIVA DA EXIGIBILIDADE DE TAIS VALORES

II.2 - DO DIREITO CREDITÓRIO SOBRE OS CUSTOS E DESPESAS VINCULADOS ÀS OPERAÇÕES COM PRODUTOS MONOFÁSICOS

II.3 - DA APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS SOBRE AS DESPESAS DE ALUGUEL DE PRÉDIO DE PESSOA JURÍDICA

III - DO PEDIDO

É o relatório.

Voto

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto consignado no acórdão paradigmático como razões de decidir:

I ADMISSIBILIDADE

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, razões pelas quais deve ser conhecido.

II MÉRITO

II.1 Considerações iniciais

Assim como na Manifestação de Inconformidade, a Recorrente contesta, no Recurso Voluntário, os seguintes pontos:

Desconsideração de saldos de créditos objeto de processos administrativos anteriores;

Glosas de créditos de “outras operações” (linha 13); e

Glosas relativas a aluguéis (linha 05).

Seguirei a estrutura exposta no Recurso Voluntário, para a análise das alegações da Recorrente.

II.2 Da impossibilidade de se desconsiderar em processo posterior, o “saldo de crédito de meses” anteriores devidamente declarado em Dacon, e que é objeto de análise em outros processos administrativos – Existência de causa suspensiva da exigibilidade de tais valores

A Recorrente entende que o Fisco não poderia desconsiderar os saldos declarados em Dacon, tendo em vista a existência de processo administrativo pendente de julgamento, discutindo exatamente os mesmos saldos.

Aduz que a decisão recorrida, ao manter o indeferimento sobre o resarcimento objeto do processo administrativo em discussão, culminou em adentrar no mérito relativo ao “Saldo de Crédito de Meses Anteriores” no final do exercício de 2007, o qual, por sua vez, encontra-se em discussão nos autos dos Processos Administrativos nºs 10825.903218/2012-10, 10825.903219/2012-64, 10825.903220/2012-99, 10825.903221/2012-33, 10825.903225/2012-11, 10825.903222/2012-88, 10825.903223/2012-22 (originários do MPF nº 0810300.2012.00872).

Portanto, para a Recorrente, a discussão relativa ao “Saldo de Crédito de Meses Anteriores” já é objeto de outros processos administrativos, nos quais foram apresentadas as competentes defesas administrativas e há a pendência de julgamento final administrativo.

Pontua que, caso a defesa administrativa apresentada nos processos administrativos venha a ser-lhe julgada favorável, todo o “Saldo de Crédito de Meses Anteriores” será convalidado, validando, definitivamente, os créditos que foram excluídos na recomposição da apuração das contribuições pelo acórdão impugnado. Por outro lado, caso a decisão proferida naqueles processos venha a ser-lhe eventualmente desfavorável, o referido saldo será cobrado e controlado naqueles processos, não podendo, em hipótese alguma, influenciar no referido “Saldo de Créditos de Meses Anteriores” utilizado no resarcimento em tela.

Afirma que, na medida em que o referido “saldo de créditos” está sendo discutido e controlado em processos autônomos, não considerar esse valor na consolidação do saldo devidamente apurado em Dacon, implica em uma dupla e indevida exigência fiscal.

Conclui que o acórdão recorrido deve ser integralmente reformado, a fim de reconhecer a existência do “Saldo de Créditos dos Meses Anteriores referente à dezembro/2007, e o consequente deferimento integral do resarcimento pleiteado através do PER/DCOMP destes autos.

Passo a analisar.

A DRJ analisou este assunto nos seguintes termos (principais trechos):

Quanto à alegação de *Impossibilidade de se desconsiderar em processo posterior, o “saldo de créditos de meses anteriores” devidamente declarado em DACON, e que é objeto de análise em outro processo administrativo*, reporta-se a Manifestante a saldos de créditos de 2006 e de 2007, que ainda estariam em discussão em outros processos administrativos.

Tal alegação não se sustenta pois, como esclarece a Fiscalização em seu Termo de Verificação, diante de *diferenças entre as apurações feitas pela empresa contribuinte (Memória de Cálculo / DACON) e as apurações feitas pela Auditoria Fiscal, tanto em relação ao cálculo das contribuições (débitos) quanto em relação à apuração de créditos, demonstradas nos anexos próprios, necessária a recomposição dos saldos de crédito, uma vez que alterações ocorridas em um mês refletem nos meses seguintes, pois a legislação do PIS/COFINS permite que o crédito não aproveitado em determinado mês seja descontado da contribuição devida nos meses subsequentes (Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, art. 3º, §4º). E a existência de diferença nos saldos iniciais de crédito do período fiscalizado (01/2008 a 12/2008), entre os saldos de créditos de meses anteriores controlados pelo contribuinte em DACON e aqueles apurados em ação fiscal anterior realizada na empresa, o que, em adição às diferenças apuradas na presente ação fiscal, também leva à necessária recomposição dos saldos de crédito.*

Portanto, dada a influência da apuração de um período em períodos seguintes, não poderia a Fiscalização deixar de considerar saldos de créditos de períodos anteriores em consonância com auditorias neles realizadas.

Registre-se que a certeza e liquidez do crédito são requisitos obrigatórios para o reconhecimento do valor a ressarcir ou compensar.

[...]

Em relação a períodos de 2007, invoca a Manifestante processos administrativos de nºs 10825.903218/2012-10, 10825.903219/2012-64, 10825.903220/2012-99, 10825.903221/2012-33, 10825.903218/2012-10, 10825.903225/2012-11, 10825.903222/2012-88 e 10825.903223/2012-22.

Em tais processos foram exarados Despachos Decisórios acerca de PER/DCOMP com créditos de PIS e COFINS de trimestres de 2007, os quais, questionados pela Interessada, foram apreciados e mantidos por essa Turma de Julgamento.

[...]

Acrescente-se também não prosperar a alegação de que *caso as decisões proferidas naqueles processos venham a ser eventualmente desfavoráveis à Contribuinte, o referido saldo será cobrado e controlado naqueles processos, não podendo, em hipótese alguma, influenciar no referido “Saldo de Créditos de Meses Anteriores” utilizado no resarcimento em tela;*

Embora o que decidido nos processos de análise de PER-DCOMP de créditos de contribuição referente a períodos trimestrais de 2007 pudesse

interferir no montante de eventual saldo de crédito de PIS COFINS não cumulativo passível de utilização em períodos de 2008 (períodos esses em análise no presente processo), em cada um dos processos foi emitido Despacho Decisório decorrente da análise do direito creditório indicado em PER-DCOMP, com intimação para pagamento de **débitos indevidamente compensados em cada DCOMP, débitos esses que remanesceram não amortizados pelo crédito indicado**, não se configurando a ocorrência de dupla e indevida exigência fiscal dos mesmos débitos.

[...]

Como visto acima, a sistemática de apuração do PIS/Cofins - não cumulativos permite que o crédito não aproveitado em determinado mês seja descontado da contribuição devida nos meses subsequentes, consoante Leis nºs 10.637, de 30/12/2002, e 10.833, de 29/12/2003, art. 3º, §4º.

Ainda, conforme o Termo de Verificação Fiscal, foram detectadas diferenças entre as apurações feitas pela Recorrente (Memória de Cálculo / DACON) e as apurações realizadas pelo Fisco, tanto em relação ao cálculo das contribuições (débitos) quanto em relação à apuração de créditos, demonstradas nos anexos próprios, fazendo-se necessária a recomposição dos saldos de crédito, uma vez que as alterações de créditos ocorridas em um mês repercutem nos meses seguintes.

Dessa forma, não houve qualquer irregularidade no procedimento fiscal, bem como não há que se falar em duplicidade de cobrança, notadamente porque, para cada um dos trimestres de 2007 (ano-calendário anterior ao do trimestre tratado nestes autos) objeto de Pedido de Ressarcimento, houve a correspondente análise fiscal e a emissão do respectivo Despacho Decisório, nos quais, em vez de saldo creditório, apurou-se débitos indevidamente compensados, de acordo com o exposto na decisão recorrida.

Portanto, irretocável a decisão de piso.

II.3 Do direito creditório sobre os custos e despesas vinculados às operações com produtos monofásicos

De início, cumpre esclarecer que a Recorrente trouxe para este tópico de seu Recurso Voluntário as mesmas alegações constantes do tópico “**III.2 — DA APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS SOBRE OS SERVIÇOS E AS DESPESAS ESSENCIAIS AO DESENVOLVIMENTO DA ATIVIDADE DA CONTRIBUINTE**” de sua Manifestação de Inconformidade. Em sede de Recurso Voluntário, a Recorrente manteve as correspondentes alegações, mas modificou o título do tópico do recurso para “**II.2 - DO DIREITO CREDITÓRIO SOBRE OS CUSTOS E DESPESAS VINCULADOS ÀS OPERAÇÕES COM PRODUTOS MONOFÁSICOS**”.

Pois bem. Nesta parte do recurso, a Recorrente contesta o conceito de insumo usado no acórdão recorrido, para o qual só se classificariam como tal, para fins de tomada de crédito de PIS e Cofins – não cumulativos, apenas os bens e serviços diretamente utilizados na produção de bens destinados à venda ou prestação de serviços a terceiros.

Entende que a classificação de um bem ou serviço como insumo deve ser analisada à luz das especificidades de sua atividade social (distribuição de medicamentos), que diz ser muito mais do que a simples revenda de produtos, figurando como verdadeira operadora logística da indústria, responsável pela colocação e manutenção dos produtos no mercado.

Aduz que, para atender às obrigações pactuadas com os fabricantes e atingir a sua atividade fim de distribuição, necessita fixar filiais em pontos estratégicos do território nacional (com o objetivo de pulverizar a distribuição dos produtos da indústria) e, ainda, realizar dispêndios com serviços para capacitação profissional/pessoal, realização de eventos e campanhas de marketing internas e externas (para promoção e alocação dos produtos no mercado), considerando tais serviços e despesas essenciais ao desenvolvimento de suas atividades.

Prosegue narrando que, para a estruturação a operação comercial através da fixação de estabelecimentos filiais em diversos Entes Federados, ela recebe em seus Centros de Distribuição (como exemplo, suas filiais sediadas em Goiás e no Espírito Santo) as mercadorias provenientes do fornecedor industrial, com a posterior remessa em transferência para as demais filiais que são responsáveis por suprir o mercado varejista com mais de 15.000 (quinze mil) itens, o que a faz incorrer em inúmeras despesas necessárias para a estruturação da referida operação comercial, tais como despesas com veículos, segurança, combustíveis, pedágio, seguro, dentre outras.

Diz que o mesmo ocorre com relação às atividades que deve desenvolver para a promoção e alocação dos produtos da indústria no mercado, tendo em vista a necessária contratação de serviços de assessoria e consultoria voltados à capacitação de seu corpo administrativo e, especialmente, seu corpo de vendedores e representantes comerciais.

Para a consecução de tal objetivo, afirma necessitar, ainda, promover eventos, convenções e campanhas de propaganda e marketing internas e externas, o que o faz através da contratação de empresas especializadas para tanto.

Dessa forma, conclui que a simples análise de toda a operação comercial acima indicada evidencia a relação intrínseca das despesas com a atividade de distribuição por ela desenvolvida, sendo desta indissociável e essenciais.

Ressalta que, dentro da sistemática da não cumulatividade das contribuições ao PIS e Cofins e considerando que essas contribuições incidem sobre todas as receitas auferidas, em contrapartida há que se considerar como conceito de insumo todos os dispêndios essenciais ao desenvolvimento da atividade fim da Contribuinte.

Enfim, encerra ao argumento de que é incontestável que as despesas e os serviços desconsiderados pelo acórdão recorrido são imprescindíveis e indissociáveis do desenvolvimento de sua atividade fim, a saber, a distribuição de produtos farmacêuticos, de perfumaria, toucador e higiene pessoal.

Passo a analisar.

Verifica-se que a irresignação da Recorrente compreende o conceito de insumo, para fins de tomada de crédito das contribuições para o PIS e Cofins – não cumulativos, especificamente quanto aos créditos pleiteados na rubrica “Outras Operações com Direito a Crédito” (Linha 13 do Dacon), integralmente glosados pelo Fisco.

A Recorrente entende que o referido conceito deve ser amplo, englobando praticamente todos os custos e despesas que ela considera essenciais à sua atividade (atividade de distribuição).

A Fiscalização, por seu turno, entendeu que nenhuma das operações da mencionada rubrica dão direito a crédito, em razão de não se enquadarem em qualquer dos itens permitidos pela legislação, especificamente nos incisos do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30/12/2002, e 10.833, de 29/12/2003.

As operações cujo crédito foi glosado pelo Fisco são as seguintes:

- Comissões sobre vendas;
- Assessoria e consultoria;
- Despesas com veículos;
- Despesas com segurança da frota;
- Despesas com combustíveis e lubrificantes;
- Despesas com pedágios;
- Bens de pequeno valor;
- Convenções e eventos;
- Cursos e treinamentos;
- Marketing;

- Consultoria advocatícia;
- Consultoria de informática;
- Serviços jurídicos;
- Estadas;
- Impressos e formulários;
- Seguros;
- Serviços de terceiros PJ;
- Suprimentos de informática;
- Viagens.

Quantos aos dispêndios decorrentes de “Despesas com combustíveis e lubrificantes” e “Serviços de terceiros PJ”, a Fiscalização acrescentou os seguintes esclarecimentos:

97. Com relação às despesas com combustíveis e lubrificantes haveria direito ao cálculo de crédito apenas na atividade industrial e de prestação de serviços, mesmo assim desde que utilizado na produção ou fabricação de produtos ou na prestação do serviço. Não é o caso da SERVIMED.

98. Com relação às despesas com serviços de terceiros PJ, verificou-se na contabilidade que tratam-se de despesas efetuadas com prestações de serviços que não dão direito ao cálculo de créditos de PIS/COFINS, sendo serviços prestados por empresas de saúde no trabalho, legião mirim, trabalho temporário, aluguel de veículos, processamento de dados, promoção de eventos, propaganda e marketing, entre outros.

De minha parte, concordo com as conclusões da Fiscalização acima expostas. E neste ponto, a reforçar o entendimento aqui firmado, destaco os pertinentes trechos do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05, de 17/12/2018, elaborado para apresentar as principais repercussões no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil decorrentes da definição do conceito de insumos na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins estabelecida pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR:

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).

42. Em razão disso, exemplificativamente, não constituem insumos geradores de créditos para pessoas jurídicas dedicadas à atividade de revenda de bens: a) combustíveis e lubrificantes utilizados em veículos próprios de entrega de mercadorias; b) transporte de mercadorias entre centros de distribuição próprios; c) embalagens para transporte das mercadorias; etc.

43. Sem embargo, cumpre frisar que, na esteira das disposições do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, as considerações anteriores versam sobre as “atividades” de “produção de bens ou

prestação de serviços” e de “revenda de bens”, e não sobre as “pessoas jurídicas” que desempenham uma ou outra atividade.

44. Assim, nada impede que uma mesma pessoa jurídica desempenhe atividades distintas concomitante, como por exemplo “revenda de bens” e “produção de bens”, e possa apurar créditos da não cumulatividade das contribuições na modalidade aquisição de insumos em relação a esta atividade, conquanto lhe seja vedada a apuração de tais créditos em relação àquela atividade.

Portanto, voto pela manutenção da glosa fiscal.

II.4 Da apropriação de créditos sobre as despesas de aluguel de prédio de pessoa jurídica

A Recorrente esclarece que, no presente caso, foi mantida a glosa das despesas com o aluguel do imóvel onde se encontra estabelecido seu estabelecimento matriz, ao argumento de que o imóvel objeto da locação seria de propriedade de pessoa física, razão pela qual não seria possível a apropriação de créditos sobre tais despesas. Para o acórdão recorrido, a pessoa jurídica não detém a condição de locadora, mas, sim, de mera comodatária do imóvel.

Contesta tal conclusão ao argumento de que Contrato de Comodato de bens imóveis figura como um “emprestimo”, passando ao comodatário a posse direta do imóvel, ou seja, a possibilidade de exercício de poderes de proprietário tal como fosse, ressalvada apenas a impossibilidade de disposição do bem.

Assim, prossegue a Recorrente, ao receber o referido bem imóvel em comodato a pessoa jurídica Pedra Azul Empreendimentos e Participações S/C Ltda passou a exercer todos os direitos inerentes à posse direta sobre o mesmo, tal como se proprietário fosse, locando-o à pessoa jurídica Servimed Comercial Ltda, não havendo que se cogitar a interferência de qualquer pessoa física no negócio jurídico realizado.

Destaca a Recorrente que locou o referido imóvel da pessoa jurídica Pedra Azul Empreendimentos e Participações S/C Ltda. e, ainda, que a empresa locatária tenha figurado, à época, como detentora da posse direta do imóvel, plenamente válido o Contrato de Locação firmado, sendo hipótese de despesa passível de apropriação de créditos de PIS/Cofins, como devidamente por ela realizado.

Analiso.

As alegações aqui são similares àquelas postas na Manifestação de Inconformidade da Interessada. E, quanto a essas alegações, a DRJ foi bastante cuidadosa em sua análise. Assim, por concordar com as razões da decisão de piso, adoto-as neste voto para decidir esta parte do recurso, conforme art. 50, §1º, da Lei nº 9.784, de 29/01/1999, e trechos a seguir:

[...]

Também discorda a Interessada da glosa de créditos decorrentes de dispêndios com aluguel do imóvel ocupado pela matriz.

Nesse aspecto, recorde-se que as Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, admitem que sejam calculados créditos em relação a aluguéis de prédio, pagos a pessoa jurídica, utilizados na atividade da empresa. Mas, no caso, a Fiscalização descreve em relação ao *contrato de aluguel do prédio da matriz, em Bauru-SP* que:

- *Com relação ao contrato de aluguel do prédio da matriz, em Bauru-SP, verificou-se que:*

- *A empresa locadora Pedra Azul Empreendimentos S/C Ltda é de propriedade do Sr. Antonio Iachel Marques (sócio administrador) e é representada neste contrato pelo sócio administrador Sr. Wallace Iachel Marques, CPF 145.774.698-04;*

- A empresa locatária SERVIMED, cujo sócio majoritário é o próprio Sr. Antonio Iachel Marques (sócio administrador também desta empresa) é por ele próprio representada neste contrato.

- Em auditoria fiscal anteriormente realizada na SERVIMED, também relativa às contribuições PIS/COFINS conforme Mandado de Procedimento Fiscal – MPF n.0810300.2009.01265, além dos fatos constatados no contrato de aluguel, a auditoria fiscal também identificou que:

- O imóvel é de propriedade do Sr. Antonio Iachel Marques e da Sra. Célia Vicente Iachel Marques, que o cedem em comodato por dois anos a partir de 1996 para a empresa Pedra Azul Empreendimentos que, por sua vez, o aluga à SERVIMED;

- Ambos os contratos, de comodato e de aluguel, foram assinados no mesmo dia, a saber, dia 01/08/1996, ambos válidos por dois anos, sendo posteriormente prorrogados.

E, em consequência, a auditoria fiscal concluiu que as transações não podem ser consideradas para alterar a natureza do aluguel, cujo locador de fato é o proprietário pessoa física, não sedo, portanto, passível de gerar crédito das contribuições.

A Interessada alega que a Contribuinte locou o referido imóvel da pessoa jurídica Pedra Azul Empreendimentos e Participações S/C Ltda, e que a empresa locatária figurava, à época, como detentora da posse direta do imóvel em função do contrato de comodato podendo exercer o direito de locá-lo.

Contudo, a Manifestante não comprova, e sequer menciona, que rendimentos de aluguel pagos pela Servimed beneficiaram a pessoa jurídica locadora e que esta é que deveria incluir tais rendimentos em seu patrimônio, oferecendo-os à tributação.

Pelo contrário, pesquisas aos sistemas informatizados da Receita Federal indicam que o rendimento de aluguel foi atribuído à Pessoa Física proprietária do imóvel, tanto que dela foi exigido, entre outros, imposto devido em razão dos rendimentos de aluguel pagos pela ora Interessada (Servimed).

É o que reflete o acórdão CARF nº 2102-002.424 no qual decidiram os membros do Colegiado, por **unanimidade** de votos, em AFASTAR AS PRELIMINARES de nulidade da decisão de primeira instância e de nulidade do lançamento, ACOLHER a alegação de decadência, no que se refere aos créditos tributários ocorridos no ano-calendário 2005 e, no mérito, DAR PARCIAL provimento ao recurso para reduzir o percentual da multa de ofício de 150% para 75%, por meio de Acórdão assim ementado:

Processo nº 10825.720825/201165

Recurso nº Voluntário

Acórdão nº 2102002.424 – 1^a Câmara / 2^a Turma Ordinária

Sessão de 23 de janeiro de 2013

Matéria IRPF Rendimentos de aluguel

Recorrente ANTONIO IACHEL MARQUES

Recorridera FAZENDA NACIONAL

Assunto: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF

Exercício: 2006, 2007, 2008, 2009, 2010

...

RENDIMENTOS DE ALUGUEL. CONTRATO DE COMODATO.

Os rendimentos de aluguel devem ser oferecidos à tributação pelo proprietário do imóvel. A existência de contrato de comodato entre o proprietário e a pessoa jurídica, da qual é sócio o contribuinte, não altera a sujeição passiva, mormente, se a pessoa jurídica aluga o imóvel a outra empresa, da qual o contribuinte também é sócio. (destaque incluído)

Do voto do Relator extrai-se:

(...)

... o contribuinte afirma no recurso que todos os atos jurídicos que embasaram as operações de comodato e de aluguel do imóvel estão amparados em documentação hábil e idônea e que uma vez transmitida a posse do imóvel, através de comodato, a empresa Pedra Azul Empreendimentos e Participações Ltda detém toda a liberdade para locá-lo a Servimed Comercial Ltda, tudo de forma perfeita, contratada e legalmente aceita, destacando-se que tudo foi devidamente escriturado e declarado ao Fisco.

(....)

Na verdade, o que ocorreu foi um entendimento diverso do que determina a legislação. O contribuinte achou que poderia tributar os rendimentos de aluguel na pessoa jurídica, dada a existência do contrato de comodato, por outro lado, a autoridade fiscal entendeu que tais rendimentos eram da pessoa física.

(...)

Dos dispositivos, acima transcritos, verifica-se que os rendimentos de aluguéis são tributáveis na DAA [declaração anual de ajuste] do proprietário do imóvel, ressalvado apenas os casos em que o imóvel seja ocupado por seu proprietário ou cedido gratuitamente para uso do cônjuge ou de parentes de primeiro grau.

No presente caso, os imóveis foram cedidos em comodato pelo recorrente para a pessoa jurídica Pedra Azul Empreendimentos e Participações Ltda, sendo certo que tal situação não se amolda ao disposto no art. 39, inciso IX, do RIR/1999. Frise-se que a pessoa jurídica, recebeu o imóvel em comodato, e o alugou a uma outra pessoa jurídica, da qual o contribuinte também é sócio, destacando-se que o contrato de comodato e de aluguel datam de agosto de 1996 e a pessoa jurídica, inquilina do imóvel, já estava ali instalada desde a data de sua criação, no ano de 1973. E mais, conforme disposto no art. 123 do CTN, as convenções particulares não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição do sujeito passivo das obrigações tributárias.

Ou seja, o sujeito passivo do imposto de renda incidente sobre os rendimentos de aluguéis é o proprietário do imóvel, de sorte que o contrato de comodato celebrado entre o contribuinte e Pedra Azul Empreendimentos e Participações Ltda não pode alterar a relação tributária. Ressalte-se que não se está aqui dizendo que o contribuinte não poderia ceder seu imóvel em comodato, o que se exige é que os rendimentos de aluguel sejam tributados na pessoa do proprietário do imóvel.

Ainda quanto ao mérito, o contribuinte afirma que o imóvel em questão foi integralizado no capital da empresa Servimed Comercial Ltda em 27/12/2007, conforme Ata anexada à 52^a Alteração Contratual, de modo que entende que não pode prosperar o lançamento de omissão de rendimentos de aluguel correspondente a fatos geradores posteriores a esta data.

Ocorre que, muito embora a integralização do capital tenha sido registrada em dezembro de 2007, na Junta Comercial, a transferência do imóvel, junto ao Cartório do Registro de Imóveis competente, somente se deu em 07/12/2009, conforme cópia da certidão do imóvel, fls. 1089/1091.

E mais, entre a data da integralização e a data da transferência do imóvel, junto ao Registro de Imóveis, a pessoa jurídica Servimed Comercial Ltda permaneceu pagando o aluguel do imóvel, conforme recibos, fls. 1065/1088 e livro Diário da Pedra Azul, fls. 236/248. Logo, não pode prosperar a tese da defesa de que o imóvel foi transferido para a pessoa jurídica Servimed Comercial Ltda em dezembro de 2007.

...

Ante o exposto, voto por afastar as preliminares de nulidade da decisão de primeira instância e de nulidade do lançamento, acolher a alegação de decadência, no que se refere aos créditos tributários ocorridos no ano-calendário 2005 e, no mérito, DAR PARCIAL provimento ao recurso para reduzir o percentual da multa de ofício de 150% para 75% (destaques incluídos)

Ora, se os aluguéis pagos pela Manifestante Servimed são tributados na **pessoa física** do proprietário do imóvel, tal pessoa física é considerada beneficiária dos pagamentos, de modo que os dispêndios da Locatária, ora Interessada, com referidos aluguéis não são passíveis de gerar crédito das contribuições no regime da não cumulatividade.

Do mesmo modo como decidido pelo CARF no processo de autuação em face da pessoa física proprietária do imóvel locado, também nesse julgamento não se nega a possibilidade de a pessoa física do sócio ceder seu imóvel em comodato à pessoa jurídica da qual participa, mas se conclui apenas inexistir permissão legal para que a pessoa jurídica Locatária calcule créditos de PIS e COFINS referentes aos dispêndios com aluguel que beneficiam a pessoa física e são nela tributados.

Pelas razões acima, improcedentes também as alegações deste tópico.

II.5 Da juntada de documentos posteriores e intimações ao patrono

A Recorrente, ao final de seu recurso, pleiteia a juntada de eventuais documentos e informações que possam corroborar os fatos aqui narrados, bem como que todas as intimações relativas ao presente feito, realizadas via Diário Oficial, sejam expedidas exclusivamente em nome de dois de seus patronos, ficando ressalvada a possibilidade de intimação pessoal dos demais advogados substabelecidos, sob pena de nulidade.

Aprecio.

Quanto ao pedido para juntada posterior de novos documentos, esclareço que é na defesa inaugural o momento processual adequado para a apresentação das provas que a contribuinte entender cabíveis, à luz do art. 16, §4º, do Decreto nº 70.235/1972.

Art. 16. A impugnação mencionará:

[...]

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

- a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;(Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)
- b) refira-se a fato ou a direito superveniente;(Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)
- c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.(Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

Em outras palavras, a prova documental deve ser apresentada conjuntamente com a defesa da Contribuinte, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento processual, salvo nas hipóteses excepcionais previstas em lei, acima transcritas, e não verificadas no caso sob análise.

No que diz respeito ao pleito para envio/publicação de intimações ao patrono da Recorrente, este assunto encontra-se sumulado no CARF, conforme a seguir:

Súmula CARF nº 110

No processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo. (**Vinculante**, conforme [Portaria ME nº 129](#) de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Como visto, incabível a intimação dirigido ao endereço dos patronos do sujeito passivo.

De igual modo, incabível a realização de publicações sobre os atos do Processo Administrativo Fiscal (PAF) em nome dos referidos patronos, por falta de previsão legal.

Diante de todo o exposto, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário.

CONCLUSÃO

Importa registrar que, nos autos em exame, a situação fática e jurídica encontra correspondência com a verificada na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º e 2º do art. 47 do anexo II do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Liziane Angelotti Meira – Presidente Redatora