



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10976.720004/2019-52
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3302-012.308 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de novembro de 2021
Recorrente ÉPOCA COMÉRCIO E DISTRIBUIÇÃO DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS E INDUSTRIALIZADOS LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 31/01/2016 a 31/12/2016

PROVAS NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL.

No processo administrativo fiscal a diligência ou perícia não se prestam para suprir deficiências probatórias.

DIALETICIDADE.

O Recurso Voluntário deve conter os elementos que permitam formar uma união harmônica e indissociável entre os argumentos, os fatos e as provas. Uma sem as outras não cumprem a função de clarear a verdade dos fatos.

NULIDADES DA DECISÃO ADMINISTRATIVA

Não há que se cogitar em nulidade da decisão administrativa: (i) quando o ato preenche os requisitos legais, apresentado clara fundamentação, motivação e caracterização dos fatos; (ii) quando inexistente qualquer indício de violação às determinações contidas no art. 59 do Decreto 70.235/1972; (iii) quando, no curso do processo administrativo, há plenas condições do exercício do contraditório e do direito de defesa, com a compreensão plena, por parte do sujeito passivo, dos fundamentos fáticos e normativos da autuação; (iv) quando a decisão aprecia todos os pontos essenciais da contestação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar arguida. No mérito, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do relator. Quanto ao mérito, a conselheira Larissa Nunes Girard votou pelas conclusões.

(documento assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Raphael Madeira Abad - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Vinicius Guimaraes, Walker Araujo, Jorge Lima Abud, Jose Renato Pereira de Deus, Larissa Nunes Girard, Raphael Madeira Abad, Denise Madalena Green e Gilson Macedo Rosenburg Filho (Presidente).

Relatório

Trata-se de processo administrativo fiscal no bojo do qual discutem-se glosas de créditos pretendidos pela Recorrente, especificamente empresa comercial

Por retratar com precisão os fatos até então ocorridos no presente processo, adoto e transcrevo o Relatório elaborado pela DRJ quando da sua análise do processo.

Trata o presente processo de autos de infração lavrados contra a contribuinte acima identificada, que pretendem a cobrança da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins e da Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS relativas aos períodos de apuração de janeiro a dezembro de 2016.

No Termo de Verificação Fiscal, o Auditor Fiscal informa que a contribuinte tem por objeto social “o comércio e distribuição de produtos industrializados, enlatados, óleos vegetais, farináceos, bebidas, refrigerantes, perfumaria, materiais de higiene e limpeza, medicamentos, lâmpadas, material elétrico, pilhas, baterias, fraldas descartáveis, embalagens, material escolar e de escritório e correlatos ao ramo de armazém, artigos de decoração, bazar, utilidades, materiais de construção, laminados, MDF, madeiras, equipamentos de segurança, capacetes, motor e peças para moto, bicicletas e peças, eletrodomésticos e serviços de construção civil e jardinagem”.

No referido Termo de Verificação **o Auditor Fiscal também descreve os procedimentos adotados durante a fiscalização, informando ter constatado a insuficiência do recolhimento da Cofins e da Contribuição para o PIS em face da dedução indevida dos seguintes créditos da não cumulatividade:**

Créditos relativos a mercadorias adquiridas para a revenda: a autuada segrega sua receita de vendas em receitas isentas ou não alcançadas pela incidência da contribuição ou sujeitas à alíquota zero ou com suspensão, conforme EFD Contribuições Registro M800, entretanto se apropria do crédito da não cumulatividade de tais produtos, fato que é vedado pela legislação pertinente. Os valores dos créditos glosados constam do Quadro nº 01;

Créditos relativos a produtos e serviços: os serviços cujos créditos da não cumulatividade do PIS e da Cofins são vedados, escriturados no Registro C100 da EFD-Contribuições, foram listados no Quadro nº 02, e também foram objeto de glosa na apuração das referidas contribuições;

Apropriação de outros créditos vedados: no Quadro nº 03 estão demonstrados os valores dos créditos glosados, os quais foram indevidamente apropriados pela autuada nos seguintes registros da EFD-Contribuições:

- . C190 compra de mercadorias para uso próprio*
- . C190 material de uso e consumo*
- . F100 crédito sobre despesa financeira*

. F100 crédito sobre encargos de depreciação

. F100 crédito sobre aquisições de máquinas e equipamentos

Despesas com aluguéis: na comparação entre os valores declarados no Registro C190 da EFD-Contribuições a título de despesas com aluguéis e os valores constantes da Escrituração Contábil Digital (ECD) da fiscalizada, verificou-se a apropriação indevida de créditos da não cumulatividade do PIS e da Cofins, conforme demonstrado no Quadro n.º 03. É importante lembrar que os créditos da não cumulatividade sobre aluguéis de imóveis são admitidos pela legislação até o limite comprovado da referida despesa ou custo, **sendo no presente caso considerado indevido o valor aproveitado na EFD-Contribuições superior ao constante da escrituração contábil**; Saldos de créditos de períodos anteriores: a EFD-Contribuições do mês de janeiro de 2016 informa valores de saldos anteriores a título de créditos do PIS e da Cofins, mas, intimada a apresentar a EFD-Contribuições referente a dezembro de 2015, **a fiscalizada deixou de atender à intimação**, razão pela qual na apuração das contribuições pelo Fisco não foram considerados os supostos créditos anteriores. É importante frisar que a fiscalizada não utilizou tais créditos na apuração das contribuições para o PIS e para a Cofins.

Cientificada dos autos de infração, a contribuinte apresenta **impugnação** com as seguintes razões de defesa, em síntese:

1. Quanto ao Quadro n.º 01 do Auto de Infração, as deduções dos créditos do PIS e da Cofins são permitidas, nos termos dos incisos I, IV, VIII e IX do artigo 3º da Lei n.º 10.637, de 2002, e da Lei n.º 10.833, de 2002, não havendo no texto constitucional qualquer restrição à sua apuração;

No caso de aquisições de mercadorias/produtos para revenda, cita diversos NCM e a descrição dos produtos para demonstrar o direito ao crédito;

3. Portanto a reformulação do Quadro 01 é de extrema importância e relevância para a contribuinte, tendo em vista que **todos os produtos dão direito ao crédito do PIS e da Cofins não cumulativos**, sobretudo os de maiores relevância para a empresa, conforme enviaremos os XML das aquisições;

4. Quanto ao Quadro n.º 02, a empresa considerou que poderia apurar **créditos em relação às despesas com fretes, combustíveis e lubrificantes utilizados na frota, e também as manutenções efetuadas na sua frota**, por constituírem parte do custo, tendo em vista que o transporte de cargas faz parte da atividade da empresa;

5. Outra hipótese de frete que gera direito ao desconto de créditos das contribuições é o **frete pago na aquisição de mercadorias para revenda**, visto que os fretes integram os custos de tais mercadorias;

6. Despesas com **fretes utilizados na entrega dos produtos vendidos, combustíveis e lubrificantes, manutenção da frota dos veículos, propaganda e publicidade**, são essenciais para a realização da atividade fim que a empresa desenvolve;

7. A apropriação de créditos do PIS e da Cofins sobre **máquinas e equipamentos e outros ativos imobilizados** está prevista nos artigos 3º, incisos IV, das Leis n.º 10.637, de 2002, e n.º 10.833, de 2003;

8. Quanto ao quadro n.º 03, relativo às glosas de **despesas com aluguéis de prédio**, a empresa realizou **benfeitorias em prédio locado, para melhor atender às necessidades da sua empresa e para adequá-lo às normas de segurança, cujo valor dos encargos de amortização geram direito a crédito do PIS e da Cofins**, nos termos do inciso VII do art. 3º das Leis n.º 10.637, de 2002, e n.º 10.833, de 2003;

9. Cita Soluções de Consulta de regiões fiscais da Receita Federal, julgados do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF e o Recurso Especial 1.221.170/PR do Superior Tribunal de Justiça (STJ) que corroborariam seus argumentos;

10. O direito aos créditos de PIS/Cofins relativamente aos **custos e despesas de transporte por contribuinte que mantém frota própria para a entrega de seus produtos** também pode ser suscitado com apoio no princípio da capacidade contributiva, pois aquele que transporta seus produtos é detentor da mesma capacidade contributiva de quem terceiriza o transporte (art. 145, § 1º, da CF), pois ambos provocam o mesmo fato gerador (fato impositivo) dos mesmíssimos tributos;

11. O princípio constitucional da isonomia também foi suscitado na análise da eficácia das normas extraídas do art. 3º, IX, e art. 15, II, da Lei nº 10.833, de 2003;

12. Por fim, requer que seja reconhecida a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, nos termos do artigo 151, III, do CTN, e que no demonstrativo dos acréscimos legais seja revisto o percentual de 75% da multa de ofício, tendo em vista que não houve as inconsistências alegadas e nunca houve má fé por parte da impugnante.

A Impugnação encontra-se às e-fls. 488 e como resultado da análise do processo pela DRJ foi lavrada a seguinte ementa abaixo transcrita. (e-fls. 544)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 31/01/2016 a 31/12/2016

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. EMPRESA COMERCIAL. INSUMOS.

Na atividade de comércio não é possível a apuração de créditos da não cumulatividade da Cofins com base no inciso II dos art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, pois a hipótese prevista em tal dispositivo destina-se às atividades industriais ou de prestação de serviços.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES.

Para as pessoas jurídicas dedicadas à atividade de revenda de bens, não constituem insumos geradores de créditos as aquisições de combustíveis e lubrificantes utilizados em veículos próprios de entrega de mercadorias.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. MANUTENÇÃO DA FROTA.

Para as pessoas jurídicas dedicadas à atividade de revenda de bens, não constituem insumos geradores de créditos os serviços com a manutenção da frota para entrega de mercadorias.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. DESPESAS COM PUBLICIDADE.

Despesas com publicidade e propaganda não geram direito à apuração de créditos a serem descontados da Cofins, calculados no regime não cumulativo, por não se caracterizarem como insumo.

MULTA DE OFÍCIO.

Tratando-se de lançamento de ofício, decorrente de infração a dispositivo legal detectado pela administração em exercício regular da ação fiscalizadora, é legítima a cobrança da multa punitiva correspondente.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 31/01/2016 a 31/12/2016

PIS E COFINS. LANÇAMENTO. IDENTIDADE DE MATÉRIA FÁTICA. DECISÃO MESMOS FUNDAMENTOS.

Aplicam-se ao lançamento da Contribuição para o PIS as mesmas razões de decidir aplicáveis à Cofins quando ambos os lançamentos recaírem sobre idêntica situação fática.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Irresignada com a decisão prolatada pela DRJ a ora Recorrente interpôs Recurso Voluntário de e-fls. 695, por meio do qual reitera os argumentos já trazidos e submete a questão ao CARF.

A Recorrente trouxe aos autos também informações acerca de obstáculos enfrentados para a juntada de alguns arquivos.

Como o Recurso Voluntário foram trazidos novos documentos.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Raphael Madeira Abad, Relator.

1. Admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo e a matéria é de competência deste Colegiado, razão pela qual dele conheço.

2. Preliminar de nulidade por falta de diligência ou perícia.

A Recorrente afirma que o procedimento que formalizou o lançamento é nulo, em razão de entender que seria necessária a realização de uma diligência, vejamos:

Portanto, diante do que foi exposto, é flagrantemente nulo o procedimento que formalizou o lançamento do crédito tributário pelo auto de infração, devendo ser reformado o acórdão que firmou o entendimento dando razão tão somente ao procedimento fiscal **SEM** que fosse diligenciado, porque se tivesse mandado diligenciar o Auditor teria revisado, já que tem conhecimento do **ERRO DE FATO**.

Tal argumento (nulidade em razão da não realização de diligência) diz respeito ao procedimento fiscal, sendo que o objeto do Recurso Voluntário é o Acórdão proferido pela DRJ (e as matérias de ordem pública cognoscíveis a qualquer tempo), o que não é o caso concreto, razão pela qual este argumento será analisado juntamente com o mérito.

Desta forma, afasto a preliminar de nulidade.

3. Mérito

Não havendo mais preliminares, é de se adentrar no mérito recursal partindo-se da topologia proposta pela própria Recorrente.

3.1. Ausência de diligência.

A ausência de diligência, embora tenha sido tratada como causa de nulidade do procedimento, deve ser abordada no mérito deste Acórdão.

O presente processo decorre de Auto de Infração no qual, sinteticamente, a fiscalização aponta e fundamenta excesso de créditos, sendo que neste caso é ônus da Contribuinte demonstrar a sua liquidez e certeza, tudo conforme a distribuição dos ônus da prova prevista tanto no Decreto 70.235/72 como no Código de Processo Civil.

Tratando-se de fatos que constituem o direito da Recorrente, para se contrapor aos fatos apontados pela fiscalização, a sua comprovação incumbe ao postulante, que deve carrear aos autos os elementos probatórios correspondentes. Não se presta a diligência ou perícia, a suprir deficiência probatória, seja do contribuinte ou do fisco.

Por estes motivos nego provimento a este Capítulo Recursal.

3.2. Aproveitamento de créditos nas aquisições de produtos tributados à alíquota zero ou sujeitos à tributação monofásica. QUADRO 1.

O TVF apurou que a Recorrente apropriou-se de créditos que entendeu indevidos, nos seguintes termos (e-fls. 21)

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE RELATIVA A MERCADORIAS ADQUIRIDAS PARA REVENDA.

A empresa fiscalizada, segrega sua receita de vendas, conforme EFD-Contribuições Registro M800 em Receitas Isentas ou Não Alcançadas pela Incidência da Contribuição ou Sujeitas a Alíquota Zero ou com Suspensão, entretanto se apropria do crédito da não cumulatividade de tais produtos, fato que é vedado pela legislação pertinente.

Assim sendo, a fiscalização elaborou o **QUADRO N.º 01**, listando os produtos cuja apropriação de créditos da não-cumulatividade do PIS e da Cofins é vedada, cujos valores foram glosados na apuração das contribuições para o PIS e para a Cofins.

Especificou os bens no “Quadro 01 – Glosa de Créditos de não cumulatividade do PIS e da COFINS sobre mercadorias alíquota zero, isentas e tributação monofásica.”

A Impugnação (início na e-fls. 488) menciona diversos NCM que entende gerar créditos na não cumulatividade (e-fls. 525) por ser ‘operação tributável’.

Demonstramos que a Lei permite a apuração dos créditos, conforme alguns dos produtos com descrição e NCM abaixo, que constam nos relatórios mensais das entradas e saídas na apuração da EFD-Contribuições.

Do Direito ao crédito de PIS e COFINS, conforme descrição abaixo de alguns NCM referente aos produtos glosados pelo

Sr. Auditor Fiscal, conforme dispõe a legislação do direito aos créditos, e conforme creditados de acordo com as entradas das mercadorias.

DO NCM 3401.1900, que consta na Planilha 01, elaborada pelo Sr. Auditor Fiscal, onde o crédito deste produto foi glosado.

Nesse contexto, este NCM encontra-se respaldado ao direito ao crédito conforme dispositivo Legal demonstrado abaixo, e este direito ao crédito está contido na aquisição do produto, descrito XML também abaixo a saber:

Foram impugnadas expressamente as glosas sobre os créditos dos seguintes NCM: 3401.1900, 3402.2000, 3402.9039, 3405.2000, 3405.4000, 3405.1000, 9619.0000, 1509.1000, 3405.3000, 3405.4000, 3406.0000, 3307.9000, 1517.9010, 3402.9031, 2106.9010, 3808.9419, 3808.9119, 3808.9199, 3808.9999 e 1517.9090, sob o argumento de que as operações teriam sido tributadas e, portanto, gerariam créditos.

Pela leitura da Impugnação verifica-se que a Impugnante não suscitou o argumento de que poderiam gerar créditos de PIS e COFINS as aquisições de produtos tributados **à alíquota zero** ou sujeitos à **tributação monofásica**, limitando-se a afirmar que foram tributados e, portanto, poderiam gerar créditos.

A DRJ, por sua vez, decidiu com os seguintes fundamentos :

Nos termos do que prevê a alínea “b” do inciso I do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, é expressamente vedada a apuração de crédito do PIS e da Cofins sobre as aquisições de produtos tributados à alíquota zero ou sujeitos à tributação monofásica, fato não contestado pela impugnante.

Em sua impugnação, apresenta espelhos de notas fiscais eletrônicas relativas a aquisições de mercadorias em que houve a incidência do PIS e da Cofins. Porém, nenhuma delas consta no Quadro 01 do Termo de Verificação Fiscal. A impugnante alega que apresentaria cópias das demais notas fiscais, o que não ocorreu até a presente data.

Portanto, devem ser mantidas as glosas efetuadas pelo Auditor Fiscal.

Assim manifestou-se a Recorrente acerca do acórdão proferido pela DRJ.

CONSIDERAÇÕES DO CONTRIBUINTE A RESPEITO DO ACORDÃO:

TAMBÉM, DEVE SER DESCONSIDERADA A INFORMAÇÃO PRESTADA PELO FISCO E PELA DRJ/SDR DE QUE AS INFORMAÇÕES PRESTADAS PELO CONTRIBUINTE SÃO FALSAS.

AS INFORMAÇÕES DO CONTRIBUINTE NÃO SÃO FALSAS VISTO QUE OS CREDITOS APROVEITADOS NA PLANILHA 01 FORAM TRIBUTADOS ENTRADAS MEDIANTE REGISTRO DO PVA C190 E TRIBUTADOS NAS SAIDAS CONFORME REGISTRO DO PVA C180.

JÁ DE CONHECIMENTO DO SR AUDITOR FISCAL, E TAMBEM COMO PROVAS QUE IREMOS DEMONSTRAR DE ACORDO COM A LEGISLAÇÃO E OS QUADROS QUE IRAO EM ANEXO, CONFORME AS PAGINAS 08 ATÉ 28.

CONSIDERAÇÕES DO CONTRIBUINTE A RESPEITO DO ACORDAO ACIMA:

ORA, COMO NÃO FOI CONTESTADO? CONTESTAMOS SIM, O QUE NOS RESTA CLARO É QUE OS RELADORES NÃO OBSERVARAM OS ARQUIVOS QUE ENVIAMOS EM ANEXOS A IMPUGNAÇÃO.

O PROPRIO AUDITOR FISCAL EM REUNIAO QUE TIVEMOS NA RFB CONTAGEM/MG RECONHECEU QUE OS CREDITOS SÃO DEVIDOS, CREDITAMOS NAS ENTRADAS E TRIBUTAMOS NAS SAIDAS.

Inicialmente, cumpre destacar que o Dec. 70.235/72, no seu artigo 16 estabelece o momento processual correto para a produção de provas e apenas em situações excepcionais possibilita que seja feito em sede de Recurso Voluntário, não tendo a Recorrente sequer alegado a existência de qualquer das exceções.

Tomando-se como exemplo os produtos de NCM 3401.1900 e 3402.2000, as glosas constam na décima primeira e décima segunda linhas das e-fls. 25 (Quadro 01). A Recorrente, por sua vez, alegou que os produtos eram sujeitos à tributação, e por esta razão estariam aptos a gerar crédito.

Todavia, como bem ressaltou a DRJ, a Recorrente não suscitou qualquer argumento contra a tese de que os produtos tributados à alíquota zero ou tributação monofásica não estariam aptos a gerar créditos de PIS e de COFINS.

Analisando-se a Impugnação tem-se que a Recorrente assim manifestou-se acerca da matéria:

Pois bem, nos termos a Lei 10637/02 Art. 3º Inciso I, Inciso IV, Inciso VIII, Inciso IX, e nos termos da Lei 10.833/02, as deduções dos créditos são permitidos, os constantes na PLANILHA 01, é certo que a Lei autoriza a tomada dos créditos de PIS e COFINS.

Não há, no texto constitucional do PIS e da COFINS, quaisquer restrição à apuração dos créditos. Por isso achou necessário demonstrar por NCM e descrição dos produtos, no caso de aquisições de mercadorias/produtos para revender.

Além disso, o Inciso I do Art. 3º da Lei 10637/02 e 10833/03 é expresso ao determinar o direito aos créditos da não cumulatividade, conforme demonstramos abaixo:

Neste sentido entendo que a DRJ agiu certo ao declarar que não houve manifestação específica acerca da matéria, especialmente em razão da dialeticidade que deve nortear, ainda que com a redução de formalidades que caracteriza o Processo Administrativo Fiscal.

Apesar de haver apontado a falta de contestação expressa da matéria, a DRJ entendeu que é vedada a apuração de crédito do PIS e da Cofins sobre as aquisições de produtos tributados à alíquota zero ou sujeitos à tributação monofásica.

Nos termos do que prevê a alínea “b” do inciso I do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, é expressamente vedada a apuração de crédito do PIS e da Cofins sobre as aquisições de produtos tributados à alíquota zero ou sujeitos à tributação monofásica, **fato não contestado pela impugnante. (grifos nossos)**

Assim, partindo da premissa de que a DRJ apontou a ausência de impugnação acerca da matéria e que a Recorrente, no Recurso Voluntário, insurgiu-se contra esta ausência “ORA, COMO NÃO FOI CONTESTADO? CONTESTAMOS SIM, O QUE NOS RESTA

CLARO É QUE OS RELATORES NÃO OBSERVARAM OS ARQUIVOS QUE ENVIAMOS EM ANEXOS A IMPUGNAÇÃO.” mas não demonstrou cabalmente eventual erro nesta afirmativa, voto por negar provimento a este capítulo recursal.

3.3. Créditos sobre Serviços com manutenção da sua frota, combustíveis e lubrificantes utilizados na frota, propaganda e publicidade e aquisição de máquinas e equipamentos, QUADRO 2

Assim foi lavrado o TVF (quadro 02 as e-fls. 203)

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE RELATIVA A PRODUTOS E SERVIÇOS

Os serviços cujos créditos da não cumulatividade do PIS e da Cofins são vedados, escriturados no Registro C100 da EFD-Contribuições apresentada pela fiscalizada foram listados no QUADRO Nº 02, e, também foram objeto de glosa na apuração das referidas contribuições.

APROPRIAÇÃO DE OUTROS CRÉDITOS VEDADOS

A empresa auditada apropriou-se indevidamente de créditos da não cumulatividade das contribuições para o PIS e Cofins nos seguintes registros da EFD-Contribuições:

O QUADRO Nº 03, discrimina os valores mensais de cada registro, que foram glosados na apuração das contribuições para o PIS e para a Cofins.

C190 COMPRA DE MERCADORIAS PARA USO PRÓPRIO

C190 MATERIAL DE USO E CONSUMO

F100 CRÉDITO SOBRE DESPESA FINANCEIRA

F100 CRÉDITO SOBRE ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO

F100 CRÉDITO SOBRE AQUISIÇÕES DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS

A Recorrente impugnou o lançamento (e-fls. 525) sob o argumento de que a empresa tem por objeto a distribuição das mercadorias vendidas por frota própria e de terceiros, motivo pelo qual creditou-se dos gastos com combustíveis e manutenção, pneus, câmaras, combustíveis, partes e peças, carga, descarga e lubrificantes, bem como propaganda e publicidade.

Sinteticamente, em relação às despesas com fretes, a DRJ entendeu que a Recorrente não faria jus ao crédito por dois motivos, sendo que o primeiro é o fato de que as mercadorias tributadas à alíquota zero ou sujeitas à tributação monofásica não gerariam créditos, e a segunda é o fato de que não haveria CFOP específico de aquisição de serviços de transporte ou serviço de comunicação, bem como, finalmente, que a Recorrente não impugnou objetivamente qualquer pagamento de despesa com frete no quadro 2.

Tal pretensão foi negada pelo acórdão atacado nos seguintes termos

Quanto às aquisições de combustíveis e lubrificantes, ainda que se tratassem de despesas com serviços – o que efetivamente não o são –, de maneira a terem sido incluídas no Quadro 02, no levantamento do Auditor também não há qualquer nota fiscal identificada com o CFOP específico de aquisição de combustíveis e lubrificantes,

como, por exemplo, do grupo 1.650 – “Entradas de combustíveis, derivados ou não de petróleo e lubrificantes”.

Ademais, tratando-se de empresa comercial, as aquisições de combustíveis e lubrificantes para uso nos seus veículos não geram direito a crédito do PIS e da Cofins. Os artigos 3º das Leis n.º 10.637, de 2002, e n.º 10.833, de 2003, assim dispõem:

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: (Redação dada pela Lei n.º 10.865, de 2004)

(...)

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei n.º 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI; (Redação dada pela Lei n.º 10.865, de 2004) (grifei)

Nas leis regentes da matéria, há condição imposta para que a apuração do crédito da não cumulatividade seja possível. Enquanto o inciso I do art. 3º refere-se às atividades do comércio, o inciso II destina-se às indústrias e prestadoras de serviços, daí que o termo insumo aplica-se a estas últimas, e não às primeiras.

No caso de combustíveis e lubrificantes, a sua aquisição por empresa comercial não gera direito a crédito das contribuições. Transcreve-se, nesse sentido, trecho do Parecer Normativo Cosit/RFB n.º 05, de 17 de dezembro de 2018:

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 n.º 10.637, de 2002, e da Lei n.º 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.(grifei)

Nos termos do que prevê o inciso I do art. 12 da Portaria RFB n.º 1936, de 06 de dezembro de 2018, pareceres normativo Cosit têm efeito vinculante no âmbito da RFB.

No que tange às despesas com propaganda e publicidade, ainda que importantes para a realização das atividades da empresa, também não se caracterizam como “insumos” geradores de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. **São despesas comerciais, não destinadas à utilização direta em processo de industrialização** ou de prestação de serviços, até porque se trata de empresa comercial.

A impugnante alega, ainda, que a apropriação de créditos do PIS e da Cofins sobre **máquinas e equipamentos e outros ativos imobilizados** está prevista nos artigos 3º, incisos IV, das Leis n.º 10.637, de 2002, e n.º 10.833, de 2003, que assim dispõem:

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

(...)

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

Porém, em relação a máquinas e equipamentos, no Quadro 03 foram glosados créditos sobre aquisições – e não sobre aluguéis – de máquinas e equipamentos. Nenhuma informação adicional foi trazida na impugnação, além da menção ao inciso IV das Leis n.º 10.637, de 2002, e n.º 10.833, de 2003.

No que tange aos aluguéis de prédios, as glosas referem-se às diferenças entre os valores declarados na EFD Contribuições e os valores escriturados na conta contábil 31301000002. A impugnante alega que realizou benfeitorias em prédio locado, para melhor atender às necessidades da sua empresa e para adequá-lo às normas de segurança, cujo valor dos encargos de amortização geram direito a crédito do PIS e da Cofins, nos termos do inciso VII do art. 3º das Leis n.º 10.637, de 2002, e n.º 10.833, de 2003.

Porém, não esclareceu porque declarou na EFD Contribuições valores bem superiores àqueles escriturados em sua contabilidade, os quais foram considerados nos Autos de Infração. Inexiste, também neste particular, reparo a se fazer no procedimento do agente do Fisco.

A Recorrente atacou este capítulo recursal nos seguintes termos em seu Recurso Voluntário:

LOGO, O CONTRIBUINTE APROVEITOU OS CREDITOS DOS FRETES DOS PRODUTOS VENDIDOS DO QUADRO N.º 02, POR CONSIDERAR A ESSENCIALIDADE E A RELEVANCIA (BEM E DO SERVIÇO) PARA A EMPRESA, POIS NO SEGMENTO ALTAMENTE AGRESSIVO E COMPETITIVO COMO QUE A EMPRESA ATUA, É ESSENCIAL, COMO A PROPRIA SOBREVIVENCIA.

POIS BEM. Em que pese tenha constatado do texto relativo aos votos que houve certa confusão, tendo em vista que todos os arquivos XML e o espelho das notas fiscais foram ENVIADOS EM ANEXOS LINK'S JUNTO A IMPUGNAÇÃO COMO PROVAS.

Visto que, refere-se às aquisições de bens para revender, créditos do PIS e COFINS das notas fiscais de compras.

Importa salientar, INICIALMENTE, que ao contrário do que constou do acórdão combatido, o devido processo legal, previsto no artigo 5º, Incisos LIV e LV, da CR/88, foi ignorado.

Isto porque, diante das provas que apresentamos e mostramos pessoalmente para o Sr. Auditor Fiscal em reunião na RFB de Contagem/MG, ele fez a elaboração do TIAF, e ele mesmo reconheceu que houve um equívoco por parte do sistema da RFB, e que este sistema de auditoria é um auditor automático, e que provavelmente tenha feito por amostragem, e acabou glosando todos os créditos.

A 4ª Turma da DRJ/SRD ao invés de DILIGENCIAR e PEDIR A REVISÃO DO AUTO DE INFRAÇÃO, não o fizeram, visto que se tivesse feito uma diligência, o Auditor Fiscal que já tem ciência do erro de fato no QUADRO 01 teria contribuído para a revisão do TIAF e reformulado o crédito tributário.

Noutras palavras, foi procedido o mencionado arbitramento, sem que nenhum direito de contestação fosse ofertado à contribuinte, a não ser após a exteriorização do lançamento.

Tal conduta se mostra contrária ao Artigo 148 do CTN, que prevê que o instituto em comento tão somente poderá ser aplicado quando, após apuração mediante processo regular, e assegurada à avaliação contraditória do valor dos bens ou direitos, se constatare que não merecem fé, “Os esclarecimentos prestados, os documentos expedidos (arquivos das notas fiscais eletrônicas, arquivos XML), os NCM com os produtos das aquisições das mercadorias para revender, contrato social e última alteração contratual consolidada.

Em verdade, O Sr. auditor fiscal lavrou o TIAF, mas se a DRJ/SRD se tivesse diligenciado com maior profundidade os NCM's constantes na QUADRO 01, teriam pedido revisão do crédito tributário.

Sinteticamente, a Recorrente limitou-se a atacar o procedimento por meio do qual lavrou-se o Auto de Infração, e a hipotética necessidade de diligência, e não o mérito da decisão proferida pela DRJ.

Em relação à insurgência da Recorrente contra (i) despesas de alugueis, (ii) créditos sobre aquisições de máquinas e equipamentos, (iii) créditos de encargos de depreciação, (iv) fretes, (v) combustíveis e lubrificantes e, finalmente, (vi) despesas com publicidade e propaganda, **entendo que a Recorrente não se desincumbiu do ônus de estabelecer uma dialética entre os argumentos esposados na decisão atacados e a sua peça recursal. No Recurso Voluntário a Recorrente não disse quais eram os motivos jurídicos da sua irresignação, não contrapôs os argumentos da DRJ com qualquer argumento.**

Por estes motivos, voto por negar provimento a este capítulo Recursal por falta de dialética processual.

3.4. Argumento de que o frete na aquisição de mercadorias para revenda integra os custos das mercadorias, gerando crédito das contribuições, bem como crédito sobre o frete pago para a entrega das mercadorias.

A Recorrente pretende apurar crédito sobre o custo da aquisição de mercadorias para revenda, bem como frete pago para a entrega da mercadoria.

O Acórdão denegou a pretensão nos seguintes termos: e-fls. 548.

Alega, também, que o frete pago na aquisição de mercadorias para revenda integra os custos de tais mercadorias, gerando direito ao crédito das contribuições, além de fazer jus ao crédito calculado sobre o frete pago para entrega dos produtos vendidos.

Acrescenta que propaganda e publicidade são essenciais para a realização da atividade fim que a empresa desenvolve.

No que tange ao crédito apurado sobre fretes pagos, tanto na aquisição de mercadorias quanto na sua venda, inicialmente ressalte-se que a lógica da não cumulatividade aplicada ao PIS e à Cofins consiste em que, a uma determinada receita, há a correspondente contribuição devida, calculada na forma do art. 2º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003. Dessa contribuição devida poderão ser descontados determinados créditos referentes a aquisições e despesas enumeradas no art. 3º das referidas leis.

Considerando que os incisos do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, cuidam exclusivamente de estabelecer hipóteses de creditamento da não cumulatividade das contribuições em voga, tem-se a impossibilidade de creditamento do

frete pago nas aquisições de produtos tributados à alíquota zero ou sujeitos à tributação monofásica.

Se sobre a receita de venda das mercadorias adquiridas pela impugnante não foram devidas as contribuições, incabível o creditamento sobre o frete pago na aquisição.

Da mesma forma, quanto a fretes pagos para entrega dos produtos vendidos, ao se referir aos “casos dos incisos I e II”, o inciso IX dos arts. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, que tratam da possibilidade de apuração de créditos em relação a despesas com frete na operação de venda, mencionou as hipóteses de creditamento previstas em tais dispositivos, ou seja, os “casos” em que tais preceptivos permitem creditamento do PIS e da Cofins.

Ao restringir a possibilidade de se descontar créditos do PIS e da Cofins sobre bens adquiridos para revenda, as exceções estabelecidas pelos incisos I e II do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, referem-se à receita auferida pela pessoa jurídica revendedora de mercadorias na condição de substituta tributária e à revenda de produtos sujeitos à tributação concentrada do PIS e da Cofins.

Assim, com base na premissa interpretativa fixada, constata-se que as situações previstas nos referidos incisos não integram as hipóteses de creditamento por eles instituídas, e, portanto, também não integram a hipótese de creditamento prevista no inciso IX do mesmo art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003 (não são “casos dos incisos I e II”).

Logo, não há direito a crédito do PIS e da Cofins em relação a frete pago na aquisição de produtos tributados à alíquota zero ou sujeitos à tributação monofásica, bem como em relação a frete pago na operação de venda de produtos igualmente tributados à alíquota zero ou sujeitos à tributação monofásica.

Feita essa digressão, ainda que, por hipótese, a autuada não compre ou venda exclusivamente produtos tributados à alíquota zero ou sujeitos à tributação monofásica, verifica-se, no levantamento feito pelo Auditor Fiscal, que nas notas fiscais cujos créditos foram glosados, relacionadas no Quadro 02, constam apenas os CFOP “1.303 - Aquisição de serviço de comunicação” e “1.933 - Aquisição de serviço tributado pelo ISS”. Em nenhuma delas foi informado CFOP específico relativo à aquisição de serviços de transporte (1.353 – “Aquisição de serviço de transporte por estabelecimento comercial”, por exemplo).

Destaque-se que, a despeito do alegado pela impugnante, dentre as atividades relacionadas no seu contrato social não consta o transporte de cargas. Também nenhuma prova de que no Quadro 02 há pagamento de despesas com frete foi apresentada na impugnação.

Logo, não há valores relativos a fretes a excluir das glosas relacionadas no Quadro 02.

O capítulo recursal foi lavrado nos seguintes termos :

CONSIDERAÇÕES DO CONTRIBUINTE A RESPEITO DO ACORDÃO:

O QUADRO Nº 02 FORAM GLOSADOS OS CREDITOS DO CONTRIBUINTE DE: DESPESAS COM ALUGUEIS, CREDITOS SOBRE AQUISIÇÕES DE MAQUINAS E EQUIPAMENTOS, CREDITOS DE ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO, FRETES, COMBUSTIVEIS E LUBRIFICANTES, DESPESAS COM PUBLICIDADE E PROPAGANDA.

A RESPEITO DO QUADRO Nº 02, CONFORME CONVERSADO E JÁ DE CONHECIMENTO DO SR AUDITOR FISCAL, É QUE SE HOVER

APROPRIAÇÃO INDEVIDA NESTE QUADRO 02, PODERÁ SER FEITO A EXCLUSÃO, CASO SEJA INDEVIDO.

TAMBEM NESTE PARTICULAR NO QUE DIZ RESPEITO AO QUADRO N°02 HAVERIA NECESSIDADE DE FAZER REPARO NO PROCEDIMENTO DO AGENTE DO FISCO.

Alega, também, que o frete pago na aquisição de mercadorias para revenda integra os custos de tais mercadorias, gerando direito ao crédito das contribuições, além de fazer jus ao crédito calculado sobre o frete pago para entrega dos produtos vendidos.

Sinteticamente, a Recorrente alega ter direito a crédito apurado sobre (i) frete na aquisição de mercadorias para revenda pois entende que o frete integra os custos das mercadorias, gerando crédito das contribuições, bem como (ii) apurar crédito sobre o frete pago para a entrega das mercadorias.

Todavia, também entendo que houve falta de dialética processual eis que a Recorrente não se desincumbiu do ônus de estabelecer uma dialética entre os argumentos esposados na decisão atacados e a sua peça recursal. No Recurso Voluntário a Recorrente não disse quais eram os motivos jurídicos da sua irresignação, não contrapôs os argumentos da DRJ com qualquer argumento.

Por estes motivos, voto por negar provimento a este capítulo Recursal por falta de dialética processual.

3.5. Multa de 75%.

A Recorrente insurgiu-se contra a manutenção da multa aplicada no percentual de 75% dos valores nos seguintes termos:

Neste sentido, houve ERRO de fato nos procedimentos fiscais. Quanto ao pedido para exclusão da multa de ofício de 75%, o respeitável decisório estabeleceu que a multa de ofício de 75% aplicada o CTN autorizava o lançamento de ofício no inciso V do art. 149.

A respeito da insurgência contra a multa aplicada também entendo que houve falta de dialética processual eis que a Recorrente não se desincumbiu do ônus de estabelecer uma dialética entre os argumentos esposados na decisão atacados e a sua peça recursal. No Recurso Voluntário a Recorrente não disse quais eram os motivos jurídicos da sua irresignação, não contrapôs os argumentos da DRJ com qualquer argumento.

Por estes motivos, voto por negar provimento a este capítulo Recursal por falta de dialética processual.

4. Conclusões

Por todo o exposto, voto no sentido de afastar a preliminar de nulidade suscitada em razão da não realização da perícia e, no mérito, negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Raphael Madeira Abad

