



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11000.723226/2021-31
RESOLUÇÃO	3302-002.802 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	14 de maio de 2024
TIPO	CONVERSÃO DO JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA
RECORRENTE	CENCOSUD BRASIL COMERCIAL S.A.
RECORRIDA	FAZENDA NACIONAL

RESOLUÇÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento em diligência, nos termos do voto da relatora.

Sala de Sessões, em 14 de maio de 2024.

Assinado Digitalmente

Marina Righi Rodrigues Lara – Relatora

Assinado Digitalmente

Lázaro Antônio Souza Soares – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Fabio Kirzner Ejchel (suplente convocado), Marina Righi Rodrigues Lara, José Renato Pereira de Deus, Lázaro Antônio Souza Soares (Presidente). Ausente o conselheiro Mario Sergio Martinez Piccini.

RELATÓRIO

Trata-se Recurso Voluntário interposto contra Acórdão da DRJ, que julgou improcedente a impugnação apresentada em oposição aos Autos de Infração lavrados.

Consta do Relatório Fiscal de fls. 2814/2876, que a contribuinte teria cometido as seguintes irregularidades:

- (i) vendas indevidamente não tributadas – creme de leite, pães, ingressos de cinema;

- (ii) receitas indevidamente não tributadas relativas a acordos comerciais não oferecidas à tributação (desconto e bonificação);
- (iii) apropriação indevida de créditos sobre gastos com edificações e benfeitorias;
- (iv) apropriação indevida de créditos extemporâneos sobre ICMS – ST;
- (v) apropriação indevida de créditos extemporâneos relativos a vendas tributadas indevidamente.

Inconformada, a contribuinte apresentou Impugnação (fls. 2887/ 2931), sustentando:

- (i) preliminarmente, a nulidade dos Autos de Infração, em razão da superficialidade da investigação procedida pela fiscalização;
- (ii) ser indevida glosa dos créditos apurados pela Requerente com relação às benfeitorias realizadas em imóveis próprios ou de terceiros, posto que expressamente autorizado pelo artigo 3º, inciso VII, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03;
- (iii) indevida glosa de parcela do custo de aquisição de bens adquiridos para revenda (ICMS-ST), dada a expressão autorização contida no artigo 3.º, inciso I, das Leis 10.637/02 e 10.833/03;
- (iv) indevida glosa de créditos apurados em relação a vendas indevidamente tributadas, já que a Autoridade Fiscal não apresentou nenhuma justificativa concreta e objetiva para tais glosas
- (v) a não incidência do PIS e da COFINS sobre o creme de leite comercializado, em razão de sua qualificação enquanto produto lácteo submetido à alíquota zero das contribuições, nos termos do artigo 1º, inciso XI, da Lei nº 10.925/04;
- (vi) não incidência do PIS e da COFINS sobre os pães comercializados, em razão de sua qualificação enquanto pão comum (NCM 1905.9090 Ex01) submetido à alíquota zero das contribuições, nos termos do artigo 1º, inciso XVI, da Lei nº 10.925/04;
- (vii) não incidência do PIS e da COFINS sobre os valores registrados a título de intermediação de venda de ingressos para o Cinema Lumière, na medida em que se qualificam como “receita de terceiros”;
- (viii) os descontos e bonificações recebidos pela Requerente, possuíam natureza de redução de custo e não estariam vinculados a evento futuro e incerto, critério essencial para sua qualificação enquanto “incondicionais”, não podendo, portanto, serem enquadrados como receitas. Subsidiariamente, ainda que a fiscalização entendesse que os valores corresponderiam a receita, tratar-se-ia de receita com natureza financeira, sujeita à alíquota de 4,65% do PIS e da COFINS;
- (ix) a inaplicabilidade de juros sobre a multa.

No entanto, a 7ª turma da DRJ05, por meio do acórdão nº 105-007.026, julgou improcedente a referida Impugnação, conforme ementa a seguir:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/07/2016 a 31/12/2017

BASE DE CÁLCULO. DESCONTOS CONDICIONAIS. NATUREZA DA RECEITA RESULTANTE.

Os descontos comerciais não destacados em notas fiscais, que dependam de evento posterior à emissão destas, devem ser considerados descontos condicionais, cuja receita deles resultante não tem natureza financeira, aplicando-se as alíquotas da Cofins regularmente incidentes sobre as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica. Para fins de determinação da alíquota da contribuição incidente sobre o desconto condicional, deve-se determinar a natureza da receita resultante desse desconto, a qual depende da caracterização do negócio jurídico firmado entre as partes, nos termos das condições contratuais pactuadas.

BASE DE CÁLCULO. BONIFICAÇÕES EM MERCADORIAS. AUSÊNCIA DE VINCULAÇÃO À OPERAÇÃO DE VENDA. DOAÇÃO. RECEITA.

Mercadorias recebidas a título de bonificação, sem qualquer vinculação com a operação de compra, constituem receitas auferidas por quem as recebe.

BASE DE CÁLCULO. BONIFICAÇÕES EM MERCADORIAS. RECEITA. BIS IN IDEM. INOCORRÊNCIA.

O recebimento de mercadorias bonificadas e a posterior venda dessas mercadorias são receitas auferidas em momentos diferentes, decorrentes de fatos geradores distintos.

BASE DE CÁLCULO. FATURAMENTO. RECEITA BRUTA. ATIVIDADE EMPRESARIAL.

As receitas oriundas das atividades operacionais da pessoa jurídica integram o seu

ICMS. CRÉDITOS. NÃO CUMULATIVIDADE. CUSTO DE AQUISIÇÃO DO BEM. INTEGRAÇÃO. ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. ANTECIPAÇÃO DO IMPOSTO DO CONTRIBUINTE SUBSTITUÍDO. NÃO INTEGRAÇÃO.

No regime de apuração não-cumulativa, o ICMS incidente nas compras integra o custo de aquisição do bem ou serviço e possibilita o desconto de créditos de PIS e COFINS. O ICMS substituição tributária (ICMS-ST), pago pelo adquirente na condição de substituto, não integra o valor das aquisições, por não constituir custo de aquisição, mas uma antecipação do imposto devido pelo contribuinte substituído na operação de saída da mercadoria. Sobre a parcela do ICMS-ST não poderá a pessoa jurídica descontar créditos de PIS e de COFINS.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/07/2016 a 31/12/2017

AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. IMPROCEDÊNCIA.

São nulos os atos e termos lavrados por pessoa incompetente ou com preterição do direito de defesa. Revela-se improcedente a arguição de nulidade quando não ocorreu nenhuma das mencionadas hipóteses de nulidade e se encontram descritos todos os fatos e fundamentos que embasaram os Autos de Infração.

IMPUGNAÇÃO. PROVAS.

A impugnação mencionará os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir. Ao contestar situações apuradas pela Fiscalização, incumbe à impugnante o ônus da prova quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito da Fazenda de constituir o crédito, nos termos do artigo 373, inciso II do Código de Processo Civil.

Assunto: Normas de Administração Tributária

Período de apuração: 01/07/2016 a 31/12/2017

JUROS DE MORA. MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep Período de apuração: 01/07/2016 a 31/12/2017

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

Em síntese, o colegiado *a quo*, por unanimidade de votos, entendeu que:

- (i) não ocorreu nenhuma irregularidade, incorreção ou omissão que importasse em nulidade do auto de infração, rejeitando, portanto, a preliminar de nulidade;
- (ii) creme de leite não pode ser considerado composto lácteo, nos termos da Instrução Normativa do MAPA nº 28/2007, simplesmente porque não é um produto em pó. Ademais, tampouco poderia ser enquadrado nos demais itens listados no inciso XI do art. 1º da Lei nº 10.925/2004: leite fluido, leite em pó, leite fermentado, bebidas lácteas ou fórmulas infantis, não fazendo, portanto, jus à alíquota zero;
- (iii) o pão comum, de acordo com o definido pelo art. 1º, inciso XVI, da Lei nº 10.925/2004, deve ser composto estritamente pelos ingredientes listados na exposição de motivos da Medida Provisória nº 433/2008, quais sejam, farinha de trigo, fermento biológico, água, sal e/ou açúcar, de modo que as glosas relativas a tais itens deveriam ser mantidas;
- (iv) a receita decorrente da venda de ingressos, independentemente de sua denominação (comissão, revenda ou intermediação), por ser oriunda do exercício da atividade operacional da interessada, integra o seu faturamento e, portanto, compõe a base de cálculo das contribuições;
- (v) tanto as bonificações em mercadorias, por terem natureza de doação, quanto como os descontos concedidos após a emissão da nota fiscal de venda, em função do posterior preenchimento de condições, constituem receita e devem ser incluídos na base de cálculo das contribuições;

- (vi) não haveria que se falar em *bis in idem*, uma vez que, quando os bens recebidos em doação forem vendidos, gerando para a interessada uma receita de vendas, ocorreria novo fato gerador das contribuições;
- (vii) a receita decorrente dos descontos condicionais não possui natureza financeira, na medida em que representam ingresso de benefício econômico decorrente da redução do montante devido a fornecedores (redução de passivo), configurando espécie de receita sujeita à incidência das contribuições PIS e Cofins apuradas no regime não cumulativo mediante aplicação das alíquotas normais;
- (viii) a motivação das glosas relativas às benfeitorias realizadas em imóveis próprios ou de terceiros teria sido justamente a falta de comprovação das despesas que originaram os créditos;
- (ix) não existe a possibilidade de se calcular créditos sobre a parcela de ICMS substituição tributária recolhida pela fiscalizada haja vista que o ICMS-ST não constitui tributo devido na aquisição da mercadoria para revenda, mas de um imposto que o adquirente deveria recolher quando da saída da mercadoria e não o faz, porque foi substituído na operação;
- (x) a Fiscalização teria agido adequadamente ao apontar as vendas dos produtos consideradas, de forma errônea, como indevidamente tributadas pelo contribuinte, discriminando-as no Anexo XVI ao Relato Fiscal;
- (xi) nos termos da Súmula CARF nº 108, incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Intimada em 04/01/2022 (fls. 3065), a contribuinte apresentou Recurso Voluntário, em 01/02/2022, reiterando, em síntese, os mesmos argumentos apresentados em sede de Impugnação.

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Erro! Fonte de referência não encontrada.**, Relatora.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual deve ser conhecido.

Como relatado anteriormente, a controvérsia de mérito dos autos se resume aos seguintes pontos:

- (i) apropriação indevida de parcela do custo de aquisição de bens adquiridos para revenda (ICMS-ST);
- (ii) apropriação indevida de créditos extemporâneos sobre vendas de produtos não sujeitos à alíquota zero;

- (iii) apropriação indevida de créditos sobre gastos com edificações e benfeitorias;
- (iv) vendas indevidamente não tributadas (comercialização de creme de leite, pães e intermediação de venda de ingressos);
- (v) receitas de acordos comerciais não oferecidas à tributação (descontos e bonificações);
- (vi) inaplicabilidade de juros sobre a multa de ofício

No entanto, como será demonstrado a seguir, entendo não ser ainda possível o julgamento do mérito do item (iii) relativo aos gastos com edificações e benfeitorias. É que, como relatado anteriormente, tanto a fiscalização, quanto a r. decisão recorrida, entenderam que a recorrente não foi capaz de comprovar os dispêndios em questão.

A propósito, merecem destaque os seguintes trechos do Relatório Fiscal:

“3.2.1 – Créditos sobre gastos com edificações e benfeitorias em imóveis

Em exame às EFD-Contribuições do período objeto de análise, em especial ao registro F100, verificamos o cálculo de créditos das contribuições a título de amortização e depreciação de edificações e benfeitorias em imóveis, de acordo com a tabela abaixo (em reais):

(...)

Por meio dos Termos de Intimação Fiscal exarados no curso da fiscalização, solicitamos que o interessado esclarecesse a natureza das operações indicadas, detalhando a origem de cada lançamento, e apresentasse documentação comprobatória de parte dos créditos ali constantes.

Em resposta, o contribuinte apresentou planilhas com o detalhamento do creditamento em questão, e informou se tratar de benfeitoria em imóveis de terceiros, conforme autoriza os incisos VII dos art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002 e nº 10.833, de 2003 (fls. 360 e 2.379).

*Com base nas planilhas apresentadas, solicitamos que nos **fossem comprovados, por amostragem, os dispêndios ali creditados**, mediante cópias de notas fiscais e comprovações de pagamentos de parte dos valores em referência. As intimações foram atendidas parcialmente, conforme documentos juntados ao processo, de modo que não restaram comprovadas parte das despesas creditadas, listadas nos Anexos XIV e XV ao presente Relatório (que relacionam valores creditados em 2016 e 2017, respectivamente).*

A tabela abaixo consolida os valores que serão glosados por essa fiscalização, informados no Bloco F das EFD-Contribuições, relativas a supostas despesas de amortização e depreciação de edificações e benfeitorias em imóveis, as quais não foram devidamente comprovadas, de acordo com relação constante do Anexo XIV e XV ao presente Relatório (em reais) (...).”

Salta aos olhos o critério adotado pela autoridade fiscal. Diante dos registros fiscais analisados, requereu-se ao contribuinte que: (i) esclarecesse a natureza das operações indicadas, (ii) acompanhada do detalhamento da origem de cada lançamento; (iii) e suportado pela respectiva documentação.

Em atenção ao referido requerimento, o contribuinte forneceu planilhas com o detalhamento dos créditos apropriados e esclareceu que a sua origem eram benfeitorias realizadas em imóveis de terceiros. Tendo em vista as planilhas apresentadas, requereu a Fiscalização fossem apresentados, **por amostragem**, comprovantes dos gastos incorridos com as referidas benfeitorias, o que poderia ocorrer por meio de notas fiscais e comprovantes de pagamentos. De acordo com os documentos acostados aos autos, a Recorrente teria atendido apenas parcialmente as intimações, levando a Fiscalização a glosar parte das despesas creditadas.

Ocorre que, a dinâmica narrada até aqui revela que, no curso da Fiscalização, não se percebeu qualquer indício de que os registros contábeis da Recorrente não estivessem em conformidade com a realidade. Isso explica a lógica de um pedido de comprovação por amostragem, de iniciativa da própria autoridade fiscal. Dito de outro modo, a consistência interna entre o crédito apropriado e a despesa que o fundamenta motivou que a auditoria não precisasse se debruçar sobre a integralidade da documentação suporte.

O que causa estranheza é a negativa integral dos créditos, por ausência de comprovação do que não havia sido objeto da solicitação por amostragem. A Recorrente, de fato, quando intimada para apresentar, por amostragem, comprovantes dos gastos incorridos com as referidas benfeitorias, atendeu apenas parcialmente o requerido pela Fiscalização.

No entanto, diante da pretensa incapacidade do contribuinte de comprovar, ainda que por amostragem, a materialidade dos seus gastos, deveria a autoridade fiscal avançar para uma auditoria da integralidade dos créditos apurados sob a rubrica em questão, requerendo, nesse contexto, todas as notas e comprovantes de pagamentos relativas a tais despesas.

No entanto, a Fiscalização optou simplesmente por glosar, *per saltum*, todas as despesas creditadas que teriam sido comprovadas pela contribuinte, ainda que fora do objeto da amostragem solicitada.

O que de fato se verifica é que a autoridade fiscal não se desincumbiu do ônus de comprovar a inexistência de tais gastos por parte do contribuinte. Da forma como instruída a autuação, tem-se um substrato probatório extremamente frágil, que se coloca como incompatível com o que prescreve o art. 142 do CTN. Contra a narrativa fiscal, observa-se nos autos quantidade expressiva de documentos, aparentemente compatíveis com os esclarecimentos prestados, o que impede qualquer autuação baseada em presunção.

Tratando-se de Auto de Infração, isto é, processo de iniciativa da própria fiscalização, é dela o ônus de comprovar que as informações relacionadas nos registros contábeis da Recorrente não estivessem em conformidade com a realidade.

Ademais, aplica-se ao processo administrativo fiscal o princípio da verdade material, segundo o qual sempre deverá prevalecer a possibilidade de apresentação de todos os meios de provas necessários para demonstração do direito pleiteado.

Sobre o tema, destaco a lição de Leandro Paulsen¹:

“O processo administrativo é regido pelo princípio da verdade material, segundo o qual a autoridade julgadora deverá buscar a realidade dos fatos, conforme ocorrida, e para tal, ao formar sua livre convicção na apreciação dos fatos, poderá julgar conveniente a realização de diligência que considere necessárias à complementação das provas ou ao esclarecimento de dúvidas relativas aos fatos trazidos no processo.”

Ressalta-se que o princípio da verdade material não pode ser invocado sem que exista um lastro probatório mínimo, já que não cabe à autoridade preparadora, tampouco à autoridade julgadora, suprir deficiências do contribuinte em provar o seu direito em momento oportuno. É dever do contribuinte, portanto, demonstrar ao menos a “fumaça” do seu direito, para que as autoridades, caso entendam necessário, requeiram apenas a complementação de documentos.

No presente caso, compulsado os autos, verifica-se que a Recorrente, após ser demandada pela Autoridade Fiscal de origem, apresentou, ainda que não integralmente, uma série de documentos hábeis e idôneos à comprovação do direito creditório glosado.

Assim, tendo a contribuinte trazido aos autos documentos suficientes para demonstrar a probabilidade e verossimilhança do seu direito, entendo ser necessária a conversão do presente julgamento em diligência, para que os autos retornem à unidade de origem, devendo a Fiscalização solicitar todos os documentos que entender necessário para a comprovação integralidade dos créditos apurados pelo contribuinte, relativo aos gastos com edificações e benfeitorias.

Diante dessas considerações, à luz do princípio da verdade material, e com fundamento nos arts. 18 e 29 do Decreto nº 70.235/72 e nos arts. 35 a 37 e 63 do Decreto nº 7.574/2011, **voto no sentido de converter o presente julgamento em diligência**, para que a autoridade fiscal de origem:

- a) intime a Contribuinte para apresentar os documentos comprobatórios relativos a todos os gastos com edificações e benfeitorias, permitindo, assim, eventual comprovação integral do direito creditório glosado;
- b) elabore relatório conclusivo sobre as respectivas constatações, apurando, novamente, se for o caso, o valor do débito devido;

¹ PAULSEN, Leandro. Direito Processual Tributário: processo administrativo fiscal e execução fiscal à luz da doutrina e da jurisprudência. 5ª edição, Porto Alegre, Livraria do Advogado.

- c) intime a Recorrente para manifestação sobre o resultado da diligência, concedendo-lhe o prazo de 30 (trinta) dias, nos termos do art. 35 do Decreto nº 7.574/2011.

Concluída a diligência, com ou sem resposta da parte, retornem os autos a este Colegiado para julgamento.

É a proposta de Resolução.

Assinado Digitalmente

Marina Righi Rodrigues Lara