



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11065.720018/2018-21
ACÓRDÃO	3202-002.196 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	16 de dezembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	WMS SUPERMERCADOS DO BRASIL
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/2013 a 30/06/2013

PIS/COFINS. BASE DE CÁLCULO. NÃO-CUMULATIVIDADE

Para fins de apuração do valor tributável no regime da não-cumulatividade, computa-se o total das receitas, que compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. PRODUTOS SUJEITOS À TRIBUTAÇÃO MONOFÁSICA. IMPOSSIBILIDADE

No regime monofásico de tributação não há previsão de apuração de créditos básicos da não-cumulatividade, haja vista que a incidência efetiva-se uma única vez.

MERCADORIAS ADQUIRIDAS PARA REVENDA. APURAÇÃO DE CRÉDITOS SOBRE O ICMS-SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. IMPOSSIBILIDADE

O ICMS-ST não integra o valor das aquisições de mercadorias para revenda, para fins de cálculo do crédito a ser descontado da contribuição devida, por não constituir custo de aquisição, mas uma antecipação do imposto devido pelo contribuinte substituído, na saída das mercadorias, além do que não há a incidência no contribuinte substituto, o que impede a apropriação do crédito pelo adquirente, pois não há cumulação a ser evitada.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. IPTU E TAXAS CONDOMINIAIS. ASSUMIDOS PELO LOCATÁRIO. IMPOSSIBILIDADE.

O pagamento pelo locatário do IPTU e de taxas condominiais, em razão de disposição contratual, não geram direito à apropriação de créditos da Cofins e da contribuição para o PIS com base no artigo 3º, IV, da Lei

10.833/03 e no artigo 3º, IV, da Lei 10.637/02, uma vez que consistem em despesas distintas e independentes das despesas de aluguéis de prédios.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em conhecer, em parte, do recurso voluntário, e no mérito, na parte conhecida, em dar-lhe parcial provimento para (i) reconhecer parcialmente o crédito postulado nos exatos termos consignados no Relatório de Diligência Fiscal (fls. 3.853/6.551) e (ii) afastar as glosas dos créditos referidos no item 4, do mesmo Relatório de Diligência Fiscal. Por maioria de votos, em negar provimento ao recurso quanto à incidência das contribuições sobre “descontos condicionais - acordos promocionais”. Vencida a Conselheira Onízia de Miranda Aguiar Pignataro, que dava provimento ao recurso na matéria. Por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso para manter as glosas com IPTU e taxas condominiais. Vencidas as Conselheiras Juciléia de Souza Lima (Relatora), Onízia de Miranda Aguiar Pignataro e Aline Cardoso de Faria, que davam provimento ao recurso para reverter essas glosas. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Wagner Mota Momesso de Oliveira.

Assinado Digitalmente

Juciléia de Souza Lima – Relatora

Assinado Digitalmente

Wagner Mota Momesso de Oliveira – Redator Designado

Assinado Digitalmente

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Wagner Mota Momesso de Oliveira, Onízia de Miranda Aguiar Pignataro, Rafael Luiz Bueno da Cunha, Aline Cardoso de Faria, Juciléia de Souza Lima (Relatora) e Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra lançamentos de ofício relativos à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), na modalidade não-cumulativa e cumulativa, fls. 2759 a 2767, e Programa de Integração Social (PIS), referentes ao primeiro semestre de 2013.

O **lançamento das contribuições** para os diversos períodos somou R\$ 43.380,16 (Cofins cumulativa), R\$ 56.168.735,95 (Cofins não-cumulativa), R\$ 9.399,04 (PIS cumulativo) e R\$ 12.195.528,16 (PIS não-cumulativo). O total geral dos autos de infração, com a multa de ofício de 75% e juros moratórios, totalizou R\$ 155.307.128,06.

O contribuinte apresentou Recurso Voluntário contra decisão consubstanciada no Acórdão nº 10-63.407 (fls. 3430 a 3457), proferido pela 7ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Porto Alegre (RS) – DRJ/POA – que decidiu, por unanimidade de votos, não conhecer da impugnação quanto à exclusão do ICMS da base de cálculo, e, na parte conhecida, julgou pela improcedência da impugnação, conforme ementado abaixo:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2013 a 30/06/2013

BASE DE CÁLCULO. NÃO-CUMULATIVIDADE. TOTAL DAS RECEITAS.

Para fins de apuração do valor tributável no regime da não-cumulatividade, computa-se o total das receitas, que compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. DESPESA COM ALUGUEL. IPTU.

A legislação de regência permite o crédito sobre as despesas com aluguéis de prédios pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa. A despesa com o IPTU do imóvel alugado não se confunde com aluguel, inexistindo a possibilidade de interpretação extensiva que permita o desconto de crédito correspondente.

NÃO-CUMULATIVIDADE. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. TAXA DE ADMINISTRAÇÃO DE CARTÕES.

Os custos com taxas de administração de cartões de crédito e débito não geram direito a crédito do PIS e da Cofins, por não preencherem a definição de insumo estabelecida na legislação de regência.

DESCONTOS INCONDICIONAIS. EXIGÊNCIA DE QUE CONSTEM DA NOTA FISCAL.

Os descontos incondicionais consideram-se parcelas redutoras do preço quando constarem da nota fiscal de venda dos bens e não dependerem de evento posterior à emissão desses documentos.

RECEITA FINANCEIRA. CONCEITO.

Receita financeira é aquela decorrente de uma aplicação (lato sensu) financeira, sendo uma das formas o pagamento antecipado. Não se enquadram nesta categoria os descontos puramente comerciais, vinculados à atividade empresarial.

BASE DE CÁLCULO. RECEITAS DECORRENTES DE DESCONTOS OBTIDOS SOB CONDIÇÕES.

As receitas decorrentes de descontos obtidos, mediante o cumprimento de condições acordadas entre o fornecedor e o adquirente, integram a base de cálculo da Cofins sob o regime não-cumulativo.

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. PRODUTOS SUJEITOS À TRIBUTAÇÃO MONOFÁSICA.

No regime monofásico de tributação não há previsão de apuração de créditos básicos da não-cumulatividade, haja vista que a incidência efetiva-se uma única vez.

MERCADORIAS ADQUIRIDAS PARA REVENDA. APURAÇÃO DE CRÉDITOS SOBRE O ICMS-SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. IMPOSSIBILIDADE

O ICMS-ST não integra o valor das aquisições de mercadorias para revenda, para fins de cálculo do crédito a ser descontado da contribuição devida, por não constituir custo de aquisição, mas uma antecipação do imposto devido pelo contribuinte substituído, na saída das mercadorias, além do que não há a incidência no contribuinte substituto, o que impede a apropriação do crédito pelo adquirente, pois não há cumulação a ser evitada.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2013 a 30/06/2013

BASE DE CÁLCULO. NÃO-CUMULATIVIDADE. TOTAL DAS RECEITAS.

Para fins de apuração do valor tributável no regime da não-cumulatividade, computa-se o total das receitas, que compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. DESPESA COM ALUGUEL. IPTU.

A legislação de regência permite o crédito sobre as despesas com aluguéis de prédios pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa. A despesa com o IPTU do imóvel alugado não se confunde com aluguel, inexistindo a possibilidade de interpretação extensiva que permita o desconto de crédito correspondente.

NÃO-CUMULATIVIDADE. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. TAXA DE ADMINISTRAÇÃO DE CARTÕES.

Os custos com taxas de administração de cartões de crédito e débito não geram direito a crédito do PIS e da Cofins, por não preencherem a definição de insumo estabelecida na legislação de regência.

DESCONTOS INCONDICIONAIS. EXIGÊNCIA DE QUE CONSTEM DA NOTA FISCAL.

Os descontos incondicionais consideram-se parcelas redutoras do preço quando constarem da nota fiscal de venda dos bens e não dependerem de evento posterior à emissão desses documentos.

RECEITA FINANCEIRA. CONCEITO.

Receita financeira é aquela decorrente de uma aplicação (lato sensu) financeira, sendo uma das formas o pagamento antecipado. Não se enquadram nesta categoria os descontos puramente comerciais, vinculados à atividade empresarial.

BASE DE CÁLCULO. RECEITAS DECORRENTES DE DESCONTOS OBTIDOS SOB CONDIÇÕES.

As receitas decorrentes de descontos obtidos, mediante o cumprimento de condições acordadas entre o fornecedor e o adquirente, integram a base de cálculo da Cofins sob o regime não-cumulativo.

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. PRODUTOS SUJEITOS À TRIBUTAÇÃO MONOFÁSICA.

No regime monofásico de tributação não há previsão de apuração de créditos básicos da não-cumulatividade, haja vista que a incidência efetiva-se uma única vez.

MERCADORIAS ADQUIRIDAS PARA REVENDA. APURAÇÃO DE CRÉDITOS SOBRE O ICMS-SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. IMPOSSIBILIDADE.

O ICMS-ST não integra o valor das aquisições de mercadorias para revenda, para fins de cálculo do crédito a ser descontado da contribuição devida, por não constituir custo de aquisição, mas uma antecipação do imposto

devido pelo contribuinte substituído, na saída das mercadorias, além do que não há a incidência no contribuinte substituto, o que impede a apropriação do crédito pelo adquirente, pois não há cumulação a ser evitada.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2013 a 30/06/2013

TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES NÃO DECLARADOS. MULTA APLICÁVEL

Tributo não declarado e não pago é constituído de ofício, com o acréscimo da multa de 75% do valor da contribuição não recolhida.

JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO.

A multa de ofício é débito para com a União, decorrente de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, configurando-se regular a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício a partir de seu vencimento.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Por muito bem descrever os fatos, adoto o relatório do acórdão recorrido:

Trata o presente dos lançamentos de ofício relativos à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), na modalidade não-cumulativa e cumulativa, fls. 2759 a 2767, e Programa de Integração Social (PIS), também em ambas as modalidades, fls. 2768 a 2778, referentes ao primeiro semestre de 2013. O lançamento das contribuições para os diversos períodos somou R\$ 43.380,16 (Cofins cumulativa), R\$ 56.168.735,95 (Cofins não-cumulativa), R\$ 9.399,04 (PIS cumulativo) e R\$ 12.195.528,16 (PIS não-cumulativo). O total geral dos autos de infração, com a multa de ofício de 75% e juros moratórios, totalizou R\$ 155.307.128,06.

A autuada é empresa que atua no comércio varejista e atacadista de mercadorias em geral, com predominância de produtos alimentícios, na exploração do ramo denominado de supermercados (Wal-Mart, com as marcas BIG, Nacional, entre outras). Apura o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica pelo Lucro Real e o PIS e Cofins pela sistemática não cumulativa.

O Relatório de Ação Fiscal (RAF), que consta com diversos anexos, descreve o procedimento realizado, as glosas e a apuração dos tributos (fls. 2779 a 3253). A partir dos valores informados na EFD – Contribuições, foi feita a

auditoria dos valores declarados de PIS e Cofins, com referência na escrituração (ECD – escrituração contábil digital) e documentos e arquivos entregues a partir dos termos de intimações fiscais. Foram constatadas infrações que podem ser classificadas nos seguintes itens: (i) outros créditos; (ii) acordos promocionais; (iii) vendas não tributadas; (iv) créditos apropriados indevidamente; (v) créditos sobre ICMS-ST; e (vi) Ajustes na EFD-Contribuições.

Quanto ao primeiro item (de número 2 no RAF), foi glosado o valor do IPTU, que constava em conjunto aos aluguéis pagos, seja por excesso de valor ou por não ser passível de creditamento. Também foram excluídos, por falta de previsão legal, valores de comissões de cartão de crédito e cupom de transferência eletrônica de fundos. Com relação aos acordos promocionais (no 3 no RAF), constantes de contratos, foram identificadas as contas contábeis que servem para implementar esses acordos promocionais com fornecedores, em prática usual no ramo. Em geral, resultam no desconto no pagamento dos títulos, com alternativa para a fiscalizada emitir boletos. Os valores refletem acordos com fornecedores em troca de serviços da fiscalizada ou benefícios variados oferecidos, de promoção, espaço, propaganda. Tais valores foram apenas parcialmente tributados, embora forneçam benefício econômico, redução de passivos da autuada e aumento no patrimônio líquido não proveniente de recursos dos sócios, caracterizando-se como receitas.

Já com relação às vendas não tributadas (no 4 do RAF), foram classificados como sujeitos à substituição tributária ou isenção, alíquota zero ou produtos de tributação monofásica, produtos que não se enquadram nessa classificação. O RAF examina os diversos itens, detalhando a classificação fiscal de cada um deles. É o caso de refresco em pó, linguças, produtos de pastelaria, produtos alcoólicos, entre outros. Também é o caso dos jornais e periódicos, submetidos ao regime cumulativo (alíquotas de 3% e 0,65%). No item seguinte (no 5 do RAF), foram apropriados créditos indevidos sobre produtos sujeitos ao regime monofásico ou alíquota zero, basicamente sobre refrescos prontos para beber. Também foram glosados créditos decorrentes de ICMS-ST (item 6), por ser parcela que não sofre incidência do PIS e Cofins, não integrando o custo de aquisição das mercadorias do substituído ou sua receita. Caso contrário, estaria se oferecendo tratamento diferenciado, afetando o lucro em atividades com e sem substituição tributária.

O último item (no 7 do RAF) refere-se aos ajustes na EFD – Contribuições. Neste caso, foram auditados os ajustes, a partir das explicações do

contribuinte e verificação da escrituração. As glosas seguiram as diretrizes estabelecidas nos demais itens. Os valores não comprovados também foram objeto de glosa. Já os valores cujas verificações, a partir dos itens examinados ou explicações da empresa, resultaram em valores em benefício do contribuinte, para aumento de crédito ou redução de débito, foram reconhecidos de ofício.

Adicionalmente, cumpre referir que, para os meses de abril e maio de 2013, o contribuinte justificou, no curso da fiscalização, que teria corrigido as inconsistências nas vendas tributadas indevidamente através dos ajustes, apresentando arquivo para comprovação. Dessa forma, estes meses foram tratados através do item de ajustes, seguindo a mesma abordagem do item 4 do RAF, quanto aos produtos tributados ou não.

Os anexos acompanham o RAF com as planilhas demonstrativas, além das planilhas e arquivos não pagináveis gerados no curso da auditoria fiscal. Os quadros das fls. 2832 a 2834 consolidam os valores obtidos pela fiscalização. A empresa foi cientificada da autuação em 10/01/2018 (fl. 3260).

Cumpre referir, conforme menção feita no próprio relatório, que outros lançamentos anteriores foram realizados, contemplando infrações que aqui também foram objeto de autuação, embora possam existir diferenças entre as situações.

A interessada apresentou impugnação ao lançamento em 08/02/2018 (fls. 3263 a 3338).

Em relação ao Item (2) “outros créditos”, alega que a não cumulatividade emana do texto constitucional e que existe permissão explícita na legislação para desconto de créditos de aluguéis. Já o desconto do IPTU é apenas gerencial, sendo que o sujeito passivo do IPTU é o proprietário, sobre o quê transcreve julgados do STJ. Os valores do IPTU integram a remuneração do locador, como já indicou a Cosit. Assim, seria contraditório indicar que tal parcela não compõe o aluguel para o locatário. Já com relação ao outro item glosado, aponta que o pagamento eletrônico vem se apresentando como modalidade principal, tornando-se cada vez mais relevante, nas operações de varejo, a despesa relacionada. O não reconhecimento de crédito para as comissões dos cartões de crédito e despesas de transferência eletrônica de fundos viola a não cumulatividade do tributo. Cita jurisprudência.

Ainda seguindo a impugnação, com relação aos “acordos promocionais”, explica que a autuada é empresa comercial, e não prestadora de serviços.

As negociações comerciais se dão com cada fornecedor, sendo inerente à atividade. Assim:

Essa compra mais barata pode se traduzir em preço baixo ou desconto. O desconto pode ser comercial (incondicional), que nada mais é do que redutor do preço, ou financeiro (condicional).

.....

De outro lado, a contabilização igualmente não altera a natureza da relação. Embora para fins gerenciais a Impugnante rateie os descontos entre diversas contas envolvendo custos logísticos, custo de descarte de produtos, entre outras, isso não altera a relação estabelecida entre a Impugnante e fornecedor: compra e venda de mercadorias com desconto preestabelecido. Nada além disso. (fls. 3278 e 3279 dos autos).

Exemplifica com a entrega centralizada, que estaria interpretado por um suposto serviço de logística, demonstrando já ser a mercadoria do impugnante a partir da entrega, sendo totalmente desvinculado de custos, distância e outros fatores. Não há bilateralidade e comutatividade. Cita a doutrina. Também, o desconto não é receita para fins jurídicos, o que independe da forma de contabilizar. A redução de despesa é alheia a hipótese de incidência das contribuições. Mesmo que fosse relevante, os descontos incondicionais são redutores de custo (não contabilizada receita) e os condicionais são tratados como receitas financeiras (sujeitos à alíquota zero). O desconto incondicional, por sua vez, não precisa obrigatoriamente constar da nota fiscal, devendo se priorizar a verdade real (sobre o quê cita jurisprudência). Nos termos da peça impugnatória:

Embora a nota fiscal, por questões comerciais, seja emitida pelo valor total (ou “de tabela”), a Impugnante sabe que não deve todo aquele valor e aplica o desconto tão logo a mercadoria é recebida e registrada.

(...)

não se contesta o direito de a Fazenda Pública ter acesso aos acordos firmados; contesta-se a divulgação pública dessas informações (nas notas fiscais), em que, além da fiscalização, qualquer um terá acesso.

(...)

Estando plenamente justificada a sua ausência, é de se perquirir a essência, que, no caso, é, de fato, de desconto incondicional porque o acordo é prévio e independe de evento futuro e incerto. (fls. 3287 a 3289).

Quanto às vendas não tributadas (item 4 do RAF), informa ter havido equívoco quando do envio da EFD, lembrando que foi o seu período inicial.

Intimada, apresentou demonstrativo que comprova que tais valores foram tributados nos ajustes. O demonstrativo foi gerado inicialmente para abril e maio. Os arquivos envolvem muitas informações e demoram para serem gerados. Assim, está entregando o de março em conjunto com a impugnação e está concluindo o de outros meses. O formato é o mesmo para o qual foram entregues os de abril e maio, e que serviram para afastar a tributação sobre este item. Isso demonstra a fragilidade da fiscalização.

Quanto aos créditos apropriados indevidamente (no 5 do RAF), informa que reconheceu e pagou. Já com relação aos créditos sobre ICMS-ST, argumenta que a questão da substituição não é assim tão simples. A Receita Federal já teria se manifestado em solução de consulta (SC no 60 – 4ª RF / 2012) pelo valor integrar o custo, sendo este também o entendimento do STF, pelo menos enquanto vigorou. Não sendo o valor do ICMS de substituição tributária recuperável, ele compõe o custo. É reconhecido que o IPI não recuperável compõe o custo, mesmo excluído da base pelo vendedor. Com relação ao item 7 do RAF (dos Ajustes na EFD - Contribuições), aponta que ele só poderia ser analisado em conjunto com o item 4, assim (fls. 3296 e 3297):

De fato, os ajustes lançados na EFD (Bloco M) têm como origem, primordialmente, a correção da tributação incorreta no detalhe do item (Bloco C). De forma que, se nos Anexos 18 e 20 (Item 4 do RAF) foram lançados o PIS/COFINS supostamente não recolhidos a partir da análise da tributação dos itens na EFD (Bloco C), os ajustes (Bloco M) ficam prejudicados.

.....

Com efeito, tem-se evidente erro de base de cálculo que macula todo o lançamento neste tópico.

Prosseguindo, caracteriza-se uma duplicação no lançamento. Há erros, também, nos ajustes efetuados. Repisa os argumentos sobre o ICMS-ST e apresenta documento justificando o ajuste. Da mesma forma, aponta equívocos na abordagem sobre o crédito nas aquisições de etanol, citando o STJ sobre o aproveitamento de crédito no regime monofásico.

Também postula pela não inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da Cofins. Aponta o Mandado de Segurança n. 0008773-81.2007.4.04.7100, anexando comprovação, e o entendimento consagrado pelo STF. Requer, desde já, seja determinada a revisão do lançamento para excluir o ICMS da base de cálculo.

Quanto à multa, argumenta que o dispositivo legal que a fundamentou não tem aplicação isolada. Deve ser compatibilizado com a individualização da pena de acordo com a conduta, em conformidade com o CTN combinado com a Constituição Federal, o que decorre dos princípios da isonomia e proporcionalidade. É de se aplicar a dosimetria ou afastar a multa. Tampouco poderiam incidir juros de mora sobre a multa aplicada, uma vez que a penalidade pecuniária não decorre de tributo ou contribuição, mas do descumprimento do dever legal de declarar ou pagar, sendo que o texto legal não sustenta a agregação de Selic sobre a multa de ofício.

Por último, pede julgar improcedente o lançamento fiscal e, sucessivamente, seja afastada/reduzida a multa de ofício e sejam aplicados juros de mora apenas em relação ao principal, requerendo, ainda, na dúvida, a aplicação de interpretação favorável.

A unidade de origem atesta a tempestividade da impugnação e encaminha para apreciação desta DRJ.

Feito o relato do processo até o momento, constatou-se a necessidade da realização de diligência em relação ao item correspondente as vendas não tributadas (item 4) em combinação com o item de ajustes (item 7). A impugnação foi acompanhada de arquivos, anexados aos autos como “arquivo não paginável”, cujos termos de anexação constam das fls. 3306 e 3307 dos autos. Aponta que os valores de março foram apresentados, e que a apresentação se deu nos mesmos moldes de abril e maio, que serviram para afastar a tributação nesses dois meses. Mesmo que o arquivo com a discriminação pudesse ter sido apresentado anteriormente, a impugnação é momento processual adequado para apresentação das provas de que dispõe a interessada, conforme disciplinado pelo Decreto no 70.235/1972, bem como pelo art. 57 do Decreto 7.574/2011. Os elementos justificaram o confrontado com a escrituração, permitindo, desde logo, esclarecer e apurar os valores atentando para o ponto acima indicado, de modo a permitir o pleno exercício de defesa e a apreciação com todos os elementos necessários, permitindo, se for o caso, fornecer os valores líquidos resultantes.

O pedido da diligência restou assim redigido:

-Proceder nova verificação das receitas submetidas à tributação e dos ajustes realizados, contemplando os elementos apresentados na impugnação (detalhamento dos ajustes / arquivo juntado aos autos como “não paginável”);

-Prestar outras informações, caso entenda ou forem constatados elementos que possam ser úteis à solução da lide, fazendo constar nos autos;

-Produzir relatório de diligência, informando as conclusões obtidas e, caso devam resultar em alteração nos valores lançados, informe/demonstre os novos valores;

-- Dar ciência ao contribuinte da presente Resolução de diligência e do seu resultado, facultando-lhe a oportunidade de contestação no processo, tão somente quanto às questões aqui tratadas, no prazo de 30 (trinta) dias, se assim o desejar -A diligência foi realizada, tendo resultado no Relatório de Diligência Fiscal das fls. 3365 a 3387, incluindo os anexos. Concluiu-se que os ajustes apresentados já haviam sido considerados no RAF, não resultando em qualquer ajuste adicional de crédito ou alteração na autuação.

-A empresa foi cientificada em 17/08/2018 (sexta-feira) e apresentou contestação sobre o relatório em 18/09/2018, conforme consta dos autos. Em apertada síntese, uma vez que os assuntos serão abordados mais detalhadamente no voto, no item correspondente às vendas não tributadas e ajustes, o contribuinte concorda com as conclusões da fiscalização com relação ao açúcar e óleo de soja. Quanto aos demais itens, mantém o questionamento, abordando o ICMS- ST, os ajustes efetuados e a impossibilidade de modificar a motivação, passando a tratar de problemas nos ajustes, e não nas vendas. Com relação aos comentários sobre os acordos promocionais prestados em diligência, considera que o relatório de diligência se desviou do pedido e que a discussão dos acordos promocionais seria descabida, neste momento processual. A impugnante mantém a contestação de todos os itens do auto de infração, reiterando o pedido original (fls. 3393 a 3393, além de dois arquivos anexados).

Sendo assim, o Termo de Encerramento de Ação Fiscal considerou que o lançamento decorreu das seguintes irregularidades: (i) outros créditos; (ii) acordos promocionais; (iii) vendas não tributadas; (iv) créditos apropriados indevidamente; (v) créditos sobre ICMS-ST; e (vi) ajustes na EFD- Contribuições.

Na análise dos autos, verificou-se a necessidade de enfrentar, por primeiro, a questão dos ajustes na EFD- Contribuições, por isso, em sessão do dia 20/01/2018, esta Turma proferiu o acórdão nº 3301-001.398 sob relatoria do Insigne Conselheiro Dr. Valdir Gassen, através do qual resolveu converter o julgamento em diligência para que a Unidade de Origem fizesse a

análise das alegações quanto aos erros na EFD-Contribuições alegados pelo Contribuinte no recurso voluntário.

A diligência fiscal foi realizada. Tendo, o contribuinte se manifestado acerca dos resultados (e-fls. 3853 e ss).

Em seu Recurso Voluntário, a Recorrente insurge-se contra o acórdão recorrido que, por unanimidade de votos, não conheceu da impugnação quanto à exclusão do ICMS da base de cálculo, e, na parte conhecida, julgou pela improcedência da impugnação, ao negar o direito à crédito das seguintes despesas:

- i- os valores pagos pela Recorrente a título de IPTU incidentes sobre o imóvel locado;
- ii- despesas com comissões de cartões de crédito e de débito;
- iii- não tributação dos descontos específicos decorrentes de acordos promocionais; “acordos promocionais”,
- iv- devoluções de vendas e desistências de mercadorias não consideradas pela fiscalização por considerar tal período estar fulminado pela decadência;
- v- ajustes nas vendas tributadas e créditos respectivos por existência de erros na EFD, em virtude de problemas ocorridos entre o sistema “legado” o qual efetua a apuração do PIS e da COFINS – objeto da diligência fiscal;
- vi- crédito decorrente do ICMS-ST incidente nas compras;
- vii- Exclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/COFINS;
- viii- Revisão da imposição da multa de ofício; e
- ix- Exclusão dos juros de mora incidentes sobre a multa de ofício aplicada.

Todavia, no que se referia às devoluções de vendas e desistências de mercadorias, alegava a Recorrente, em seu Recurso Voluntário, que as desistências de mercadorias (que ocorrem no próprio cupom) foram contabilizadas, todavia, não foram incluídas na EFD-C, por erro dela e nem consideradas no lançamento de ofício pela fiscalização.

Analisando-se o atual processo de constituição de ofício dos tributos para o PIS e Cofins, de fato, não foram localizados, especificamente, uma listagem dos valores mensais exigidos pela autuada que deveriam ser excluídos dos valores lançados no período em questão, a título de “desistência de mercadorias”, bem como qualquer informação ou listagem dos cupons fiscais, documentos hábeis e idôneos para comprovar a situação relatada na impugnação da Recorrente.

Por estas razões, esta Turma decidiu converter o julgamento em diligência através do acórdão nº 3301-001.831, proferido em 22 de março de 2023, para que fosse feita a análise das

alegações quanto aos erros na EFD-Contribuições, especificamente, quanto à desistência de mercadorias.

Cumprida a Diligência, os presentes autos retornaram para eu relatá-los.

É a síntese do necessário.

VOTO VENCIDO

Conselheira **Juciléia de Souza Lima**, Relatora

O Recurso é tempestivo, bem como, atende aos demais pressupostos para sua admissibilidade, portanto, dele conheço.

Ante a existência de preliminares arguidas, passo a analisá-las.

A Recorrente é sociedade empresária que atua no ramo de comércio varejista e atacadista de gêneros alimentícios, utilidades domésticas e mercadorias diversas, bem no comércio varejista de combustíveis para veículos automotores.

Logo, a base legal autorizadora para tomada de créditos na apuração das contribuições não cumulativas deve ser os seguintes incisos do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, todos eles passíveis de serem aplicados nas aquisições de bens destinados à revenda, a saber: incisos I- (bens para revenda), III- (energia elétrica e térmica consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica), IV- (aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa), V- (valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica), VII- (edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa), VIII- (bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei) e X- (armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor).

Quanto aos demais incisos do referido art. 3º (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); (VI- máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado); e (XI- bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços), eles se referem a bens e serviços utilizados na produção de bens destinados à venda ou à prestação de serviços na atividade industrial, não se aplicando, por conseguinte, às hipóteses relativas a revendas.

A Fiscalização glosou a tomada de créditos de PIS/COFINS, em relação a dois itens: “a) Aluguéis de Imóveis” e “b) Comissões de Cartões de Crédito e Cupom e Transferência Eletrônica de Fundos”

Pois bem. Vejamos.

I- DO MÉRITO

1- Das Glosas

1.1- Da glosa dos valores referente ao IPTU incidentes sobre o imóvel locado

A Recorrente contesta a glosa dos valores de IPTU.

Para glosar as despesas com IPTU e taxas condominiais, o Fiscal partiu do entendimento de que as contraprestações pagas pela contribuinte não podem ser confundidas com despesas de aluguéis de prédios.

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é pacífica no sentido de que o locatário não integra a relação jurídico-tributária relativa do IPTU e, conseqüentemente, tanto o crédito fiscal não lhe pode ser exigido quanto ele prescinde do direito de solicitar repetição de indébito ou de impugnar o lançamento fiscal. O entendimento é que o fundamento jurídico do dever de o locatário pagar o valor relativo ao IPTU não é de natureza tributária, mas civil, especificamente, a cláusula do contrato de aluguel que contempla essa obrigação.

Daí, considerando que o fundamento do pagamento pelo locatário do valor relativo ao IPTU e as taxas de condomínio decorrem de expressa previsão em cláusula contratual de locação, entendo que tais dispêndios têm natureza jurídica de despesa de aluguel.

E no que pese que os valores recolhidos pelo locatário a título de “IPTU e das taxas condominiais das lojas alugadas” não terem natureza jurídica de tributo, a meu ver, é inegável que compõem, neste caso, as despesas de “aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos à pessoa jurídica”, podendo, nessa rubrica, ser utilizado o respectivo crédito.

Assim, nessa questão, dá-se provimento ao recurso voluntário, cancelando-se a glosa dos créditos relativos ao “IPTU das lojas alugadas.”

1.2- Das despesas com comissões de cartões de crédito, cupom e transferência eletrônica de fundos

Como já foi dito, a Recorrente é sociedade empresária que atua no ramo de comércio varejista e atacadista de gêneros alimentícios, utilidades domésticas e mercadorias diversas, bem no comércio varejista de combustíveis para veículos automotores.

Logo, a base legal autorizadora para tomada de créditos na apuração das contribuições não cumulativas deve ser os seguintes incisos do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, todos eles passíveis de serem aplicados nas aquisições de bens destinados à revenda, a saber: incisos I- (bens para revenda), III- (energia elétrica e térmica consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica), IV- (aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa), V- (valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica), VII- (edificações e benfeitorias em imóveis próprios

ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa), VIII (bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei) e X- (armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor).

O contribuinte entende que tem direito de computar no cálculo do crédito todos os custos incorridos no auferimento de suas receitas, entre os quais os valores pagos às administradoras de cartões de crédito por entender que se trata de insumos.

As glosas tiveram, segundo entendimento da autoridade fiscal, como fundamento que a atividade da Recorrente- Comércio Varejista — não admitiria a apuração de créditos sobre insumos, dado que tal direito de apropriação de créditos se restringiria à prestação de serviços e de produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda (indústria).

No Recurso Voluntário, a pretensão geral trazida pela Recorrente é no sentido de que, na condição de empresa comercial/varejista, seja-lhe garantido o crédito de insumo do art. 3º, II, das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003. Por sua vez, o exercício da atividade comercial é incontestável no presente processo.

De certo, a dar efetividade ao princípio da não cumulatividade, o legislador ordinário poderia não ter apresentado restrições ao direito de tomada de créditos a legitimar a creditamento de todas as despesas incorridas na atividade empresarial para auferir a receita (fato tributado pelas contribuições). Todavia, assim não ocorrera, pois a legislação do PIS e da COFINS ao apresentar um rol taxativo de direito de crédito, indubitavelmente, imputou o efeito cumulativo à algumas atividades.

Existem limites legais impostos pela legislação vigente ao apresentar um rol taxativo de despesas passíveis de creditamento, bem como, exigindo que, para o creditamento com fulcro no art. 3º, II, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, o insumo seja utilizado *"na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda"*. Assim, considerando a seara administrativa na qual se insere essa discussão, não posso me desvincular dos termos da lei, na forma exigida pelo Regimento Interno deste Conselho.

Ao contrário do que pretende a Recorrente, o julgamento do recurso repetitivo n.º 1.221.170 pelo Superior Tribunal de Justiça não reconheceu que o rol trazido pelas leis referenciadas não seria taxativo, não ampliando o rol de hipóteses passíveis de creditamento. Aquele julgado não estendeu às pessoas jurídicas comerciais a possibilidade de creditamento, se restringindo a análise para as empresas produtoras/fabricantes e prestadoras de serviço.

O que aquele julgado buscou identificar é qual o conceito de insumo que deve ser considerado por aquelas pessoas jurídicas que o dispositivo legal assim o autoriza (leia-se, as prestadoras de serviço e produtoras/fabricantes).

Nesse sentido que se entende que, considerando a redação legal vigente e não afetada pelo julgamento do Recurso Repetitivo n.º 1.221.170, a hipótese normativa do inciso II do

art. 3º das referidas leis é voltada especificamente às pessoas jurídicas industriais ou prestadoras de serviços, não sendo possível a tomada de crédito de insumo na atividade de comércio/varejo.

No mesmo sentido foi o entendimento da Câmara Superior de Recursos Fiscais-CSRF no Acórdão 9303-010.247, em sessão de 11/03/2020, no voto proferido pela redatora designada Conselheira Semíramis de Oliveira Duro, do qual adoto minhas razões de decidir:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2011

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO A TÍTULO DE INSUMOS. ART. 3º, II, DA LEI Nº 10.637/2002. ATIVIDADE COMERCIAL/VAREJISTA. IMPOSSIBILIDADE. VEDAÇÃO.

Na atividade de comércio/varejista, não é possível a apuração de créditos da não-cumulatividade do PIS, com base no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637/2002, porquanto a hipótese normativa desse dispositivo é voltada especificamente às pessoas jurídicas industriais ou prestadoras de serviços. Por não produzir bens, tampouco prestar serviços, devem ser mantidas as glosas de todos os dispêndios sobre os quais a empresa comercial/varejista tenha tomado créditos do regime não-cumulativo como insumos.

(...)

Ressalte-se que há a vedação legal à tomada de crédito a título de insumo para varejistas, logo não há sequer que se aferir relevância ou essencialidade aos gastos, diante dessa premissa básica de proibição para a atividade.

Explico.

A não-cumulatividade foi instituída para o PIS pela Lei nº 10.637/2002 e para a COFINS pela Lei nº 10.833/2003.

Com o advento da Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003, a não-cumulatividade antes prevista na Lei nº 10.833/2003 adquiriu status constitucional: “§ 12. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do caput, serão não-cumulativas.”

As leis de regência, em seus art. 3º, II, prescrevem que é possível o creditamento em relação a bens e serviços utilizados como insumos na fabricação de produtos destinados à venda:

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 no 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;

Entretanto, o conceito de insumo para fins de creditamento no regime da não cumulatividade do PIS e da COFINS gerou, desde a edição das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, controvérsia de interpretação entre a administração tributária e os sujeitos passivos acerca dos gastos que podem ser tomados como créditos.

(...)

Em síntese, segundo a jurisprudência do “conceito intermediário”, são insumos os bens e serviços utilizados diretamente ou indiretamente no processo produtivo ou na prestação de serviços da empresa, que obedeçam ao critério de pertinência ou essencialidade à atividade desempenhada pela empresa.

Posteriormente, o limite interpretativo do conceito de insumo para tomada de crédito no regime da não-cumulatividade do PIS e da COFINS foi objeto de análise do Recurso Especial nº 1.221.170-PR, julgado na sistemática dos recursos repetitivos e com decisão publicada em 24 de abril de 2018.

O recurso especial é de empresa industrial do ramo alimentício, que pleiteou como insumo, os custos gerais de fabricação e despesas gerais comerciais incorridos na produção de seus produtos: "Custos Gerais de Fabricação" (água, combustíveis, gastos com veículos, materiais de exames laboratoriais, materiais de proteção de EPI, materiais de limpeza, ferramentas, seguros, viagens e conduções) e "Despesas Gerais Comerciais" (combustíveis, comissão de vendas a representantes, gastos com veículos, viagens e conduções, fretes, prestação de serviços - PJ, promoções e propagandas, seguros, telefone, comissões).

Em contraposição, a Fazenda Nacional defendeu que a definição de insumo deve ser restritiva, voltada aos bens e serviços que exerçam função direta sobre o produto ou serviço final, tal como disciplinado pelas Instruções Normativas da Receita Federal. Dessa forma, caso o legislador desejasse ampliar o conceito de insumo, não teria incluído dispositivos legais autorizando o creditamento de despesas outras taxativamente enumeradas nas Leis nº 10.637/02 e 10.833/03.

No julgamento, foram fixadas as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas nº 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis nº 10.637/2002

e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

Consignados os critérios, as despesas com água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual - EPI, em tese, inserem-se no conceito de insumo para efeito de creditamento.

Já as despesas com veículos, ferramentas, seguros, viagens, conduções, comissão de vendas a representantes, fretes (salvo na hipótese do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003), prestações de serviços de pessoa jurídica, promoções e propagandas, telefone e comissões não se configurariam como insumo.

Nesse contexto, consignou a decisão da Corte Superior que a atividade industrial ou a prestação de serviços pressupõe a análise da relevância ou essencialidade dos dispêndios relacionados à atividade, sendo vedada a tomada de crédito em relação a despesas gerais e administrativas.

Em virtude disso, é possível concluir que a jurisprudência construída pelo CARF de “conceito intermediário” está alinhada com o julgamento do STJ, diferindo apenas a nomenclatura “pertinente” e “relevante”, mas tendo as expressões o mesmo significado.

Todavia, o acórdão do STJ, ao consignar que insumo é dispêndio essencial e relevante para o desenvolvimento da atividade econômica do contribuinte não estendeu o conceito para as empresas varejistas. É uma falácia a afirmação de que a atividade comercial pode também se creditar a título de insumos.

Desse modo, não há falar-se em extensão pelo STJ dos limites impostos pelo inciso II das leis de regência, porquanto os incisos II dos art. 3º versam restritivamente sobre os dispêndios relacionados à produção de bens e à prestação de serviços.

Então, negar creditamento à empresa comercial com fundamento no inciso II, não representa violação da não-cumulatividade prevista no art. 195, § 12, da CF/88, ao contrário, implica em observância da Lei que regulamenta o regime.

Em suma, não há que se cogitar a análise de relevância e essencialidade dos quatro itens pleiteados pela empresa, já que tanto o conceito

“intermediário” aplicado pelo CARF quanto o decisum do STJ, nenhum deles, reconhece dispêndio a título de insumo para as empresas comerciais, mas sim para àquelas expressamente autorizadas pelas Leis de regência: “produção ou fabricação” e “prestação de serviços”. Nesse sentido, Acórdão nº 3301-007.504, julg. 29/01/2020:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS) ATACADISTA OU VAREJISTA. INSUMOS. INEXISTÊNCIA DE DIREITO DE CRÉDITO. Por se tratar de empresa varejista, não é admitido o creditamento a título de insumo do art. 3º, II das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003. Acórdão 3402-007.201, julg. 17/12/2019

PIS/COFINS. COMERCIALIZAÇÃO. INSUMOS. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Os incisos II dos arts. 3º das Leis nºs 10.833/2003 e 10.637/2002 não contemplam a atividade de comercialização de mercadorias, mas tão somente a prestação de serviços e a produção ou fabricação de bens. Na comercialização de mercadorias que não foram produzidas ou fabricadas pela contribuinte somente há o direito ao creditamento sobre os bens adquiridos para revenda com base nos incisos I dos arts. 3º das Leis nos 10.833/2003 e 10.637/2002, mas não com base nos incisos II desses artigos, pois ausente o processo produtivo de bens ou a prestação de serviços.

Ademais, o Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05, que disciplina expressamente a aplicação dos critérios da essencialidade ou da relevância para a determinação do que é insumo para a não-cumulatividade de PIS e COFINS, é o veículo normativo que se volta a explicitar os limites interpretativos do conceito de insumo estabelecidos pelo STJ no âmbito da Receita Federal do Brasil. É de se destacar que prescreve no seu item 2:

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).

Em suma, voto por negar provimento ao recurso especial. (Processo 10805.724064/2015-82 Data da Sessão 11/03/2020 Voto da Redatora Designada Semíramis de Oliveira Duro. Acórdão 9303-010.247 - grifei)

Todavia, com a devida vênia, tratando-se de empresa que se dedica exclusivamente à atividade comercial, não existe amparo legal para a tomada de créditos das contribuições não-cumulativas com base no art. 3º, II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03. Vejamos.

Os referidos dispositivos legais, ao tratarem do direito de crédito das contribuições no regime não-cumulativo, se referem a bens e serviços utilizados como insumos para a "**produção ou fabricação**" de bens ou produtos destinados à venda.

O termo "fabricar" denota "transformar matérias em objetos de uso corrente", "manufaturar", "construir". O que não é o caso da Recorrente.

Assim, os arts. 3º, II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 asseguraram o direito de crédito em relação a bens e serviços utilizados como insumos apenas por empresas que desenvolvam processos produtivos, processos de fabricação e processos mistos, que envolvam as duas atividades anteriores. As empresas que se dedicam exclusivamente às atividades comerciais, como é o caso da recorrente, não podem apurar crédito com base no art. 3º, II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, por absoluta falta de previsão legal.

Sendo assim, entendo ser descabida analisar a essencialidade e relevância dos itens glosados pela fiscalização por terem sido aproveitados pela Recorrente como insumos para a atividade comercial por ela desempenhada- despesas com comissões de cartões de crédito, cupom e transferência eletrônica de fundos; pois resta claro que empresas que exercem atividade comercial, como o caso da Recorrente não tem o amparo legal para apurar créditos de PIS/COFINS na sistemática do inciso II, do art. 3º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Por isso, nego provimento ao tópico recursal.

3- Dos descontos condicionais- Acordos promocionais

A Fiscalização, com base no art. 1º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 (incidência das contribuições sobre a totalidade das receitas), considerou como tributáveis pelas contribuições as receitas decorrentes de acordos promocionais por se tratar de concessões feitas ao comprador pelo fornecedor, geralmente vinculadas ao desempenho de vendas, veiculação de propagandas, alteração de preços do mercado ou estratégias promocionais como a exposição privilegiada de mercadorias.

As receitas tributadas decorrentes dos acordos promocionais constam de coluna do Anexo 3 do Relatório Fiscal. Os Anexos seguintes apresentam as contas e valores não tributados. As contas examinadas e confrontadas e que representam os acordos comerciais estão listadas no relatório fiscal e podem ser assim descritas (foram excluídas referências a páginas e detalhes):

a) Contas “410507 – Desp. Rec Informática”; “400098 – Apropriação das Bonificações Automáticas”; “430331 – Receitas Não Diferidas”; “430341 – Alocação Armazenagem”; “430349 – Allowances Automáticas Host”, “430373 – Allowances não diferidas” e “430309 – Rec Despesas Out Rec Operacionais” (esta parcialmente, pois inclui o rateio de despesas do braço e-commerce da empresa WMB): são diversas contas que acolhem o rateio das receitas genéricas decorrentes dos acordos promocionais;

b) Conta “400126 – Bonificação para Recuperação de Mercadorias”: registra os valores auferidos em decorrência de quebras de mercadorias;

c) Conta “410840 – Recuperação Custos Logísticos”: registra a parcela dos acordos comerciais decorrentes da cobrança pela WMS dos serviços prestados aos seus fornecedores pela utilização dos seus Centros de Distribuição e de sua frota (também denominado Desconto Centralização);

d) Conta “410848 - Recuperação Custos Logísticos Carga e Descarga”: registra a parcela dos acordos comerciais decorrentes da cobrança pelo WMS dos serviços prestados aos seus fornecedores pela descarga das mercadorias bem como a multa contratual pelo não comparecimento do fornecedor em data previamente agendada (também denominado No Show);

e) Conta “430316 – Receita de Promoção Publicidade”: refere-se às receitas de acordos comerciais que decorreram de atividades publicitárias pontuais;

f) Conta “430322 – Receitas de Acordos de Não Devolução”: receitas decorrentes de acordos em que o WMS se compromete a não efetuar a devolução de mercadorias avariadas ou impróprias para venda por outros motivos;

g) Conta “430312 – Receitas de Promoções”: conta genérica que acolhe diversas receitas decorrentes dos acordos promocionais.

No presente caso, tratam-se de descontos Rapel ou fidelidade (referem-se a descontos financeiros obtidos em decorrência de volumes vendidos), abertura ou reabertura de loja (descontos obtidos com o objetivo de financiar promoções nas aberturas de lojas), aluguel de espaço/espaço institucional (descontos financeiros em retribuição a espaços privilegiados nas lojas/gôndolas para a exposição das mercadorias), marketing e propaganda (descontos financeiros obtidos para subsidiar ações de marketing diversas).

O conceito de “Rapel”, o qual é um termo comumente empregado no comércio varejista para tratar de descontos CONDICIONAIS sobre valores a pagar por compras junto a fornecedores industriais. Tais descontos decorrem de acordos comerciais e são uma prática corriqueira nas relações entre a indústria fornecedora e o comércio varejista. Esses descontos são operacionalizados sob a forma de DESCONTOS CONDICIONAIS que o fornecedor concede ao comprador varejista nas Duplicatas emitidas posteriormente às notas fiscais. E são vinculados e condicionados a montantes de volumes de compras por parte dos varejistas.”

A própria simbologia da palavra Rapel utilizada é de que quanto mais alto sobe o volume de compra, mais alto é o desconto. Configurado, portanto, um desconto progressivo.

Pois bem.

Neste contexto, entendeu a fiscalização que o contribuinte obteve resultado patrimonial com a redução do passivo ou não pagamento aos fornecedores. A forma de atuação da empresa é que fez com que o momento desse ganho fosse dissociado da compra. Os ganhos obtidos dos fornecedores estão relacionados intrinsecamente às atividades das empresas, sendo elemento novo e positivo sobre o patrimônio, relacionado às atividades operacionais, portanto, que deveria ter sido oferecido à tributação pelas contribuições.

Aqui assiste razão a Fiscalização. Explico.

A questão dos descontos condicionais e incondicionais são temas de aparecem com regularidade em discussões no CARF.

Comumente, as discussões sempre se iniciam partindo da definição de desconto – se condicionais ou incondicionais, certo que é de suma importância a sua especificação, considerando que o conceito jurídico tem, por consequência, determinar o correto tratamento tributário.

Considera-se desconto incondicional, quando, para a sua concessão, não se exige contraprestação do adquirente, dispensando-se que o adquirente pratique qualquer ato subjacente à compra dos bens.

Sendo que, para fins da caracterização do desconto como incondicional ou não, é mister constatar o evento jurídico puro- a comprovação da não dependência de evento posterior, para tanto, comumente, exige-se o destaque do desconto na nota fiscal.

No presente caso, é incontroverso, que os aludidos descontos decorrem de acordos comerciais, esses descontos são operacionalizados após a emissão da Nota Fiscal, o que demonstra a sua condicionalidade.

Os descontos de natureza condicional são aqueles que satisfazem, cumulativamente, os requisitos previstos no artigo 121 do CC/02: (i) aceitação voluntária das partes; (ii) evento futuro; e (iii) incerteza do acontecimento.

Da análise da natureza do desconto, evidencia-se a sua condicionalidade por algumas razões que passo a expor.

Primeiro, a própria Recorrente afirma que tais descontos decorriam de “acordos comerciais e são uma prática corriqueira” (há voluntariedade).

Segundo, a progressividade do desconto depende do aumento das vendas (evento futuro e incerto), o que impossibilita a Recorrente de precisar qual será o valor do desconto.

Terceiro, os descontos são passíveis de reversão dada a sua natureza progressiva (incerteza do acontecimento).

E quarto, o desconto de Rapel não carecia da ocorrência da própria venda, mas de aumento exponencial das vendas, ocasião que quanto maior as compras efetuadas pela adquirente, aqui Recorrente, maior seria o percentual de desconto destinado a ela (exige contraprestação). Tudo aqui demonstra que o desconto Rapel Comercial é CONDICIONAL.

De certo, a não caracterização dessas receitas como descontos incondicionais decorria do fato de que elas não eram formalizadas previamente ou no momento da aquisição da mercadoria para revenda, sendo dependentes da implementação de condições acertadas entre as partes.

De certo, a não caracterização dessas receitas como descontos incondicionais decorria do fato de que elas não eram formalizadas previamente ou no momento da aquisição da mercadoria para revenda, sendo dependentes da implementação de condições acertadas entre as partes.

É matéria pacífica, inclusive dentro deste Tribunal, que, apenas, os descontos incondicionais podem ser excluídos da base de cálculo das contribuições, tais descontos são aqueles concedidos na nota fiscal, os quais não dependem de qualquer evento futuro e incerto, situação essa não corresponde com os fatos nestes autos, pois os descontos promocionais da Recorrente não se tratam de acordos promocionais acertados com os fornecedores de mercadorias, mas são vinculados ao desempenho de vendas, à veiculação de propagandas, à alteração de preços do mercado ou a estratégias promocionais.

Sobretudo, os descontos promocionais praticados pela Recorrente não constaram das notas fiscais, ao contrário, do já decidido pela Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) no acórdão nº 9303-005.977, de 28/11/2017, da relatoria do ilustre Dr. Charles Mayer de Castro Souza, cuja ementa assim dispôs:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

Período de apuração: 28/02/1999 a 31/12/2002

BONIFICAÇÕES EM MERCADORIAS. COFINS

As bonificações concedidas em mercadorias configuram descontos incondicionais, podendo ser excluídas da receita bruta, para efeito de apuração da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep, apenas quando constarem da própria nota fiscal de venda dos bens e não dependerem de evento posterior à emissão desse documento. (g.n.)

No mesmo sentido, o acórdão nº 9303-007.403, de 18 de setembro de 2018, em que se consignou também o caráter não meramente financeiro dos descontos e bonificações, verbis:

DESCONTO INCONDICIONAL. CONCEITO.

Descontos incondicionais são parcelas redutoras do preço de vendas, apenas quando constarem da nota fiscal de venda dos bens ou da fatura de serviços, e não dependerem de evento posterior à emissão desses documentos.

RECEITA FINANCEIRA. CONCEITO.

Receita financeira é aquela decorrente de uma aplicação (lato sensu) financeira, sendo uma das formas o pagamento antecipado. Não se enquadram nesta categoria as decorrentes da atividade empresarial definida no objeto social da contribuinte, tais como os descontos e bonificações relativos ao comércio das mercadorias. (g.n.)

Aqui, entendo assistir razão a fiscalização, ratificada pelo julgador “*a quo*”, que os lançamentos supramencionados não são descontos incondicionais, posto que concedidos posteriormente à venda/faturamento, devendo ser contabilizados como receita.

Neste tópico recursal, também não há reforma a ser fazer.

4- Das Vendas Não Tributadas

4.1- Aquisições de bens sujeitos ao regime monofásico

A fiscalização apurou que não foram submetidos à tributação do PIS e da Cofins vendas de produtos que estariam sujeitas ao regime monofásico. Assim, apenas para exemplificar, não foram tributadas as vendas de aves natalinas e carnes assadas, quando a alíquota zero se destina apenas às carnes frescas, refrigeradas ou congeladas em estado natural, mesmo que salpicadas de sal (do Capítulo 2 da TIPI).

Ademais, não foram tributados os valores correspondentes a pão de queijo e pizzas pré-prontas, ao passo que a alíquota zero é apenas para pré-mistura pronta para fabricação de pão comum (da posição 1901.20.00) ou massas alimentícias, mesmo cozidas ou recheadas (do código 19.02).

Outrossim, não foram tributados os saneantes e desinfetantes de uso doméstico, ao passo que a alíquota zero foi estabelecida em lei de modo específico para defensivos agrícolas para controle de pragas. Não foram tributados os néctares de frutas e bebidas achocolatadas, quando estes são exceção à tributação monofásica que abrange as águas minerais e refrescos,

conforme a previsão legal. Os produtos e respectivas classificações estão descritos de modo minudente no relatório fiscal.

Os valores estão demonstrados nos anexos 18 (desinfetante, água sanitária, cappuccino, bebida a base de soja, inseticida, sanduíche preparado, chá mate, entre outros), 19 (jornais e periódicos submetidos ao regime cumulativo), e 20 (refrescos em pó) do relatório fiscal.

Todavia, nos termos do art. 3º, I, da Lei nº 10.833/2003 (ou seu equivalente da Lei nº 10.637/2002), de fato, existe vedação para tomada de crédito por lógica financeira, uma vez que o estabelecimento de regime monofásico indica uma etapa da cadeia e alíquota em que se dará toda a imposição tributária, em função de características peculiares do produto. Se for conferido crédito, toda a imposição tributária será revertida, uma vez que não haverá nova incidência.

Pois no regime monofásico de tributação não há previsão de restituição de tributos pagos na fase anterior/inicial da cadeia de comercialização dado que a incidência do imposto efetiva-se uma única vez e, em face dessa característica, não há previsão de fato gerador futuro e presumido.

Portanto, nego provimento a esse tópico recursal.

4.2- Do ICMS-Substituição Tributária/ST

A Fiscalização identificou que o contribuinte se apropriou de créditos da não cumulatividade sobre o valor total da aquisição de mercadorias que são sujeitas à substituição tributária. Ou seja, além do valor do item, foi incluído na base de cálculo dos créditos outras parcelas constantes das notas fiscais.

Relativamente a alguns fornecedores (Sony, LG e Samsung), o demonstrativo do contribuinte apresenta valores relevantes de “Outras Despesas”. Analisando o campo “Observações” das Nfe emitidas por esses fornecedores, verificou-se que parcela significativa dos valores indicados como “Outras Despesas” referia-se ao ICMS ST.

A Fiscalização, amparada no Parecer Normativo CST nº 77/1986, não acatou créditos sobre ICMS Substituição Tributária (ICMS-ST) sob o fundamento de que, em um regime não cumulativo, ressalvadas as hipóteses, expressamente, previstas na legislação, não se deviam admitir créditos sobre aquisições não tributadas na etapa anterior, como era o caso do ICMS-ST, que não se configurava receita tributável e se tratava de mera antecipação do imposto devido pelo contribuinte substituído.

Pois bem.

Como é sabido, nas operações de compra e venda com substituição tributária do ICMS, o comprador (substituído tributário) antecipa o pagamento do ICMS que será devido em

venda futura da mercadoria adquirida, sendo de responsabilidade do vendedor (substituto tributário) dessa mesma mercadoria a retenção e o recolhimento do imposto.

Por essa razão, o ICMS-ST não integra o custo da mercadoria para o comprador, por lógica, tal fato inviabiliza a apuração de crédito na operação dado que o valor correspondente não compõe a receita tributável pelas contribuições PIS/COFINS.

Esse é o entendimento que vem sendo adotado no CARF, conforme se pode extrair da ementa do acórdão nº 3201-004.389, de 24/10/2018, da relatoria do Ilustre Conselheiro Dr. Leonardo Vinícius Toledo de Andrade, verbis:

*Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social–
COFINS*

Período de apuração: 01/02/2014 a 31/12/2015

*COFINS. PIS. NÃO CUMULATIVIDADE. ICMS-ST. CRÉDITO.
IMPOSSIBILIDADE.*

*O ICMS-ST não dá direito a crédito para o adquirente por não
constituir custo de aquisição, mas uma antecipação do imposto
devido pelo substituído na saída.*

Aqui, também nego provimento a esse tópico recursal.

4.3- Da exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições

A Recorrente pleiteia a exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições PIS/Cofins, para defesa de seu direito líquido e certo, impetrou o Mandado de Segurança nº. 0008773-81.2007.4.04.7100.

Neste tópico alega o julgador de piso que não havia litígio instaurado sobre os valores de ICMS na base de cálculo do PIS e da Cofins.

Trata-se aqui de processo de auto de infração decorrente de uma série de irregularidades constatadas na apuração do contribuinte que resultaram no lançamento das contribuições.

Apropriação de créditos de ICMS não foram objeto de glosa.

Eventual restituição, no caso de se dar por via administrativa, poderá ser requerida em procedimento próprio.

Possuindo, o contribuinte, ação judicial, poderá ser feita compensação, na esfera administrativa, ou optar pela execução judicial de seu direito.

O que não pode é suscitar tal matéria nesses autos, que não tratam da mesma.

Neste tópico, ratifico o entendimento do julgador de piso, e voto por não conhecer do presente tópico recursal.

Logo, não se conhece dessa parte do recurso.

5- Dos Ajustes na EFD- objeto da primeira diligência

Neste ponto, a lide cinge-se à questões de fato referentes à vendas não tributadas e ajustes efetuados na EFD-Contribuições.

Em sua Impugnação, a Recorrente alega que, por problemas técnicos de migração do sistema por ela utilizado para a Escrituração Fiscal Digital (EFD), utilizara uma planilha à parte para incluir receitas tributadas e os créditos respectivos que não constaram da apuração das contribuições na EFD.

Alega a Recorrente que os valores cobrados a título de “vendas não tributadas” teriam sido objeto dos “ajustes”, afirma que parte das vendas apontadas como “não tributadas”, na verdade, foram tributadas porque foram submetidas a ajustes. Por sua vez, o julgador de piso entendeu não haver duplicidade de imposição.

Alega ainda, que uma série de itens objeto do lançamento como “não tributados” em relação aos quais as compras gerariam créditos, porém, estes não estão na EFD, e, nem foram considerados pela fiscalização. Insiste que esses arquivos sequer foram analisados pelo acórdão recorrido.

Alega ainda, a Recorrente:

Em janeiro/2013 os ajustes de redução de débito foram lançados na EFD a menor. E o pior, na resposta ao TIF 13 a explicação foi equivocada.

De fato, a apuração correta está no arquivo não paginável anexo (doc. 03). No EFD consta um ajuste de R\$ 4.231.290,17, mas o correto seria R\$ 5.870.432,25. E o detalhamento está justificado no mesmo arquivo não paginável: corresponde

(i) a devolução de vendas e desistência de mercadoria não informada no valor de R\$ 5.249.099,62 (valor esse que está devidamente contabilizado e não aparece nos registros M105 e M505) e (ii) a receitas financeiras tributadas indevidamente.

Especificamente em relação às receitas financeiras, a fiscalização aduz que não houve tributação no bloco F, mas, nesse aspecto, equivoca-se: no arquivo não paginável é possível verificar os prints das telas do registro F100 e dele é possível extrair que embora o CST esteja 06 (operação tributável à alíquotazero) e a alíquota esteja realmente zero, foram preenchidos, por equívoco, os campos “valor do PIS” e “valor da COFINS”. Isso resultou na tributação desses valores. Daí a razão do ajuste de redução de débito.

Em relação ao ajuste de acréscimo de débito, também houve um equívoco no valor apontado na EFD. No mesmo arquivo não paginável é possível extrair que no EFD consta um ajuste de R\$ 3.147.135,98, mas o valor correto seria R\$ 1.227.673,09, de forma que foi apontado na EFD um ajuste de acréscimo de débito a maior em R\$ 1.919.462,89.

*Vale registrar que a fiscalização justifica a manutenção do ajuste de acréscimo de débito no fato de as vendas de três filiais não terem sido alimentadas na EFD. Acontece que o PIS/COFINS das vendas dessas lojas que não subiram para a EFD totalizam R\$ 594.931,71 (**doc. 04**) e já compõem os R\$ 1.227.673,09.*

Ultrapassada a análise dos ajustes, é possível extrair, do mesmo arquivo não paginável em que foram identificados os ajustes, que é possível um ajuste adicional de redução de débito de R\$ 3.558.604,97. Esse valor é suficiente para sanear os valores apurados pela fiscalização como “Vendas Não Tributadas” (Item 4 e Anexo 18 do Relatório de Ação Fiscal), “Vendas Refresco em Pó” (Item 4 e Anexo 20 do Relatório de Ação Fiscal) e “Crédito Indevido” (Item 5 e Anexo 22 do Relatório de Ação Fiscal), confirmando a assertiva da impugnação de que os ajustes resolveram as infrações apuradas nos dois tópicos aqui tratados.

*Em **fevereiro/2013** os ajustes de redução de débito foram lançados na EFD a menor. E o pior, na resposta ao TIF 13 a explicação foi equivocada.*

*De fato, a apuração correta está no arquivo não paginável anexo (**doc. 05**). No EFD consta um ajuste de R\$ 4.623.610,69, mas o correto seria R\$ 6.905.234,07. E o detalhamento está justificado no mesmo arquivo não paginável: corresponde*

(i) a devolução de vendas e desistência de mercadorias⁵ não informada no valor de R\$ 5.136.388,80 (valor esse que está devidamente contabilizado e não aparece nos registros M105 e M505), (ii) a receitas financeiras tributadas indevidamente e (iii) combustível tributado indevidamente (já reconhecido pela fiscalização).

Especificamente em relação às receitas financeiras, a fiscalização aduz que não houve tributação no bloco F, mas, nesse aspecto, equivoca-se: no arquivo não paginável é possível verificar os prints das telas do registro F100 e dele é possível extrair que embora o CST esteja 06 (operação tributável à alíquota zero) e a alíquota esteja realmente zero, foram preenchidos, por equívoco, os campos “valor do PIS” e “valor da COFINS”. Isso resultou na tributação desses valores. Daí a razão do ajuste de redução de débito.

Em relação ao ajuste de acréscimo de débito, também houve um equívoco no valor apontado na EFD. No mesmo arquivo não paginável é possível extrair que no EFD consta um ajuste de R\$ 3.537.876,75, mas o valor correto seria R\$ 1.017.868,46 (devolução de compras já apurada pela fiscalização + vendas das lojas convertidas que não foram

alimentadas na EFD), de forma que foi apontado na EFD um ajuste de acréscimo de débito a maior em R\$ 2.520.008,29.

Vale registrar que a fiscalização, diferentemente do mês anterior, não aponta o acréscimo de débito em relação às vendas das filiais não sido alimentadas na EFD, mas tal situação também ocorreu neste mês. O PIS/COFINS das vendas dessas lojas que não subiram para a EFD totaliza R\$ 496.901,21 (**doc. 06**) e já compõem os R\$ 1.017.868,46.

Ultrapassada a análise dos ajustes, é possível extrair, do mesmo arquivo não paginável em que foram identificados os ajustes, que é possível um ajuste adicional de redução de débito de R\$ 4.801.631,67. Esse valor é suficiente para sanear os valores apurados pela fiscalização como “Vendas Não Tributadas” (Item 4 e Anexo 18 do Relatório de Ação Fiscal), “Vendas Refresco em Pó” (Item 4 e Anexo 20 do Relatório de Ação Fiscal) e “Crédito Indevido” (Item 5 e Anexo 22 do Relatório de Ação Fiscal) e “Ajustes de Redução de Crédito (Item 7.2.1 do Relatório de Ação Fiscal), confirmando a assertiva da impugnação de que os ajustes resolveram as infrações apuradas nos dois tópicos aqui tratados.

Em **março/2013** os ajustes de redução de débito foram lançados na EFD a menor. E o pior, na resposta ao TIF 13 a explicação foi equivocada.

De fato, a apuração correta está no arquivo não paginável anexo (**doc. 07**). No EFD consta um ajuste de redução de débito de R\$ 2.869.508,30, mas o correto seria R\$ 7.606.195,56. E o detalhamento está justificado no mesmo arquivo não paginável: corresponde (i) a devolução de vendas e desistência de mercadorias não informada no valor de R\$ 5.607.990,72 (valor esse que está devidamente contabilizado e não aparece nos registros M105 e M505), (ii) a receitas financeiras tributadas indevidamente no valor de R\$ 153.635,51 e (iii) combustível tributado indevidamente (já reconhecido pela fiscalização).

Especificamente em relação às receitas financeiras, a fiscalização aduz que não houve tributação no bloco F, mas, nesse aspecto, equivoca-se: no arquivo não paginável é possível verificar os prints das telas do registro F100 e dele é possível extrair que embora o CST esteja 06 (operação tributável à alíquota zero) e a alíquota esteja realmente zero, foram preenchidos, por equívoco, os campos “valor do PIS” e “valor da COFINS”. Isso resultou na tributação desses valores. Daí a razão do ajuste de redução de débito.

Em relação ao ajuste de acréscimo de débito, também houve um equívoco no valor apontado na EFD. No mesmo arquivo não paginável é possível extrair que no EFD consta um ajuste de R\$ 2.512.952,03, mas o valor correto seria R\$ 613.740,76 (devolução de compras já apurada pela fiscalização), de forma que foi apontado na EFD um ajuste de acréscimo de débito a maior em R\$ 1.899.211,27.

Ultrapassada a análise dos ajustes, é possível extrair, do mesmo arquivo

não paginável em que foram identificados os ajustes, que é possível um ajuste adicional de redução de débito de R\$ 6.635.898,53. Esse valor é suficiente para sanear os valores apurados pela fiscalização como “Vendas Não Tributadas” (Item 4 e Anexo 18 do Relatório de Ação Fiscal), “Vendas Refresco em Pó” (Item 4 e Anexo 20 do Relatório de Ação Fiscal) e “Crédito Indevido” (Item 5 e Anexo 22 do Relatório de Ação Fiscal) e “Ajustes de Crédito (Item 7.3.1 do Relatório de Ação Fiscal), confirmando a assertiva da impugnação de que os ajustes resolveram as infrações apuradas nos dois tópicos aqui tratados.

*Em **abril/2013** os ajustes de redução de débito foram lançados na EFD a menor. E o pior, na resposta ao TIF 13 a explicação foi equivocada.*

*De fato, a apuração correta está no arquivo não paginável anexo (**doc. 08**). No EFD consta um ajuste de redução de débito de R\$ 2.503.689,56, mas o correto seria R\$ 6.989.885,88. E o detalhamento está justificado no mesmo arquivo não paginável: corresponde (i) a devolução de vendas e desistência de mercadorias não informada no valor de R\$ 5.115.134,44 (valor esse que está devidamente contabilizado e não aparece nos registros M105 e M505), (ii) a receitas financeiras tributadas indevidamente no valor de R\$ 165.713,56 e (iii) combustível tributado indevidamente no valor de R\$ 1.709.037,88.*

Especificamente em relação às receitas financeiras, a fiscalização aduz que não houve tributação no bloco F, mas, nesse aspecto, equivoca-se: no arquivo não paginável é possível verificar os prints das telas do registro F100 e dele é possível extrair que embora o CST esteja 06 (operação tributável à alíquota zero) e a alíquota esteja realmente zero, foram preenchidos, por equívoco, os campos “valor do PIS” e “valor da COFINS”. Isso resultou na tributação desses valores. Daí a razão do ajuste de redução de débito.

Em relação ao ajuste de acréscimo de débito, também houve um equívoco no valor apontado na EFD. No mesmo arquivo não paginável é possível extrair que no EFD consta um ajuste de R\$ 2.515.151,08, mas o valor correto seria R\$ 882.884,06 (devolução de compras já apurada pela fiscalização), de forma que foi apontado na EFD um ajuste de acréscimo de débito a maior em R\$ 1.632.267,02.

Ultrapassada a análise dos ajustes, é possível extrair, do mesmo arquivo não paginável em que foram identificados os ajustes, que é possível um ajuste adicional de redução de débito de R\$ 6.118.463,34. Esse valor é suficiente para sanear os valores apurados pela fiscalização como “Vendas Não Tributadas” (Item 4 e Anexo 18 do Relatório de Ação Fiscal), “Vendas Refresco em Pó” (Item 4 e Anexo 20 do Relatório de Ação Fiscal) e “Crédito Indevido” (Item 5 e Anexo 22 do Relatório de Ação Fiscal) e “Ajustes de Crédito (Item 7.3.1 do Relatório de Ação Fiscal), confirmando a assertiva da impugnação de que os ajustes resolveram as infrações apuradas nos dois tópicos aqui tratados.

Em junho/2013 os ajustes de redução de débito foram lançados na EFD a menor. E o pior, na resposta ao TIF 13 a explicação foi equivocada.

De fato, a apuração correta está no arquivo não paginável anexo (doc. 09). No EFD consta um ajuste de R\$ 5.805.345,61, mas o correto seria R\$ 7.464.225,58. E o detalhamento está justificado no mesmo arquivo não paginável: corresponde

(i) a devolução de vendas e desistência de mercadorias⁸ não informada no valor de R\$ 5.464.328,22 (valor esse que está devidamente contabilizado e não aparece nos registros M105 e M505), (ii) a receitas financeiras tributadas indevidamente (R\$ 142.026,16) e (iii) combustível tributado indevidamente (R\$1.857.871,20).

Especificamente em relação às receitas financeiras, a fiscalização aduz que não houve tributação no bloco F, mas, nesse aspecto, equivoca-se: no arquivo não paginável é possível verificar os prints das telas do registro F100 e dele é possível extrair que embora o CST esteja 06 (operação tributável à alíquotazero) e a alíquota esteja realmente zero, foram preenchidos, por equívoco, os campos “valor do PIS” e “valor da COFINS”. Isso resultou na tributação desses valores. Daí a razão do ajuste de redução de débito.

Em relação ao ajuste de redução de débito relativo às operações de venda de combustível indevidamente tributadas (regime monofásico), a Recorrente informa que o valor do ajuste é de R\$ 1.857.871,20 informado e provado a fiscalização quando da resposta ao TIF13. Todavia, só foi reconhecido pela fiscalização o valor de R\$ 1.375.215,78, sem explicação, por ter unicamente efetuado uma “conta de chegada” em sua conclusão (incorrendo, inclusive, em cerceamento do direito de defesa por vício de motivação).

No tocante ao ajuste de acréscimo de débito, também houve um equívoco no valor apontado na EFD. No mesmo arquivo não paginável é possível extrair que no EFD consta um ajuste de R\$ 1.820.507,62, mas o valor correto seria R\$ 482.655,47 (devolução de compras já apurada pela fiscalização), de forma que foi apontado na EFD um ajuste de acréscimo de débito a maior em R\$ 1.337.852,15.

Ultrapassada a análise dos ajustes, é possível extrair, do mesmo arquivo não paginável em que foram identificados os ajustes, que é possível um ajuste adicional de redução de débito de R\$ 2.996.732,12. Esse valor é suficiente para sanear os valores apurados pela fiscalização como “Vendas Não Tributadas” (Item 4 e Anexo 18 do Relatório de Ação Fiscal), “Vendas Refresco em Pó” (Item 4 e Anexo 20 do Relatório de Ação Fiscal) e “Crédito Indevido” (Item 5 e Anexo 22 do Relatório de Ação Fiscal) e “Ajustes de Redução de Crédito (Item 7.2.1 do Relatório de Ação Fiscal), confirmando a assertiva da impugnação de que os ajustes resolveram as infrações apuradas nos dois tópicos aqui tratados.

Ou seja, tem-se, neste ponto, um erro de concepção no lançamento

fiscal, já quenão é possível falar em “vendas não tributadas” na medida em que o levantamento tem por base a EFD que, reitera-se, está repleta de inconsistências. Toda a distorção da EFD foi corrigida nos ajustes. Então, eventual lançamento deve se restringir a estes. Por isso, em relação às “vendas não tributadas” é imperioso o cancelamento do Auto de Infração.

Se assim não fosse, seria necessário, do valor apurado, aproveitar os créditos tal como foi feito em diligência na segunda autuação (no presente caso tem-se até um problema de nulidade, na medida em que a decisão recorrida sequer analisa este ponto).

Finalmente, e ainda em linha com a verdade material, foi demonstrada a regularidade dos ajustes efetuados (que tinham por objetivo corrigir as distorções da EFD para adequar à apuração correta do PIS/COFINS, equivalente aos tributos pagos).

Logo, as infrações são totalmente improcedentes.

Daí, para o deslinde do feito, esta Turma, em 28 de janeiro de 2020, decidiu por converter o julgamento em diligência através do acórdão nº 3301-001.398, sob relatoria do Insigne Conselheiro Dr. Valcir Gassen, determinando à Unidade de Origem a análise das alegações de erros na EFD-Contribuições alegados pela Recorrente em relação aos meses de janeiro, fevereiro, março, abril e junho de 2013.

A diligência foi realizada, a qual se estendeu por quase dois anos em consequência dos sucessivos pedidos de prorrogação de prazo feitos pelo contribuinte, passaram de 20 concessões de prorrogações solicitados pela Recorrente, mesmo assim, constatou a Fiscalização que a Recorrente não possuía os esclarecimentos acerca das informações prestadas na EFD/Contribuições.

Ao analisar as alegações de erros na EFD-Contribuições ficou constatado o seguinte:

5.1- Janeiro de 2013

5.1.1- Ajustes de Redução de Débito – janeiro/2013

a) Devoluções de vendas:

Respondeu a Fiscalização que o crédito é devido exclusivamente em relação às devoluções de vendas que foram tributadas. As vendas canceladas simplesmente não integraram a base de cálculo das contribuições, já que se trata de exclusão prevista no art. 1º, § 3º, inciso V-a, da Lei nº 10.833/03 com redação análoga na Lei nº 10.637/02 (e-fls 3856 e ss).

O documento de suporte de uma devolução de venda é a Nota Fiscal de Entrada emitida pelo próprio contribuinte (com o devido acompanhamento de documentação comprobatória) ou, quando cabível, a Nota de Devolução de Compra emitida por cliente pessoa

jurídica.

Entretanto, salientou que os valores pleiteados pelo contribuinte a título de Devoluções de Vendas causam estranheza já que superam a marca dos 5% das vendas, proporção que não é factível com a realidade do seu segmento. Analisando as Nfe existentes no SPED (tanto as Nfe- Entrada emitidas pelo contribuinte, e, residualmente, Nfe de Devolução de compra emitidas por seus clientes), verificamos que os valores contabilizados a débito da conta de Resultado “Devoluções de Venda”, são significativamente superiores aos efetivamente comprovados por Notas Fiscais. A Fiscalização deixa de realizar procedimentos adicionais para verificação do impacto dessa irregularidade na apuração do IR e da CSLL, já que está decaído o direito do Fisco de efetuar lançamentos de ofício em relação àqueles tributos. Em sua defesa, a Recorrente alega que as diferenças encontradas pela fiscalização, dizem respeito à bonificações, e insurge-se a não apuração em pormenores destas diferenças, mesmo que já decaído o período em comento.

Adicionalmente, a Fiscalização analisou as notas fiscais com CFOP indicativos de Devolução de Venda (notas de entrada emitidas pela própria fiscalizada) e, residualmente, Devolução de Compra (emitidas por seus clientes) obtidas nos sistemas internos da RFB. Estão sendo concedidos créditos exclusivamente daquelas operações que foram tributadas na venda (voluntariamente ou por meio do Auto de Infração). É importante ressaltar que parcela significativa dessas vendas não havia sido tributada, principalmente em razão de serem itens tributados à alíquota zero ou sujeitas ao regime monofásico. Inclui-se aí os itens beneficiados pela chamada MP do Bem (artigos de informática e smartphones), cuja venda foi feita à alíquota zero.

Sendo que, no Anexo I, demonstra as operações cujo crédito está sendo concedido. Após a linha de totalização, apontando os valores já informados na EFD a título de devolução de vendas e a diferença que será objeto de crédito de ofício (quando favorável ao contribuinte) ou glosado de forma a reduzir o total de créditos concedidos no âmbito da diligência.

Finalmente, cabe referir que o Contribuinte já informou no Bloco C da EFD operações de Devoluções de Venda (ver totalizações nos blocos M 505 e M105). E também nos Ajustes de Acréscimo de Crédito (M510 e M110) informou R\$ 65.729,47 de PIS/Pasep e R\$ 298.393,49 de Cofins a título de Devolução de Vendas. A demonstração dos valores está no Anexo I deste Relatório.

b) Receitas Financeiras indevidamente tributadas:

O contribuinte alega que, embora tenha informado o CST 6 indicativo de receita não tributada, digitou equivocadamente o valor da Cofins e do PIS/Pasep e, por isso, a receita foi efetivamente tributada.

A fiscalização apresentou que relativo ao mês de janeiro/2013, o valor que foi calculado pelo PGD EFD-Contribuições (com pequena diferença de R\$ 240,00, provavelmente por alguma questão de arredondamento interno do programa.

Assim, as receitas informadas com CST 6 (Alíquota zero), ainda que tenham sido informados os valores dos tributos (R\$ 510.500,33 de COFINS conforme Figura 1), não sensibilizam a apuração, já que esses valores não são somados aos valores tributados (conforme detalhado na Tabela 1 e comprovados nas Figuras 2 e 3). Deixou-se de fazer o ajuste pleiteado pelo contribuinte.

c) Ajustes de Acréscimo de Débito – jan-2013

A diligência não encontrou alteração a ser considerada relativa aos Ajustes de Acréscimo de Débito, bem como, não houve a apresentação de qualquer ajuste de Acréscimo de Débito para corrigir as Vendas Não Tributadas que estão sendo objeto de lançamento de ofício.

5.2. Dos Ajustes de fevereiro/2013

5.2.1 Ajustes de Acréscimo de Débito – fevereiro/2013

a) Vendas tributadas de Lojas não convertidas:

O contribuinte informa que deixou de tributar as vendas de três lojas não convertidas cujos dados “deixaram de subir para a EFD”. Informa ainda que essas operações não haviam sido informadas durante o curso da fiscalização e portanto, não foram consideradas na determinação do valor dos Ajustes corretos de Acréscimo de Débito.

Quando o contribuinte afirma em seu Recurso Voluntário que o Ajuste de Acréscimo de Débito estava errado na EFD (cita expressamente o valor de R\$ 3.537.876,75 referente a Devolução de Compras), afirma o relatório que tal informação não traz nenhuma novidade, pois a Fiscalização já não havia considerado a totalidade desse valor. Apenas o valor comprovado, tanto que (ver item 7.2.2 do RAF original) concedeu de ofício redução de débito da diferença de R\$ 25.856,77 de PIS/Pasep e R\$ 119.097,81 de Cofins (considerando o valor líquido comprovado dos Ajustes de Acréscimo e Redução de Débito).

E quanto as novas informações apresentadas relativas às 3 Lojas que não haviam alimentado a EFD, a fiscalização afirma que a Recorrente deverá efetuar Ajuste Adicional de Acréscimo de Débito de R\$ 410.215,92 de Cofins e R\$ 89.046,20 de PIS/Pasep que deverão ser acrescidos aos Ajustes de Acréscimo de débito.

Assim, não há nenhuma alteração a ser considerada relativa aos Ajustes de Acréscimo de Débito. Importante ainda ressaltar que não houve a apresentação de qualquer ajuste de Acréscimo de Débito para corrigir as Vendas Não Tributadas que estão sendo objeto de lançamento de ofício. Assim, comprova-se que não é verdadeira a alegação do contribuinte de que teria corrigido aquela irregularidade mediante Ajustes.

5.2.2 Ajustes de Redução de Débito – fev/2013

Em relação a esse item, a Recorrente alega o acréscimo do Reajuste de Redução de Débito em razão de duas situações.

a)Devoluções de venda

Nessa questão valem todos os comentários já referidos no mês de janeiro. Objetivamente em relação aos valores, a situação está demonstrada no Anexo I do Relatório Fiscal.

b) Receitas Financeiras com CST 06 no Bloco F

O contribuinte argumenta que, por equívoco, digitou o valor do PIS/Pasep e Cofins nas Receitas Financeiras informadas no Bloco F com CST 6 (Alíquota zero).

Como já demonstrado, mesmo tendo digitado o valor de PIS/Pasep e Cofins, as operações com CST 06 não são incluídas no cálculo das contribuições devidas. Assim, demonstrando-se incabível o Ajuste pretendido.

5.3- Ajustes de março de 2013**5.3.1- Ajustes de Acréscimo de Débito**

Em relação a esse item, o Recurso Voluntário não traz qualquer novidade em relação ao Auto de Infração. Reconhece como correto os Ajustes relativos à Devolução de Compras considerados pela Fiscalização (que foram bem inferiores ao informado em EFD).

A própria Fiscalização reconheceu (e concedeu de ofício) no Auto de Infração um ajuste adicional de redução de débito no montante de R\$ 878.719,32 (1.230.829,17-352.109,85), correspondente a R\$ 721.974,79 de Cofins e R\$ 156.744,53 de PIS/Pasep, relativo ao valor líquido dos Ajustes (Acréscimo de Débito – Redução de Débito) – ver item 7.3 do RAF original.

5.3.2 Ajustes de Redução de Débito – mar/2013

Em relação a esse item o Contribuinte solicita Redução de Débito adicional relativa às seguintes questões:

a) Devoluções de venda

Nessa questão valem todos os comentários já referidos no mês de janeiro. Objetivamente em relação aos valores, a situação está demonstrada no Anexo I do Relatório.

b) Receitas Financeiras com CST 06 no Bloco F

A Recorrente alega, que equívoco, digitou o valor do PIS/Pasep e Cofins nas Receitas Financeiras informadas no Bloco F com CST 6 (Alíquota zero).

Como já demonstrado, mesmo tendo digitado o valor de PIS/Pasep e Cofins, as operações com CST 06 não são incluídas no cálculo das contribuições devidas. Assim, a diligência demonstrou incabível o Ajuste pretendido.

5.4 Ajustes de abril de 2013**5.4.1 Ajustes de Redução de Débito – abr/2013**

Em relação a esse item o Contribuinte solicita Redução de Débito adicional relativa às seguintes questões:

a)Devoluções de venda

Nessa questão valem todos os comentários já referidos no mês de janeiro. Objetivamente em relação aos valores, a situação está demonstrada no Anexo I do Relatório.

b)Receitas Financeiras com CST 06 no Bloco F

O contribuinte argumenta que, por equívoco, digitou o valor do PIS/Pasep e Cofins nas Receitas Financeiras informadas no Bloco F com CST 6 (Alíquota zero).

Como já demonstrado, mesmo tendo digitado o valor de PIS/Pasep e Cofins, as operações com CST 06 não são incluídas no cálculo das contribuições devidas. Assim, incabível o Ajuste pretendido.

c)Vendas de combustíveis indevidamente tributadas

O contribuinte alega ainda que tributou indevidamente os combustíveis e que faz jus a um ajuste adicional de R\$ 1.709.037,88 (PIS + Cofins somados).

O valor efetivamente corresponde à alíquota conjunta de 9,25% sobre as vendas de combustíveis no período. Entretanto a diligência não demonstrou que tais valores foram tributados. De fato, relativamente a abril de 2013 o contribuinte substituiu a apuração informada na EFD por um arquivo (ver fl. 2723 do processo). Tanto que relativamente a esse mês foi elaborado um Anexo específico (Anexo 30, incluído na análise dos Ajustes) segregado do apurado para os demais meses (Anexo 18)

5.4.2 Ajustes de Acréscimo de Débito – abr-13

Em relação aos Acréscimos de Débito, apontou a diligência que valor das devoluções de compras pleiteado pelo contribuinte é exatamente igual ao utilizado pela Fiscalização. Os demais Ajustes de Acréscimo de Débito são relativos ao Anexo 30 que discrimina as vendas não tributadas indevidamente no arquivo do sistema fiscal que substituiu a EFD – por isso não está sendo cobrado o mês de abril no Anexo 18.

5.5- Ajustes de junho/2013**5.5.1 Ajustes de redução de débito jun/2013**

Em relação a esse item, o contribuinte solicita o acréscimo do Reajuste de Redução de Débito em razão de três situações.

a)Devoluções de venda

Nessa questão valem todos os comentários já referidos no mês de janeiro. Objetivamente em relação aos valores, a situação está demonstrada no Anexo I do Relatório.

b)Receitas Financeiras com CST 06 no Bloco F

O contribuinte argumenta que, por equívoco, digitou o valor do PIS/Pasep e Cofins nas Receitas Financeiras informadas no Bloco F com CST 6 (Alíquota zero), entretanto, a diligência

constatou que as operações com CST 06 não são incluídas no cálculo das contribuições devidas. Assim, incabível o Ajuste pretendido.

c) Tributação Indevida de Combustíveis

Esse item já havia sido apresentado em resposta ao TIF 13 (fl. 2707) e foi aceito integralmente pela Fiscalização já estando computado no cálculo do Auto de Infração, pelo que não há qualquer alteração a ser feita.

Ou seja, a Fiscalização utilizou-se dos próprios valores apresentados pelo contribuinte no arquivo de fl. 2707 e aceitou integralmente (já no Auto de Infração) o Ajuste de redução de débito referente às vendas de combustíveis tributadas indevidamente, não cabendo nenhum ajuste adicional a ser feito.

Oportunamente, a Recorrente manifestou-se a respeito da diligência, dando parcial anuência quanto aos resultados dela, a Recorrente se manifestou parcialmente de acordo com a diligência, na parte em que se acataram os ajustes na EFD-Contribuições.

Por outro lado, discordou quanto aos valores de desistências de mercadorias, como passamos a expor.

5.6- Das desistências de mercadorias- objeto da segunda diligência

Dos trabalhos diligenciais, a Recorrente afirma que não foram analisadas as desistências de mercadorias (desistência ocorrida no próprio cupom, no ato da venda) que a Requerente mencionou no seu recurso. Tratou-se, no recurso, de duas coisas: as devoluções (que estão no item anterior e as desistências de mercadorias (que estão neste item). São situações distintas (tratadas, inclusive, em contas contábeis distintas) que igualmente repercutiram positivamente na base de cálculo do PIS/COFINS e que, por isso mesmo, devem ser expurgadas.

Por estas razões, esta Turma decidiu converter o julgamento em diligência através do acórdão nº 3301-001.831, proferido em 22 de março de 2023, para que fosse feita a análise das alegações quanto aos erros na EFD-Contribuições, especificamente, quanto à desistência de mercadorias.

5.6.1- Das desistências de mercadorias

Quanto às devoluções de vendas e desistências de mercadorias, alegava a Recorrente, em seu Recurso Voluntário, que as desistências de mercadorias (que ocorrem no próprio cupom) foram contabilizadas, todavia, não foram incluídas na EFD-C, por erro dela e nem consideradas no lançamento de ofício pela fiscalização.

Em sede da segunda diligência fiscal, para atender essa Resolução do CARF, a fiscalização intimou a autuada, para:

1 – INFORMAR em que documento/página(s) do presente processo, no curso da ação fiscal iniciada em julho de 2016 que culminou com lavratura de auto de infração em janeiro de 2018, foi solicitado o afastamento da

base de cálculo da apuração dos tributos PIS e Cofins dessas desistências de venda com valores individuais, mensais ou totais informados;

2 – DESCREVER de que forma essas desistências de vendas (no próprio cupom) são registradas, informando se há um tipo ou descrição de operação para sua caracterização e se essa forma de caracterização é a mesma usada em todos os estabelecimentos no período em questão, anexando uma cópia de documento fiscal com uma desistência de vendas registrada como exemplo;

3– APRESENTAR planilha eletrônica (.xls), discriminada com todos os valores de desistências de vendas tributas pelo PIS e Cofins (no próprio cupom) que não teriam sido consideradas pela fiscalização, contendo as seguintes informações:

- a) mês escrituração dessas receitas na EFD Contribuições,*
- b) bloco de escrituração desses valores na EFD Contribuições,*
- c) dia de emissão documento fiscal,*
- d) estabelecimento emissor,*
- e) unidade da federação (UF) do estabelecimento emissor,*
- f) tipo de documento fiscal (NFe, cupom fiscal, NFC-e),*
- g) número do documento fiscal,*
- h) chave eletrônica do documento fiscal,*
- i) código CFOP,*
- j) código NCM da mercadoria,*
- k) descrição da mercadoria,*
- l) valor total do documento fiscal,*
- m) valor da desistência de vendas considerada pelo contribuinte no documento fiscal,*
- n) alíquotas de PIS e Cofins aplicadas,*
- o) rubrica contábil da receita escriturada na ECD,*
- p) mês de escrituração desses documentos fiscais na EFD ICMS IPI,*
- q) bloco de escrituração desses documentos fiscais na EFD ICMS IPI,*
- r) modelo equipamento ECF do registro desses cupons fiscais,*
- s) número série equipamento ECF do registro desses cupons fiscais,*

t) número caixa do equipamento ECF do registro desses cupons fiscais,

Após sucessivas prorrogações de prazos, os resultados da diligência foram os seguintes (e-fls. 6778):

Na análise da Impugnação e do Recurso Voluntário, se verifica que a autuada reconhece que, durante o curso do procedimento fiscal, apresentou explicações equivocadas a respeito das diferenças no bloco de ajustes da EFD Contribuições (resposta ao TIF13), mas que esse erro foi corrigido pelas explicações e documentos adicionais apresentados no Recurso Voluntário (fls.3470/3737).

Com relação aos valores mensais que a autuada quer sejam excluídos, não foram explicitamente listados na resposta à intimação. Mas de acordo com o texto acima transcrito, foram localizados arquivos não pagináveis mencionados no Recurso Voluntário “DOC 3, 5, 7, 8 E 9”, capeados pelo documento da folha nº 3733 do presente processo.

Foram anexadas planilhas, uma para cada mês de janeiro a junho de 2013, com exceção do mês de maio de 2013, para o qual não há planilha. Em cada uma dessas planilhas existe a aba “RESUMO”, nessa aba existe uma linha com “DESISTENCIA DE MERCADORIAS”. A fiscalização está supondo que sejam esses valores mensais que a autuada quer ver deduzidos dos valores de débitos tributários apurados no auto de infração, uma vez que esses valores somados aos constantes da linha “DEVOLUÇÃO DE VENDAS NÃO INFORMADA” perfazem o total mensal indicado no Recurso Voluntário, cujo texto foi transcrito pela autuada em sua resposta nas folhas 6.689 a 6.690 e neste Relatório, conforme quadro abaixo com dados extraídos dos arquivos não pagináveis “DOC 3, 5, 7,8 E 9”.

Mês/ano	“Desistência mercadorias”	“Devoluções de vendas não informadas”	Total apresentado Recurso Voluntário (fls.3506/3512)
Jan/13	3.370.944,75	1.878.154,86	5.249.099,62
Fev/13	3.322.219,31	1.81.169,49	5.136.388,80
Mar/13	3.477.142,83	2.130.847,29	5.607.990,12
Abr/13	3.231.797,48	1.883.336,96	5.115.134,44
Mai/13	Não há planilha	Não há planilha	Não há planilha
Jun/13	3.217.179,14	2.247.149,09	5.464.328,22

Prosseguindo com a análise das planilhas apresentadas, pode ser constatado que o valor apresentado mensalmente é o resultado do valor total da conta contábil “30101 Desistência de mercadorias” da “aba Apuração” multiplicado por 9,25%, ou seja, é um valor total que engloba PIS e Cofins sobre o total da rubrica contábil, conforme demonstrado abaixo. Os valores informados nas planilhas como desistência de mercadorias, são os saldos mensais contábeis encontrados na Escrituração contábil digital-ECD, cujo extrato razão desses meses está anexo na forma de arquivo não paginável “Extrato Razão Desistência mercadorias”.

Mês/ Ano EFD-C	Total ECD rubrica "301001 Desistencia mercadorias"	PIS s/ desistências 1,65%	Cofins s/ desistências 7,6%	Soma PIS e Cofins	Valor "aba Resumo – Desistencias compras"
jan/13	36.442.645,99	601.303,66	2.769.641,10	3.370.944,75	3.370.944,75
fev/13	35.915.884,43	592.612,09	2.729.607,22	3.322.219,31	3.231.797,48
mar/13	37.590.733,29	620.247,10	2.856.895,73	3.477.142,83	3.477.142,83
abr/13	34.938.351,14	576.482,79	2.655.314,69	3.231.797,48	3.231.797,48
jun/13	34.780.315,01	573.875,20	2.643.303,94	3.217.179,14	3.217.179,14

O contribuinte insiste na alegação de que já foram apresentados elementos suficientes para comprovar que a totalidade dos valores apurados de PIS e Cofins por ele nos demonstrativo anexos ao Recurso Voluntário sobre a rubrica contábil 301001 Desistências de compras devem ser consideradas como dedução dos valores apurados de ofício no auto de infração, tendo em vista que eles não foram, por ele, escrituradas corretamente nas EFD Contribuições à época dos fatos.

A atuada não está levando em consideração que ela é uma empresa que atua principalmente no ramo de comércio varejista de gêneros alimentícios, utilidades domésticas e mercadorias diversas (supermercados). As atividades comerciais por ela exercida possuem uma variedade muito de grande de produtos que não se submetem a tributação das contribuições para o PIS e Cofins, à época dos fatos, tais como, hortifrutigranjeiros, carnes, açúcar, margarina, queijos, arroz, feijão, entre outros, além de equipamentos de informática e tributação diferenciada, como no caso dos combustíveis.

Os lançamentos contábeis da rubrica 301001

Desistência de mercadorias não segregam esses valores entre desistência de mercadorias cuja receita seja submetida à tributação das contribuições sociais PIS e Cofins e desistências não submetidas à tributação das contribuições PIS e Cofins.

Ainda em relação ao item 2 do Termo de Intimação, que solicitava também uma cópia de documentos fiscal com o registro de uma desistência, a título de exemplo demonstrativo, foi informado que ainda estava impossibilitada de apresentar e que o faria quando fosse atender o item 3 do Termo de Intimação fiscal, o qual havia sido concedido prazo adicional, conforme requerido, de 45 (quarenta e cinco) dias.

“Em relação à cópia do documento fiscal com uma desistência de vendas registrada como exemplo, a Requerente destaca que tal determinação recai na mesma impossibilidade de ser atendida neste momento, pelas mesmas razões já expostas na petição anterior, e que será devidamente juntado o documento fiscal a título de exemplo no momento do atendimento ao item 3.” (fls.6694)

No item 3 da intimação, foi solicitado a apresentação de uma planilha contendo todos os dados necessários dos referidos cupons fiscais com desistência de vendas para que fossem verificados se havia sim uma tributação de receita para o PIS e Cofins no “quantum” das mencionas desistências, que, junto de um exemplo do documento com tal situação

(item 2 da intimação), possibilitariam que a fiscalização verificasse o alegado pela autuada.

(...)

Findo o prazo adicional de 45 dias, ou seja, 75 dias após a ciência do Termo de Intimação, a fiscalizada apresenta documento (fls.6735/6736) informando que não era possível o atendimento das informações solicitadas e sem apresentar um cupom fiscal como exemplo da situação fática, e pede para que o procedimento prossiga com os elementos já constantes no processo.

(...)

Em relação à solicitação efetuada no item 3 quanto à desistência de vendas, a Requerente informa que pelas mesmas razões já expostas na primeira petição de resposta a esta intimação, não obstante ter empregado esforços para o levantamento das informações solicitadas, quer seja pelas sucessivas aquisições por qual passou a Requerente, quer seja pelo período dos fatos geradores sobre os quais se refere a presente intimação, tornou-se impossível trazer aos autos neste momento as informações solicitadas por esta autoridade fiscal.

A Requerente destaca que caso consiga resgatar todas as informações solicitadas, fará a juntada o quanto antes possível. Contudo, para este momento a Requerente pede que esta autoridade fiscal proceda ao levantamento fiscal com os elementos já constantes dos presentes autos.

(...)

Parece não ser razoável que, uma empresa que foi autuada pelo fisco federal e não conformada com a autuação apresenta impugnação ao auto de infração lavrado, não mantenha documentos e/ou demonstrativos que suportem as argumentações apresentadas em sua defesa, como no caso em análise.

(...)

A fiscalizada afirma que tributou, de forma equivocada, desistências de mercadorias, que essas operações estão registradas nos cupons de vendas, mas não apresenta sequer um desses documentos fiscais para ilustrar, exemplificar e demonstrar seu argumento.

A existência de conta contábil “Desistencia de mercadorias” não é indicativo de que os valores lá registrados não tenham sido consideradas na EFD Contribuições, que é a Escrituração Fiscal Digital própria para a apuração dos tributos PIS e Cofins, e, mesmo que não tivessem sido consideradas, não é indicativo de que o valor ali registrado seja correspondente a mercadorias tributadas para o PIS e Cofins.

Isso porque, dada a diversidade de mercadorias comercializadas pelo contribuinte, o histórico contábil desses lançamentos não permite qualquer quantificação ou segregação entre mercadorias cujas receitas são tributadas, monofásicas, com substituição tributária ou ainda com alíquota zero, **impossibilitando** a apuração do “quantum” dessas desistências foram ou não tributadas para o PIS e Cofins, como pode ser observado nos

lançamentos contábeis da rubrica 301001 DESISTENCIA DE MERCADORIAS extraídos da ECD-Escrituração Contábil Digital do contribuinte e anexo na forma de arquivo não paginável “Extrato Razão Desistencia mercadorias”. Ou seja, a diversidade de regimes tributários de PIS e Cofins, de mercadorias comercializadas pela autuada, torna a utilização mera e simples do total dos saldos contábeis insuficientes à verificação solicitada na Resolução CARF no presente processo, **sem que a autuada apresente** quais documentos fiscais e **quais mercadorias** cujas receitas foram tributadas para o PIS e a Cofins relativas a essas “desistências de mercadorias”, seja por identificação dos documentos fiscais físicos ou por chaves eletrônicas de documentos digitais que indique qualquer característica (NCM ou descrição da mercadoria) que permitisse sua avaliação por parte da fiscalização, uma vez que própria autuada afirma “(...) a desistência ocorre no próprio cupom, no ato da venda” (fl.6691). Tendo em foco que apenas valores de receita com mercadorias que foram **efetivamente** tributados para PIS e Cofins e que fosse indicado nos cupons fiscais que houve sua “desistência” poderiam ter sua avaliação em relação ao apresentado na impugnação. Sem essas informações que deveriam ser apresentadas pela autuada, a fiscalização não pode determinar qualquer valor a ser deduzido dos lançados no auto de infração impugnado a este título.

Ante a constatação pela Fiscalização que a Recorrente não possuía os esclarecimentos acerca das informações prestadas na EFD/Contribuições, muito menos, pôde comprovar que as **desistências de mercadorias** foram efetivamente tributadas pelas contribuições, entendo que não há reforma a fazer no acórdão recorrido.

É mister registrar que a recorrente não contestou as conclusões da diligência.

6- Créditos Indevidos

Nas e-folhas 3870 do Relatório Fiscal, entendeu a fiscalização por descontar créditos indevidos que não haviam sido referidos anteriormente.

Entendeu a fiscalização que caberia a glosa de créditos indevidamente apropriados sobre revistas e periódicos, já que esses itens estavam submetidos ao regime cumulativo. Também deveriam ser glosadas as sacolas plásticas oferecidas aos clientes para o carregamento das mercadorias compradas por ausência de previsão legal para tomada do crédito.

Por sua vez, insurge-se a Recorrente contra as glosas, alegando que em sede de diligência, não caberia à fiscalização efetuar tal glosa.

De fato, assiste razão a Recorrente, a diligência fiscal não se presta a revisar o lançamento do crédito tributário, devendo tal procedimento dar-se em procedimento próprio, devendo aqui afastar-se tal glosa.

7- Da multa de ofício e dos juros de mora

O Recorrente pleiteia a revisão da multa aplicada, afirmando que o preceito legal em que fundada não pode ser interpretado isoladamente, mas em conjunto com os demais preceitos do ordenamento jurídico, dentre eles, a individualização da pena de acordo com a conduta praticada no caso concreto, nos termos dos arts. 108, V, e 112, ambos do CTN c/c art. 5º, da Constituição Federal.

Também, não assiste razão a Recorrente.

A multa de ofício aplicada encontra, expressa, previsão no ordenamento jurídico-no art. 44, I, da Lei 9.430/96:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

E no que pese todos os esforços da Recorrente, os artigos do CTN invocados se referem às hipóteses de ausência de disposição expressa e de dúvida quanto à natureza da penalidade aplicável, hipóteses essas diversas da ora analisada, pois, nestes autos, a disposição legal é de observância obrigatória por parte da Administração tributária.

No tocante aos juros de mora, o art. 161 do CTN, outorga à lei a faculdade de estipular os juros de mora incidentes sobre os créditos não integralmente pagos no vencimento, seja qual for o motivo do inadimplemento.

Ademais, registra-se a Súmula 108, deste Tribunal, de observância obrigatória por esta Relatora, in verbis:

Súmula CARF nº 108 (DOU 11/09/2018): “Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício”.

Sendo assim, voto por negar provimento ao afastamento da multa de ofício e do juros de mora.

Diante todo exposto, voto por conhecer em parte do Recurso, e na parte conhecida, dar-lhe parcial provimento para:

- (i) reverter as glosas com despesas de alugueres (IPTU e taxas condominiais);
- (ii) reconhecer parcialmente o crédito postulado nos exatos termos consignados no Relatório de Diligência Fiscal (fls. 3.853/6.551); e
- (iii) afastar as glosas dos créditos referidos no item 4, do mesmo Relatório de Diligência Fiscal.

É o voto.

Assinado Digitalmente

Juciléia de Souza Lima

VOTO VENCEDOR

Conselheiro **WAGNER MOTA MOMESSO DE OLIVEIRA**, redator designado

A ilustre relatora deu parcial provimento ao recurso voluntário para reverter as glosas referentes as despesas com IPTU e taxas condominiais dos prédios alugados.

Dirirjo, com a devida vênia, da eminente relatora, pois entendo que as despesas com IPTU e taxas condominiais não fazem parte da despesa de aluguéis de prédios, vale dizer, são despesas distintas e independentes da referente ao pagamento de aluguéis de prédios e, por isso mesmo, não geram crédito das contribuições em apreço.

Com efeito, a legislação permite apenas a apropriação de crédito referente a aluguéis de prédios, conforme disposto no artigo 3º, IV, da Leis 10.833/03 e no artigo 3º, IV, da Lei 10.637/02. in verbis:

Lei 10.833/03

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: (Produção de efeito) (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010) (Regulamento)

(...)

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

Lei 10.637/02

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: (Produção de efeito) (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010) (Regulamento)

(...)

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

A menção “aluguéis de prédios” nos dispositivos acima discriminados deve ser interpretada estritamente, de sorte que não se referem a todos os ônus assumidos pelo locatário, mas apenas aos aluguéis de prédios, não incluem outros dispêndios assumidos pelo locatário em virtude de disposição contratual, como o pagamento do IPTU do prédio locado ou da taxas condominiais.

A própria Lei 8.245, de 18 de outubro de 1991 (Lei do Inquilinato), dispõe de forma distinta acerca do aluguel (remuneração paga pelo usufruto da coisa locada) e dos encargos de locação (IPTU, taxas condominiais e todas as demais obrigações pecuniárias impostas por força do contrato de locação ao locatário), conforme as disposições a seguir transcritas:

Art. 23. O locatário é obrigado a:

I - pagar pontualmente o aluguel e os encargos da locação, legal ou contratualmente exigíveis, no prazo estipulado ou, em sua falta, até o sexto dia útil do mês seguinte ao vencido, no imóvel locado, quando outro local não tiver sido indicado no contrato; (destaque nosso)

Há precedente recente deste Conselho nesse sentido, conforme o acórdão a seguir discriminado, com parte da ementa atinente à matéria sob julgamento:

Acórdão nº 3201-011.541 – sessão de 28 de fevereiro de 2024 – Relator Márcio Robson Costa

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

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

NÃO-CUMULATIVIDADE. “ENCARGOS FINANCEIROS” SUPOSTOS PELO LOCATÁRIO. IMPOSSIBILIDADE.

As despesas periféricas relacionadas aos contratos de aluguel, tal como o IPTU, TAXA DE CONDOMÍNIO, FUNDO DE RESERVA contratualmente estabelecidas, NÃO integram o custo de locação nos termos do art. 22 da Lei nº 8.245/1991, portanto NÃO devem ser consideradas para fins de apropriação de créditos da sistemática da não-cumulatividade das Contribuições para o PIS e da COFINS. (destaque nosso)

Sendo assim, por falta de previsão legal, uma vez que a legislação permite apenas a despesa de “aluguéis de prédio”, expressão que deve ser compreendida no sentido estrito, não é possível a utilização dos gastos com IPTU e taxas condominiais na apuração dos créditos das contribuições ao PIS/Pasep e da Cofins.

Logo, nego provimento a essa parte do recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

WAGNER MOTA MOMESSO DE OLIVEIRA