



Processo nº	11065.721493/2018-14
Recurso	De Ofício e Voluntário
Acórdão nº	3201-009.805 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de	27 de setembro de 2022
Recorrentes	WMS SUPERMERCADOS DO BRASIL LTDA. FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/07/2013 a 31/12/2014

NÃO CUMULATIVIDADE. REVENDA DE MERCADORIAS. CRÉDITOS. COMISSÃO DE CARTÕES DE CRÉDITO. CUPONS. TRANSFERÊNCIAS ELETRÔNICAS. MANUTENÇÃO DE EQUIPAMENTOS DE INFORMÁTICA. INEXISTÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL.

Considerando tratar-se de atividade de revenda de mercadorias, inexiste previsão legal autorizativa de desconto de créditos em relação a gastos com comissão de cartões de crédito, cupons, transferências eletrônicas e manutenção de equipamentos de informática.

NÃO-CUMULATIVIDADE. IPTU. CONTRATO DE LOCAÇÃO. DESPESAS DO LOCATÁRIO.

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

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. 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.

NÃO CUMULATIVIDADE. REVENDA DE MERCADORIAS. CRÉDITOS. FRETE ENTRE O CENTRO DE DISTRIBUIÇÃO (CD) E AS LOJAS. APROVEITAMENTO EXTEMPORÂNEO. POSSIBILIDADE.

Admite-se o desconto de crédito em relação a fretes entre o Centro de Distribuição (CD) e as lojas, mas desde que atendidos os requisitos da lei, dentre os quais, (i) ter sido o dispêndio suportado pelo vendedor, (ii) ter sido realizado por pessoa jurídica domiciliada no País e (iii) terem sido tributadas as referidas operações pela contribuição.

Admite-se o aproveitamento de crédito extemporâneo, mas desde que devidamente comprovada a sua não utilização em períodos anteriores e desde que respeitado o prazo de cinco anos a contar da aquisição do insumo, observados os demais requisitos da lei.

BASE DE CÁLCULO. FATURAMENTO. NOVAS RECEITAS. ACORDOS PROMOCIONAIS. EVENTOS FUTUROS E INCERTOS. INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO.

Os acordos promocionais relativos a concessões feitas ao comprador pelo fornecedor, geralmente vinculadas a desempenho e estratégias de vendas, são dependentes de eventos futuros e decorrem da atividade principal do sujeito passivo, qual seja, a revenda de mercadorias, não se confundindo com os descontos incondicionais concedidos em nota fiscal, compondo, portanto, a base de cálculo da contribuição.

CRÉDITO TRIBUTÁRIO. DILIGÊNCIA. NOVAS APURAÇÕES. CRÉDITOS RECONHECIDOS.

Os valores comprovados de créditos ou submetidos à tributação indevida, apurados em diligência, devem ser considerados na conformação do crédito tributário lançado.

MERCADORIAS ADQUIRIDAS PARA REVENDA. APURAÇÃO DE CRÉDITOS SOBRE O ICMS-SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA (ICMS-ST). 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.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2013 a 31/12/2014

MESMOS FATOS. MESMA NORMATIVIDADE. DISPENSA DE REPRODUÇÃO DA EMENTA.

Por se referir aos mesmos fatos e à mesma normatividade expostos na ementa relativa à Cofins, dispensa-se aqui a sua reprodução.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/07/2013 a 31/12/2014

PRELIMINARES DE NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Tendo sido o acórdão de primeira instância exarado em conformidade com as regras processuais administrativas tributárias, afastam-se as preliminares de nulidade arguidas, precípua mente por ter sido a decisão prolatada por colegiado competente e com respeito ao direito de defesa.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/07/2013 a 31/12/2014

CRÉDITO TRIBUTÁRIO. REVISÃO DO LANÇAMENTO DE OFÍCIO. DECADÊNCIA.

A revisão do lançamento de ofício somente se encontra autorizada em situações predefinidas no Código Tributário Nacional (CTN) e desde que iniciada enquanto não extinto pela decadência o direito da Fazenda Pública.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. MULTA APLICÁVEL

Nos termos de lei válida e vigente, de observância obrigatória por parte da Administração tributária, ao tributo lançado de ofício acrescem-se, além dos juros de mora, a multa de 75% calculada sobre o valor da contribuição.

CONCOMITÂNCIA DA DISCUSSÃO DA MATÉRIA NAS ESFERAS JUDICIAL E ADMINISTRATIVA. RECURSO. NÃO CONHECIMENTO.

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado nos seguintes termos: (I) por unanimidade de votos, (i) negar provimento ao Recurso de Ofício, (ii) afastar as preliminares de nulidade arguidas no Recurso Voluntário e (iii) não conhecer de parte do Recurso Voluntário, em razão da concomitância da discussão da matéria nas esferas judicial e administrativa; e, no mérito, (II) por maioria de votos, dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para (i) admitir o desconto de crédito em relação a fretes entre o Centro de Distribuição (CD) e as lojas, mas desde que atendidos os requisitos da lei, dentre os quais, ter sido o dispêndio suportado pelo vendedor, ter sido realizado por pessoa jurídica domiciliada no País e terem sido tributadas as referidas operações pelas contribuições PIS/Cofins e (ii) admitir o aproveitamento de crédito extemporâneo, mas desde que devidamente comprovada a sua não utilização em períodos anteriores e desde que respeitado o prazo de cinco anos a contar da aquisição do insumo, observados os demais requisitos da lei, vencido nesses itens o Conselheiro Arnaldo Diefenthaler Dornelles, que negava provimento; (III) por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para (i) desconsiderar, em razão da decadência do direito de o Fisco proceder à revisão de ofício do lançamento, todas as alterações promovidas pela Fiscalização durante a diligência determinada por esta turma que tenham onerado a situação do sujeito passivo, com a realização de novas glosas de créditos que impactaram os valores lançados nos autos de infração, (ii) acatar os resultados da diligência quanto aos ajustes relativos a créditos sobre compras, apurados a partir de cruzamentos dos dados no âmbito do SPED com os dados da EFD-Contribuições e com os novos arquivos apresentados no Recurso Voluntário referentes aos demais meses não analisados na diligência anterior, mas, em razão da decadência acima apontada, afastar as glosas de novos créditos não analisados no procedimento original (revistas e periódicos, sacolas plásticas e pré-mistura de pão francês, tributados à alíquota zero), (iii) admitir o crédito integral nas aquisições de carnes temperadas, em substituição ao respectivo crédito presumido que havia sido deferido, (iv) admitir o direito a crédito em relação à totalidade das devoluções de venda que haviam sido tributadas, bem como de eventuais desistências de

mercadorias devidamente comprovadas, cujos valores decorrentes das vendas tenham sido incluídos na base de cálculo das contribuições lançadas e (v) reduzir a glosa pela indevida desconsideração de parte das mercadorias importadas, mas afastando-se, em razão da decadência, o desconto de novos valores apurados que não haviam sido considerados nos autos de infração; (IV) por maioria de votos, negar provimento ao crédito relativo a descontos e bonificações não enquadrados no conceito de descontos incondicionais, vencido o conselheiro Márcio Robson Costa, que revertia a glosa; e (V) por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para acatar o direito de desconto de crédito em relação ao IPTU cobrado juntamente com as despesas de aluguel definidas em contrato, vencidos os conselheiros Hélcio Lafetá Reis (relator), Arnaldo Diefenthäler Dornelles, Carlos Delson Santiago e Márcio Robson Costa, que negavam provimento. Designado para redigir o voto vencedor relativamente a esse último item o Conselheiro Leonardo Vinicius Toledo de Andrade.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis – Presidente e Relator

(documento assinado digitalmente)

Leonardo Vinicius Toledo de Andrade – Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Arnaldo Diefenthäler Dornelles, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Lara Moura Franco Eduardo (suplente convocada), Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Carlos Delson Santiago (Suplente convocado), Laércio Cruz Uliana Júnior, Márcio Robson Costa e Hélcio Lafetá Reis (Presidente e Relator).

Relatório

Trata-se de Recurso de Ofício e Recurso Voluntário interpostos em face de decisão da Delegacia de Julgamento (DRJ) que julgou procedente em parte a Impugnação manejada em contraposição à lavratura de autos de infração relativos às contribuições PIS e Cofins, apuradas nas sistemáticas cumulativa e não cumulativa, decorrentes de glosas de créditos cuja apropriação fora considerada indevida pela Fiscalização e apuração de receitas que não haviam sido levadas à tributação pelo contribuinte.

No Relatório de Ação Fiscal, as infrações foram agrupadas nos seguintes itens: (i) outros créditos, (ii) acordos promocionais, (iii) vendas não tributadas, (iv) créditos apropriados indevidamente e vendas tributadas indevidamente, (v) créditos sobre ICMS-ST e (vi) Ajustes na EFD – Contribuições, cujos desdobramentos são identificados na sequência:

a) glosa de créditos relativos ao IPTU pago juntamente com os aluguéis, a comissões sobre vendas (representantes comerciais), à manutenção de equipamentos de informática, a comissões de cartão de crédito e a cupom de transferência eletrônica de fundos;

b) glosa de créditos relativos a fretes pagos na movimentação de mercadorias do Centro de Distribuição (CD) para as lojas, incluindo créditos extemporâneos;

c) tributação de valores relativos a descontos decorrentes de acordos promocionais firmados em contratos junto a fornecedores, que, em geral, resultam em desconto no pagamento dos títulos, relativos a benefícios variados, promoção etc., não caracterizados como descontos incondicionais;

d) reclassificação como sujeitas à incidência das contribuições de vendas consideradas pelo contribuinte como não tributadas (substituição tributária, isenção, alíquota zero ou submetidos à tributação monofásica), relativas a refresco em pó, linguiças, produtos de pastelaria, produtos alcoólicos, entre outros, incluindo, ainda, jornais e periódicos, estes submetidos ao regime cumulativo;

e) glosa de créditos relativos a produtos sujeitos ao regime monofásico ou alíquota zero (refrescos prontos para beber, água mineral e papel higiênico), com estorno de ofício de valores indevidamente tributados, relativos a vendas de papel higiênico;

f) glosa de créditos decorrentes de ICMS-ST (ICMS – Substituição Tributária);

g) glosa de créditos relativos a valores não comprovados e realização de ajustes de ofício, como, por exemplo: (i) ajustes por diferença entre a escrituração e o valor que serviu de base aos créditos na escrituração digital (EFD – Contribuições), (ii) ajustes decorrentes de devoluções de compras tributadas, (iii) correções de compras ou vendas de combustíveis consideradas como crédito ou tributadas indevidamente, (iv) retirada de ICMS-anticipação que serviu para redução de débito, dentre outros.

Em sua Impugnação, o contribuinte requereu o reconhecimento da improcedência do lançamento fiscal, o afastamento ou redução da multa de ofício e a aplicação de juros de mora, arguindo, aqui apresentado de forma sucinta, o seguinte:

1) a interpretação do conceito de insumos na não cumulatividade das contribuições, de acordo com julgamento do STJ submetido à sistemática dos recursos repetitivos (REsp 1.221.170), centra-se nos critérios de essencialidade ou relevância, inclusive em relação ao comércio;

2) os valores de IPTU compõem os valores pagos a título de aluguel, integrando a remuneração do locador;

3) as comissões de vendas e as despesas com planejamento tributário encontram-se intrinsecamente ligadas à atividade comercial, afigurando-se essenciais e relevantes para a obtenção de receitas;

4) o frete do centro de distribuição para as lojas configura insumo por expressa previsão no art. 3º, II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003;

5) as despesas com equipamentos de informática se referem à manutenção de PDVs emissores de cupom nos pontos de venda, equipamentos esses sujeitos a controle do Confaz;

6) o crédito apurado sobre comissões dos cartões de crédito e sobre despesas de transferência eletrônica de fundos encontra-se em conformidade com a não cumulatividade das contribuições;

7) os descontos comerciais obtidos, acertados previamente às compras em acordos de fornecimento, não configuram receita para fins tributários, sendo irrelevante a sua natureza, se condicionais ou incondicionais. Além do mais, o desconto financeiro é classificado como receita financeira e esta, para fins tributários, estava sujeita à alíquota zero das contribuições no período abrangido pelo auto de infração;

8) os itens vendas não tributadas, créditos apropriados indevidamente, vendas tributadas indevidamente e ajustes da EFD-Contribuições deveriam ter sido analisados em conjunto, pois foram realizados ajustes fora da escrituração digital que não foram considerados pela Fiscalização;

9) o ICMS-ST (ICMS-Substituição Tributária), conforme entendimento da própria Receita Federal (Solução de Consulta 4^a RF nº 60/ 2012) e do STF, integra o custo de aquisição do produto, dando, portanto, direito a crédito;

10) não inclusão do ICMS na base de cálculo das contribuições (informa que impetrara mandado de segurança quanto a essa matéria);

11) a multa de ofício e os juros de mora incidentes sobre ela deviam ser afastados.

Ao analisar a Impugnação, a DRJ decidiu converter o julgamento em diligência à repartição de origem para que a Fiscalização procedesse a nova verificação de parte das receitas submetidas à tributação e dos créditos que não haviam sido migrados para a escrituração digital, observando-se os elementos relativos ao mês de outubro de 2013, aplicáveis aos demais meses se consistentes as alegações e disponíveis as informações, bem como prestasse outras informações úteis à solução da lide.

Realizada a diligência, a Fiscalização registrou em relatório os resultados apurados e informou que os dados apresentados na impugnação haviam sido cruzados com a escrituração, sendo confirmados, parcialmente, os créditos de vários itens que não haviam sido informados na escrituração digital e refeita a apuração, considerando a tributação indevida de valores de vendas de açúcar e de itens denominados “inclusão digital”.

Cientificado dos resultados da diligência, o contribuinte se manifestou, alegando que não havia pleiteado somente o reconhecimento de créditos em relação aos valores não incluídos na escrituração digital, mas também o reconhecimento da tributação das receitas que já havia ocorrido em ajustes realizados fora da escrituração digital, tendo a Fiscalização verificado apenas um lado da moeda.

Argumentou, ainda, o contribuinte que a Fiscalização não cumprira a Resolução da DRJ em sua totalidade, pois limitou sua análise ao mês de outubro de 2013, enquanto que havia sido determinado que, sendo as alegações consistentes, fossem verificados os demais meses.

Em relação aos créditos das mercadorias importadas, o contribuinte alegou que a autoridade manteve o lançamento sob a alegação de que ele não teria apresentado qualquer documento que infirmasse a acusação inicial, sendo que o que se pretendia era que fosse demonstrada a composição do crédito que estava no sistema da RFB, pois quem informara o

valor havia sido a autoridade lançadora, sem, contudo, demonstrar a sua composição, sem o quê, não se viabilizava o seu direito de defesa.

A decisão da DRJ que julgou procedente em parte a Impugnação restou ementada nos seguintes termos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2013 a 31/12/2014

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, assim como outras despesas relacionadas às vendas.

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 do PIS 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.

CRÉDITO TRIBUTÁRIO. COMPROVAÇÃO DE ERROS MATERIAIS.

Os valores comprovados de créditos ou submetidos à tributação indevida, mesmo que por declaração do contribuinte, podem ser considerados para recálculo da contribuição, excluindo-os do lançamento.

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: 01/07/2013 a 31/12/2014

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, assim como outras despesas relacionadas às vendas.

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.

CRÉDITO TRIBUTÁRIO. COMPROVAÇÃO DE ERROS MATERIAIS.

Os valores comprovados de créditos ou submetidos à tributação indevida, mesmo que por declaração do contribuinte, podem ser considerados para recálculo da contribuição, excluindo-os do lançamento.

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: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/07/2013 a 31/12/2014

IMPUGNAÇÃO. PROVAS.

A impugnação deve ser acompanhada das provas que possuir, sendo que o interessado tem o ônus da prova acerca daquilo que alega.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/07/2013 a 31/12/2014

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 Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

A DRJ acolheu os resultados da diligência, interpondo Recurso de Ofício em razão da exoneração do pagamento de tributo e encargos de multa em valor total superior a R\$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil reais), em conformidade com o *caput* do art. 1º da Portaria MF nº 63, de 09 de fevereiro de 2017.

Cientificado da decisão da DRJ em 22/03/2019 (fl. 5101), o contribuinte interpôs Recurso Voluntário em 23/04/2019 (fl. 5102) e requereu o cancelamento dos autos de infração.

Em preliminar, o Recorrente pleiteia a declaração de nulidade do acórdão recorrido por não ter enfrentado um ponto e argumentos relevantes da impugnação. Segundo ele,

não houve enfrentamento do direito ao crédito das despesas de “Comissões de venda” e nem do argumento relativo à alegada impossibilidade de aproveitamento de crédito calculado sobre frete do CD para as lojas no que tange à contradição da fiscalização que sugerira ter havido prestação de serviço.

Aduziu, ainda, que a decisão recorrida julgou legítima a glosa em relação às despesas de manutenção de bens de informática (equipamentos emissores de cupom fiscal) mas não apresentou a devida motivação, tampouco enfrentou os argumentos de defesa apresentados, não tendo enfrentado, também, o argumento relevante relativo à exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições.

No mérito, o Recorrente reafirmou seus argumentos de defesa que haviam sido encetados na Impugnação, confrontando-os com a decisão da DRJ, relativamente ao seguinte:

- a) crédito com IPTU pago juntamente com aluguel;
- b) crédito sobre dispêndios com comissão de cartões de crédito, cupons e transferências eletrônicas de fundos;
- c) créditos sobre fretes entre o Centro de Distribuição (CD) e as lojas, bem como seu aproveitamento extemporâneo;
- d) créditos sobre manutenção de equipamentos de informática;
- e) não tributação dos descontos específicos decorrentes de acordos promocionais;
- f) ajustes nas vendas tributadas e créditos respectivos (objeto da diligência);
- g) devoluções de vendas e desistências de mercadorias não consideradas pela Fiscalização;
- h) crédito na aquisição de bens sujeitos ao regime monofásico;
- i) apropriação de crédito na importação em valor superior ao constante dos sistemas internos da Receita Federal;
- j) crédito decorrente do ICMS-ST incidente nas compras;
- k) exclusão do ICMS da base cálculo;
- l) erro na multa aplicada.

Em 29 de janeiro de 2020, por meio da Resolução nº 3201-002.556, esta turma converteu o julgamento em diligência à repartição de origem para que se tomassem as seguintes providências:

- a) esclarecer, em relação aos produtos identificados¹, a afirmativa constante do relatório fiscal de diligência de que “[o] contribuinte reconheceu que está correta a tributação da

¹ Creme de leite, leite condensado, torneiras, válvulas, acendedores, carnes temperadas, desinfetantes, inseticidas domésticos, néctares, bebidas achocolatadas, pizzas e queijos.

venda desses itens no Auto de Infração”, uma vez que, em todos os momentos em que se manifestou nos autos, o contribuinte contestou o valor lançado na parte correspondente a tais produtos, em razão do fato de que, segundo ele, referido valor já havia sido por ele tributado nos “Ajustes” da EFD, bem como em sua planilha (sistema “legado”). Confirmando-se a defesa, que se proceda aos ajustes correspondentes também na apuração dos débitos, abarcando também, se for o caso, as alegadas “devoluções de venda e as desistências de mercadorias”;

b) esclarecer, em relação aos mesmos produtos do item anterior, a razão da não extensão das verificações fiscais empreendidas durante a diligência aos demais períodos de apuração, além de dezembro de 2013. Sendo cabíveis os ajustes pleiteados pelo Recorrente, que se proceda às verificações complementares, incluindo também, em relação aos novos períodos, a análise determinada no item anterior;

c) demonstrar detalhadamente, em relação aos produtos importados, a composição dos créditos presente nos sistemas da Receita Federal;

d) havendo necessidade, intimar o Recorrente para prestar informações adicionais e apresentar novos elementos probatórios;

e) elaborar relatório conclusivo abarcando os resultados da diligência;

f) cientificar o Recorrente dos resultados da diligência, oportunizando-lhe o prazo de 30 dias para se manifestar, após o quê os autos deverão retornar a este CARF para prosseguimento.

O Relatório de Diligência Fiscal encontra-se às fls. 5.438 a 12.123, tendo o contribuinte se manifestado acerca dos resultados em petição presente às fls. 12.130 a 12.137.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Hélcio Lafetá Reis, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo, atende os demais requisitos a sua admissibilidade e dele se toma conhecimento.

Também o Recurso de Ofício cumpre os requisitos de admissibilidade.

Conforme acima relatado, controverte-se nos autos acerca dos autos de infração relativos às contribuições PIS e Cofins, apuradas nas sistemáticas cumulativa e não cumulativa, decorrentes de glosas de créditos cuja apropriação fora considerada indevida pela Fiscalização e apuração de receitas que não haviam sido levadas à tributação pelo contribuinte.

I. Recurso de Ofício.

A DRJ recorreu de ofício por ter exonerado parcela do tributo e encargos de multa em valor total superior a R\$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil reais), em conformidade com o *caput* do art. 1º da Portaria MF nº 63, de 09 de fevereiro de 2017, referindo-

se tal exoneração a reduções no lançamento, baseadas nos resultados da diligência por ela determinada, relativas à regularização de omissões comprovadas na Escrituração Fiscal Digital (EFD), bem como à tributação indevida de vendas de açúcar e itens de inclusão digital.

Considerando que tais exonerações promovidas pela DRJ se deram com base nos resultados da diligência, quando se analisou parte dos argumentos de defesa do Impugnante e os documentos até então carreados aos autos, e tendo o Recorrente se insurgido apenas em relação ao alcance da decisão recorrida, vota-se por negar provimento ao Recurso de Ofício.

II. Recurso Voluntário.

Em seu Recurso Voluntário, o Recorrente controverte sobre o seguinte: (i) crédito relativo ao IPTU pago juntamente com aluguel, (ii) crédito sobre dispêndios com comissão de cartões de crédito, cupons e transferências eletrônicas de fundos, (iii) créditos sobre fretes entre o Centro de Distribuição (CD) e as lojas, bem como seu aproveitamento extemporâneo, (iv) créditos sobre manutenção de equipamentos de informática, (v) não tributação dos descontos específicos decorrentes de acordos promocionais, (vi) ajustes nas vendas tributadas e créditos respectivos (objeto da diligência), (vii) devoluções de vendas e desistências de mercadorias não consideradas pela Fiscalização, (viii) crédito na aquisição de bens sujeitos ao regime monofásico, (ix) apropriação de crédito na importação em valor superior ao constante dos sistemas internos da Receita Federal, (x) crédito decorrente do ICMS-ST incidente nas compras, (xi) exclusão do ICMS da base cálculo e (xii) erro na multa aplicada.

Na análise do mérito do Recurso Voluntário, não se pode perder de vista que se está diante de uma 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 a ser observada acerca do direito a desconto de créditos na apuração das contribuições não cumulativas abrange 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, VI e XI), eles se referem a bens e serviços utilizados na produção de bens destinados à venda ou à prestação de serviços, não se aplicando, por conseguinte, às hipóteses relativas a revendas, razão pela qual, aqui, não se controverte acerca do conceito de insumos.

II.1. Preliminar de nulidade.

Preliminarmente, o contribuinte requer a decretação da nulidade do acórdão recorrido por não ter enfrentado um ponto e alguns argumentos relevantes da impugnação.

Segundo ele, não houve enfrentamento do direito a crédito das despesas de “Comissões de venda” e nem do argumento relativo à alegada impossibilidade de aproveitamento de crédito calculado sobre frete do CD para as lojas no que tange à contradição da fiscalização que sugeriu haver prestação de serviço.

Aduziu, ainda, que a decisão recorrida julgou legítima a glosa em relação às despesas de manutenção de bens de informática (equipamentos emissores de cupom fiscal) mas não apresentou a devida motivação, tampouco enfrentou os argumentos de defesa apresentados, não tendo enfrentado, também, o argumento relevante relativo à exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições.

Em relação ao direito a crédito sobre as despesas de “Comissões de venda”, constata-se que, apesar de o julgador de primeira instância não ter feito referência de maneira expressa a tal dispêndio, ao final da análise do item “Outros créditos”, ele consignou que “não geram créditos” as “despesas relacionadas com vendas” (fl. 5064), pois, ainda segundo ele, mesmo o STJ tendo alargado o conceito de insumos, ele o vinculou “sempre ao processo produtivo” (fl. 5064), situação essa que não abarcava a atividade comercial de revenda de mercadorias.

Quanto à preliminar de nulidade por ausência de apreciação de argumento relevante relativo à alegada impossibilidade de aproveitamento de crédito calculado sobre frete do CD para as lojas, no que tange à contradição da Fiscalização ao sugerir ter havido prestação de serviço, constou da Impugnação o seguinte:

c) Fretes CD para Lojas –

(...)

Não bastasse, a Autoridade Lançadora, em capítulo destinado aos Acordos Promocionais, justificará a cobrança de PIS/COFINS sobre um desconto específico ao argumento de que seria prestação de serviços. A saber (p. 3286):

c) Conta “410840 – Recuperação Custos Logísticos”: em conformidade com os contratos apresentados e com a análise do Razão, registra a parcela dos acordos comerciais decorrentes da cobrança pelo WMS dos serviços prestados aos seus fornecedores pela utilização dos seus Centros de Distribuição e de sua frota (também denominado Desconto Centralização).

Ora, ainda que a Impugnante entenda que o crédito é permitido por outras razões (já expostas) e que desconto não é receita (conforme será demonstrado), ainda assim, a coerência exigiria da Fiscalização a adoção de uma postura única: se há, como defende, um serviço, nesse caso o frete do CD para a loja é insumo na prestação de serviço passível de crédito por expressa previsão do art. 3º, II, das Leis 10.637/02 e 10.833/03.

Dessa forma, o crédito deve ser acolhido. (fls. 4726 a 4727)

No voto condutor do acórdão recorrido, tal matéria restou analisada nos seguintes termos:

Os créditos de fretes de centros de distribuição para as lojas, que incluiu créditos extemporâneos, não poderiam ser validados, mesmo com a alteração de entendimento antes referida. Primeiro, não cabe o registro de créditos extemporâneos, uma vez que deveriam ser retificadas as declarações período a período, para apurar e deduzir corretamente o crédito, viabilizando a verificação. Segundo, o crédito para fretes na

venda refere-se aos produtos vendidos para entrega ao comprador. De outra parte, no caso de insumo, a condição fundamental para o creditamento é a utilização dos bens e serviços na **prestação de serviços e/ou na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda**. A distribuição de bens para revenda dentro da empresa não contempla crédito na modalidade não-cumulativa. (fl. 5063)

Verifica-se do excerto supra que o julgador deixou registrado, mais uma vez, que o direito a descontar crédito sobre insumos se restringia às hipóteses em que aplicados na prestação de serviços ou na fabricação de bens destinados à venda, situações essas diversas da ora sob análise. A citação que o Recorrente faz de trecho do relatório fiscal se refere a serviços por ele prestados a seus fornecedores, situação essa bem diversa do serviço prestado a ele mesmo quando da distribuição das mercadorias entre o Centro de Distribuição (CD) e suas lojas.

Quanto à omissão da DRJ alegada pelo Recorrente relativa à ausência de motivação da manutenção da glosa de crédito decorrente de manutenção de equipamentos de informática, consta do voto de piso o seguinte:

A mesma direção deve ser seguida no que tange às despesas de manutenção de informática. Tais gastos não são passíveis de creditamento. Ainda, quanto à obrigação decorrente do Confaz (mencionado Convênio ECF 01/1998), é de se acrescentar que o vínculo estabelecido na impugnação com o emissor de cupom fiscal nos pontos de venda é tênue. O gasto não poderia compor a base de cálculo dos créditos, de toda a forma, uma vez que, para tanto, o contribuinte, deveria passar a escriturar e controlar de forma apartada das demais despesas de informática, com as devidas comprovações. O mesmo se aplica a despesas relacionadas com as vendas.

Assim, não são despesas vinculadas ao processo produtivo ou gastos necessários na execução dos serviços. Despesas de vendas não geram créditos. Deve-se, portanto, manter a glosa. (fl. 5064)

Conforme se pode verificar do trecho acima, a decisão da DRJ encontra-se devidamente motivada, não se vislumbrando razão à contrariedade do Recorrente quanto a esse item. O mesmo se podendo dizer sobre a alegada falta de enfrentamento de argumento relevante relativo à exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições, pois essa matéria foi bem apreciada pelo julgador de primeira instância às fls. 5.079 a 5.080, tendo ele, para afastar a pretensão do Recorrente, se apoiado no fato de se tratar de (i) matéria estranha à lide, (ii) de inexistir autorização legal, (iii) de não haver ainda decisão definitiva dos tribunais superiores com efeitos vinculantes sobre a matéria e de ter havido (iv) renúncia da discussão da matéria na esfera administrativa em razão da impetração de mandado de segurança.

Nesse sentido, afastam-se as preliminares de nulidade arguidas.

II.2. Mérito. Crédito. IPTU.

Essa matéria foi muito bem enfrentada na primeira instância, razão pela qual pede-se vênia para reproduzir o trecho correspondente do voto:

O impugnante contesta a glosa dos valores de IPTU. Argumenta, como visto, que o sujeito passivo do IPTU é o proprietário e que a Cosit já se posicionou no sentido de que os valores integram a remuneração do locador.

(...)

Conforme dito anteriormente, nem tudo que seja custo, despesa ou encargo incorrido poderá ser considerado crédito a deduzir, pois, a admissibilidade de aproveitamento de créditos repousa necessariamente nos custos, despesas e encargos classificados nos incisos do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003. Não obstante realmente exista lógica do ponto de vista do locatário, que accordou pagar um valor que inclui o IPTU nos imóveis alugados, **tais despesas não se confundem com os aluguéis pagos**. Pelo contrato de locação, uma das partes se obriga a ceder o uso e gozo de coisa não fungível, mediante certa retribuição. O IPTU é um imposto municipal de responsabilidade do proprietário do imóvel, e ainda que o contrato particular disponha que o seu pagamento deverá ser feito pelo inquilino, tais despesas não se confundem com despesa de aluguel.

Ademais, deve-se acrescentar que existem muitas despesas relacionadas, seja no caso do aluguel ou de outras. A Lei foi elaborada para determinar as hipóteses, no caso, **incluindo as despesas de "aluguel" e não os "encargos financeiros" suportados pelo locatário**. Assim, não poderiam incluir, também, laudêmio, taxas públicas, condomínio, indenizações entre outras. Nessa direção, também, a Solução de Consulta Cosit nº 647/2017 (...)

Efetivamente, o inciso IV do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 prevê a possibilidade de se apurar crédito em relação a despesas com aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa, inexistindo previsão no mesmo sentido quanto ao IPTU pago pelo inquilino.

Logo, à míngua de autorização legal, nega-se provimento a esse item do Recurso Voluntário.

II.3. Crédito. Comissão de cartões de crédito. Cupons. Transferências eletrônicas.

Aqui, também, melhor sorte não terá o Recorrente, pois inexiste previsão legal autorizando o desconto de crédito em relação a tais rubricas.

Conforme já dito acima, por se tratar a atividade principal do Recorrente de aquisição de bens para revenda, somente as hipóteses previstas de forma específica no art. 3º da Lei nº 10.833/2003 autorizam o desconto de crédito, não cabendo, no presente caso, se perscrutar acerca da possibilidade de se tratar ou não de bens ou serviços utilizados como insumos na produção.

Ainda que tais dispêndios se encontrem vinculados à atividade principal do Recorrente (comércio varejista e atacadista), ainda assim, não se encontra supedâneo ao desconto de créditos em relação a eles, pois o simples fato de a despesa se vincular ao objeto social da pessoa jurídica não autoriza por si só a sua apropriação na apuração das contribuições cumulativas.

Portanto, afasta-se também a pretensão do Recorrente quanto a este item.

II.4. Crédito. Fretes entre o Centro de Distribuição (CD) e as lojas. Aproveitamento extemporâneo.

Consta do Relatório da Ação Fiscal (RAF), presente às fls. 3.280 a 3.371, que a Fiscalização se baseara na Solução de Divergência Cosit nº 12/2008 para negar o direito a

crédito em relação aos fretes entre o Centro de Distribuição (CD) e as lojas, sob o fundamento de falta de previsão legal autorizativa.

O Recorrente, por seu turno, argumenta nos seguintes termos:

[O] crédito é permitido por duas razões: considerando a **especificidade da operação**, os fretes entre CD e lojas, ainda que de produtos acabados (caso típico de rede de supermercados), constitui elemento essencial às atividades da empresa, a saber, venda desses produtos; e, ademais, a **própria lei autoriza o aproveitamento do crédito conforme se extrai da leitura conjunta do art. 3º, I e IX da Lei n. 10.833/03**.

Ora, na **atividade de supermercados não existe o que se chama de venda a partir de mostruário**. Para que as vendas aconteçam, **os produtos à venda devem estar nas prateleiras**, prontos para serem levados. Só que ao comprar os produtos de seus fornecedores, estes os entregam no Centro de Distribuição (CD) da Recorrente.

Com efeito, não há venda se os produtos adquiridos pela Recorrente continuarem no local do seu recebimento (CD). **Para que haja a operação de venda, há a necessidade de se realizar o transporte dos produtos do CD para as lojas da Recorrente**, para que sejam expostos nas suas prateleiras.

Ou seja, diante de tal cenário, próprio das redes de supermercado, os fretes entre CD e lojas, ainda que de produtos acabados (caso típico de rede de supermercados), constitui elemento essencial às atividades da empresa, a saber, venda desses produtos.

Por outro lado, a c. Terceira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, utilizando-se também do entendimento do Recurso Repetitivo acima citado, em suas recentes decisões vem reconhecendo o direito ao creditamento do frete até mesmo na transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa (...) (fls. 5.119 a 5.120 – g.n.)

Neste tópico, assiste razão ao Recorrente, pois, considerando o teor do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, a lei autoriza o desconto de crédito em relação a frete na operação de vendas, desde que suportado pelo vendedor, sendo que, tratando-se de uma pessoa jurídica que opera nos mercados atacadistas e varejistas, referidos dispêndios só podem ser interpretados como inerentes às operações de venda, conforme muito bem argumentou o Recorrente no trecho de seu recurso acima reproduzido.

Nesse sentido, admite-se o desconto de crédito em relação a fretes entre o Centro de Distribuição (CD) e as lojas, mas desde que atendidos os requisitos da lei, dentre os quais, (i) ter sido o dispêndio suportado pelo vendedor, (ii) ter sido realizado por pessoa jurídica domiciliada no País e (iii) terem sido tributadas as referidas operações pelas contribuições PIS/Cofins.

No que se refere à apropriação extemporânea de créditos, esta turma ordinária já tem jurisprudência assentada a favor, conforme se pode constatar, exemplificativamente, do acórdão nº 3201-006.671, de 17/03/2020, da relatoria do ilustre Charles Mayer de Castro Souza, cuja ementa assim dispõe:

**CRÉDITOS DA CONTRIBUIÇÃO NÃO CUMULATIVA. RESSARCIMENTO.
CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. PEDIDO DE RESSARCIMENTO.**

Na forma do art. 3º, § 4º, da Lei nº 10.833/2003, desde que respeitado o prazo de cinco anos a contar da aquisição do insumo, o crédito apurado não-cumulatividade do PIS e Cofins pode ser aproveitado nos meses seguintes, sem necessidade de prévia retificação

do Dacon por parte do contribuinte ou da apresentação de PER único para cada trimestre. As Linhas 06/30 e 06/31 do DACON, denominadas respectivamente de Ajustes Positivos de Créditos e de Ajustes Negativos de Créditos, contemplam a hipótese de o contribuinte lançar ou subtrair outros créditos, além daqueles contemporâneos à declaração. Também a EFDPIS/Cofins, constante do Anexo Único do Ato Declaratório Executivo COFIS nº 34/2010, prevê expressamente a possibilidade de lançar créditos extemporâneos, nos registros 1101/1102 (PIS) e 1501/1502 (Cofins).

Portanto, admite-se o aproveitamento de crédito extemporâneo, mas desde que devidamente comprovada a sua não utilização em períodos anteriores e desde que respeitado o prazo de cinco anos a contar da aquisição do insumo, observados os demais requisitos da lei.

II.5. Crédito. Manutenção de equipamentos de informática.

A Fiscalização considerou que, por se tratar de despesas com manutenção de equipamentos do PDV, licenças de software e similares, incluindo crédito extemporâneo, o desconto de crédito devia ser afastado por falta de previsão legal.

O Recorrente argumenta que a manutenção de informática se qualifica como “relevante”, porque decorrente de “imposição legal”, já que relacionadas à manutenção dos equipamentos emissores de cupom fiscal lotados nos pontos de venda exigidos pelo Confaz (Convênio ECF 01/1998).

Aduz, ainda, que as soluções de tecnologia (incluindo-se software, hardware e serviços relacionados) são essenciais e relevantes em qualquer atividade produtiva, já que são inter-relacionadas às vendas, aos controles etc., qualificando-se, pois, como indispensáveis e, nessa condição, geradoras de crédito tendo em vista as regras da não cumulatividade.

Nesse contexto, deve-se afirmar, mais uma vez, que, nos casos de comércio varejista e atacadista, se mostra despicienda a discussão acerca da essencialidade do bem adquirido para revenda, pois, em tais situações, inexiste aquisição de bens ou serviços a serem utilizados como insumos na produção (inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003).

As leis da não cumulatividade das contribuições autorizam, nos casos de revenda, apenas o crédito do bem adquirido para tal fim (inciso I do art. 3º), bem como de outros gastos identificados especificamente como geradores de créditos por se relacionarem à atividade da empresa (incisos III, IV, V, VII, VIII e X do art. 3º da Lei nº 10.833/2003)

Dentre as hipóteses de créditos específicos, inexiste previsão legal para manutenção de equipamentos de informática (PDV, licenças de software e similares etc.), mesmo que se refira a dispêndio obrigatório por força de convênio.

Portanto, mantém-se a glosa de tais itens, destacando-se que, em razão dessa decisão, não se analisará a apropriação de créditos extemporâneos correspondentes.

II.6. Descontos específicos. 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.

Registrhou a Fiscalização que o próprio contribuinte já havia classificado contabilmente como receita os valores auferidos a título de acordos promocionais, registro esse em consonância com as leis, considerando-se o benefício econômico auferido, a redução de passivos (desconto de títulos) e o aumento do patrimônio líquido, bem como o fato de não se tratar de descontos incondicionais.

Segundo a Fiscalização, 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.

Somente as efetivas entregas de mercadorias bonificadas foram consideradas pela Fiscalização como redução de custos.

As receitas consideradas não passíveis a desconto de créditos foram identificadas como “apropriação de bonificações automáticas”, “recuperação de custos logísticos”, “receita de promoção e publicidade”, “receitas de acordo de não devolução”, “receitas de promoções” etc.

Sobre essa matéria, a DRJ fez as seguintes observações:

a) tais práticas relativas aos acordos promocionais eram denominadas genericamente de “rapel/pedágio”, tratando-se de uma imposição feita pelas grandes redes de supermercados de diversas exigências aos fornecedores, retribuída em dinheiro ou em mercadorias, como, por exemplo, uma melhor disposição da mercadoria dentro da loja, publicidade etc.;

b) a tributação desses valores tem sido questionada pelos integrantes do ramo;

c) de acordo com o relatório fiscal, grande parte desses valores não foi submetida à tributação, destacando-se também que não foram objeto do auto de infração os valores decorrentes da entrega de mercadorias ou bonificações pagas em mercadorias;

d) restou evidente que a empresa compradora teve efeito patrimonial positivo, tendo-se em conta também a existência de previsão contratual, elemento esse indicativo da reciprocidade e da relação estabelecida;

e) para a exclusão como incondicionais, nos termos do art. 1º, § 3º, inciso V, “a”, das Leis 10.637/02 e 10.833/03, os descontos deviam ter sido consignados na nota fiscal, exigência essa não afastada pelo fato de ter havido previsão contratual.

O Recorrente se contrapõe a esse entendimento aduzindo que a DRJ se afastara dos fundamentos da ação fiscal, pois, no seu entendimento, a repercussão positiva no patrimônio aduzida pelo julgador *a quo* somente dizia respeito aos tributos calculados sobre o lucro (IRPJ e CSLL), uma vez que tais acordos promocionais revertiam-se em maiores volumes de venda, com o consequente aumento dos lucros.

Em sua defesa, o Recorrente se vale da Solução de Consulta nº 97/2002, em que se consignou a inexistência de previsão legal à tributação dos descontos condicionais obtidos, bem como da alegada inexistência de ingresso ou outro elemento novo no patrimônio, valendo-se ainda do argumento de que o fato de tal rubrica ter sido eventualmente contabilizada como receita não significava que ela devesse necessariamente ter natureza de receita para fins de incidência das contribuições PIS/Cofins, pois tais tributos incidem sobre receita e não sobre descontos.

Destacou-se, também, que a negociação de melhores condições de venda fazia parte das relações comerciais e que era comum que o preço constante da nota fiscal fosse “tabelado”, abarcando um desconto comercial acertado previamente, independentemente de constar ou não de forma expressa da nota fiscal.

Não obstante os sólidos argumentos encetados pelo Recorrente, baseados em doutrina e jurisprudência, acerca do que pode ser ou não considerado receita para fins de incidência das contribuições PIS/Cofins, há que se destacar que, no presente caso, a DRJ já havia ressaltado que os acordos sob commento refletiam positivamente no patrimônio da pessoa jurídica.

Conforme apontado pelo julgador de piso, nos termos do art. 1º, § 3º, inciso V, “a”, das Leis 10.637/02 e 10.833/03, somente os descontos incondicionais podem ser excluídos da base de cálculo das contribuições, tendo este CARF já decidido em mais de uma ocasião que tais descontos são aqueles concedidos na nota fiscal, que não dependem de qualquer evento futuro e incerto, situação essa em que não se encaixam os acordos promocionais acertados com os fornecedores de mercadorias, vinculados, conforme apontado pela Fiscalização, ao desempenho de vendas, à veiculação de propagandas, à alteração de preços do mercado ou a estratégias promocionais, como a exposição privilegiada de mercadorias.

O Recorrente reconhece que os descontos decorrentes dos acordos promocionais não constaram das notas fiscais, considerando ele que se trata de uma exigência incabível.

Contudo, tal exigência constou do acórdão da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) nº 9303-005.977, de 28/11/2017, da relatoria do ilustre 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.)

No presente caso, está-se diante de novos ingressos ao patrimônio do Recorrente que se incluem no faturamento, nos termos do art. 1º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, pois que relativos à comercialização de mercadorias que compõem seu objeto social.

II.7. Ajustes. Vendas tributadas. Créditos (objeto da diligência)

Em sua Impugnação, o contribuinte registrou que havia informado à Fiscalização que, por problemas técnicos de migração do sistema por ele utilizado para a Escrituração Fiscal Digital (EFD), utilizara de uma planilha à parte para incluir receitas tributadas e os créditos respectivos que não constaram da apuração das contribuições na EFD, tendo a Fiscalização observado tal particularidade somente em relação aos meses de janeiro, março, abril e dezembro de 2014, e não em relação aos demais meses do período de apuração sob comento (julho de 2013 a dezembro de 2014).

Para exemplificar o equívoco alegado, o contribuinte tomou como parâmetro o mês de outubro de 2013, que, segundo ele, era o mais complexo, em relação ao qual houvera ajustes de crédito e débito, tendo a Fiscalização efetuado glosas de créditos que não estavam incluídos na EFD, créditos esse que estavam informados nos “Ajustes”, onde também havia ajustes de débitos não considerados.

Ainda segundo ele, no que tange ao crédito das operações de importação, havia dois vícios no lançamento: o primeiro relativo à não disponibilização da base utilizada pela Fiscalização na glosa de créditos considerados “em valor superior ao constante nos sistemas internos da RFB” e o segundo à falta de informação acerca da composição do valor em si.

Em relação a janeiro de 2013, alegou o então Impugnante que a Fiscalização desprezara a EFD em relação aos itens que nela constavam como não tributados, mas aproveitara as informações constantes de sua planilha (sistema “legado”), contudo, com interpretação equivocada dos dados.

A DRJ, ao apreciar tais alegações do contribuinte, decidiu converter o julgamento em diligência, nos seguintes termos:

Ante o exposto, proponho a conversão do processo em diligência à unidade de origem para:

a) Proceder **nova verificação das receitas submetidas à tributação e dos créditos** que não teriam sido migrados para a EFD, combinados com os ajustes realizados, contemplando os elementos apresentados na impugnação (em particular para o **mês de outubro de 2013, aplicáveis aos demais meses se consistentes as alegações e disponíveis as informações**);

- b) Prestar outras informações, caso entenda ou forem constatados elementos que possam ser úteis à solução da lide, fazendo constar nos autos;
- c) Produzir relatório de diligência, informando as conclusões obtidas e, caso devam resultar em alteração nos valores lançados, informe/demonstre os novos valores;
- d) 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.

Após, o processo deverá retornar a esta DRJ para apreciação. (fl. 4825) – g.n.

No Relatório da Diligência Fiscal determinada pela DRJ (fls. 4826 a 4835), a Fiscalização relata as verificações levadas a efeito e, amparando-se na afirmativa de que o contribuinte havia concordado com os valores lançados no auto de infração relativamente ao mês de outubro de 2013, acolheu o direito de crédito em relação às aquisições no período dos seguintes produtos: creme de leite, leite condensado, torneiras, válvulas, acendedores, carnes temperadas, desinfetantes, inseticidas domésticos, néctares, bebidas achocolatadas, pizzas e queijos.

Em relação a todo o período de julho de 2013 a dezembro de 2014, a Fiscalização confirmou que o contribuinte havia incluído indevidamente na base de cálculo das contribuições vendas de produtos isentos ou submetidos à alíquota zero (açúcar comum e bens do Programa de Inclusão Digital), tendo refeito os cálculos, com ajustes em relação aos cálculos apresentados pelo contribuinte, estornando também os créditos respectivos.

No que se refere aos créditos sobre mercadorias importadas em outubro/2013, concluiu a Fiscalização que o contribuinte não se desincumbira de comprovar a diferença entre os valores constantes dos sistemas internos da Receita Federal e aqueles por ele informados, não acatando, por conseguinte, seu pedido quanto a esse item.

Em sua manifestação após a ciência dos resultados da diligência (fls. 5014 a 5019), o contribuinte assim se pronunciou:

Aqui, Senhores Julgadores, cabe a seguinte ponderação: a Impugnante não “pleiteou a apropriação dos créditos”. A Impugnante informou que apesar da EFD-Contribuições não contemplar alguns produtos como tributado, estes estavam tributados no sistema legado (que calcula o PIS e COFINS da Impugnante). E que estas ocorrências estariam “contempladas” nos ajustes (sejam de débitos ou de créditos).

(...)

E esta d. Delegacia de Julgamento foi sensível a este ponto, quando assim afirmou para a realização da diligência: “Assim, como no processo de período anterior, supra citado, constata-se no presente a necessidade da realização de diligência em relação ao item correspondente aos ajustes (item 7), necessariamente ligado ao item 4, das vendas não tributadas, como aos demais, dependendo do caso. A necessidade decorre das alegações de erros materiais e/ou apresentação de documentos que comprovaram a **necessidade de nova apreciação dos valores apurados**, conforme acima abordado”. Voltando ao resultado da diligência, todos os pontos alegados e demonstrados pela Impugnante foram reconhecidos pela Fiscalização, que ao invés de rever sua planilha de forma objetiva em relação aos ajustes, concede um crédito “extra” e os demonstra no Anexo V (Valores Consolidados) anexo ao Relatório de Diligência Fiscal e somente para o período de outubro de 2013.

Este crédito extra se refere a aquisição de: Creme de leite, Queijos, Torneiras e Válvulas Compras, Carnes Temperadas, Néctar e Bebida Soja, Acendedores, Desinfestantes e inseticidas e Pizzas Compras.

De pronto verifica-se que os esclarecimentos prestados no Relatório de Diligência se prestam para confirmar o quanto defendido na Impugnação no que diz respeito aos “Ajustes de Acréscimo de Débito”: **a acusação de “Vendas não tributadas” (item 4 do RAF) é improcedente porque os produtos eventualmente não submetidos à tributação foram objeto de ajustes.**

Outro ponto importante é que a Autoridade Fiscal não cumpre o determinado pela Resolução. É que **se limita sua análise somente ao mês de outubro de 2013**. Todavia, a resolução determina que, sendo as alegações consistentes, fossem verificados os demais meses.

O pior é que é verificado a consistência das alegações – até porque se “concede” créditos, mas sequer solicita a Impugnante elementos relacionados aos outros meses. Pelo contrário, a Impugnante é somente cientificada após o resultado da diligência.

Dessa forma, a Impugnante anexa nesse momento (**doc. 01**) os arquivos dos outros meses para análise que suportam todo o alegado, nos mesmos moldes de outubro de 2013 que foi confirmado pela Autoridade Fiscal em diligência.

É oportuno destacar que em relação aos débitos indevidos, a Autoridade Fiscal trata da alegação da Impugnante de que na EFD foram tributados mercadorias sujeitas a isenção ou alíquota zero, e que estariam nos ajustes de redução de débito, todavia, não foram contemplados pela RFB.

Neste tópico, o procedimento efetuado pela Autoridade Diligenciante é diferente do adotado em relação aos créditos: apesar de a Impugnante somente apresentar, como exemplo, o mês de outubro de 2013, neste caso, a Autoridade Fiscal efetua o levantamento de todo o período autuado (julho de 2013 a dezembro de 2014) e concede crédito a Impugnante.

Finalmente, em relação aos créditos das **mercadorias importadas**, a Autoridade Diligenciante mantém o lançamento sob a alegação de que a Impugnante não teria apresentado qualquer documento que infirmasse a acusação inicial: de que o crédito apropriado divergia do crédito constante nos sistemas da RFB.

Acontece que o que se quer é justamente **que seja demonstrada a composição do crédito que está no sistema da RFB**. Quem acusou que o valor da Impugnante estava diferente foi a Autoridade Lançadora. Só que não apresentou a composição do número. **A relação das DI's consideradas no lançamento é imprescindível para que a Impugnante possa exercer seu direito de defesa**, visualizando exatamente qual importação deixou de ser considerada pela fiscalização. (g.n.)

Verifica-se dos trechos supra que o contribuinte contesta a realização apenas parcial do que fora demandado na diligência, pois, segundo ele, a Fiscalização acolheu os ajustes mas somente em relação aos créditos, não considerando os ajustes nos débitos, e restringindo a análise, em relação a alguns produtos, somente ao mês de outubro de 2013.

Contrapõe-se, também, ao não detalhamento da composição dos créditos presente nos sistemas da Receita Federal em relação aos produtos importados.

Confrontando-se a defesa do contribuinte com o que fora solicitado na resolução da DRJ, constatou-se que a diligência havia sido realizada apenas parcialmente, pois a DRJ determinara que se procedesse a “nova verificação das **receitas submetidas à tributação** e dos

créditos” (g.n.) em relação ao “mês de outubro de 2013, aplicáveis aos demais meses se consistentes as alegações e disponíveis as informações”.

A Fiscalização, contudo, restringiu os trabalhos, em relação aos produtos acima identificados, somente aos créditos (alegando que o contribuinte havia concordado com o respectivo crédito tributário lançado) e apenas do mês de outubro de 2013, não tendo, ainda, demonstrado, em relação aos produtos importados, a composição dos créditos presente nos sistemas da Receita Federal.

A Fiscalização não registrou a razão da não extensão dos trabalhos aos demais meses em relação àqueles produtos e sua afirmativa de que o contribuinte havia concordado com o lançamento em relação a esses mesmos produtos não condiz com a alegação do Recorrente de que os valores correspondentes já haviam sido por ele tributados e registrados nos “Ajustes” da EFD.

No acórdão, o julgador de piso, ao se contrapor à manifestação do contribuinte, apenas consignou que, “[na] impugnação, já era tempo de ter sido apresentada prova cabal fiscal e contábil, em confronto com todas as planilhas geradas. Descabe a apresentação de dados parciais em cada momento processual, uma vez que tal procedimento exigiria verificações intermináveis.” (fl. 5074)

A DRJ não se manifestou, expressamente, sobre os equívocos apontados pelo Recorrente nas verificações fiscais realizadas durante a diligência.

No Recurso Voluntário, o contribuinte retoma essa questão, demandado mais uma vez esclarecimentos quanto aos resultados da diligência acima apontados, aduzindo, ainda, que a Fiscalização não considerou as devoluções de venda e as desistências de mercadorias.

Nesse contexto, esta turma ordinária converteu o julgamento em diligência, nos termos consignados no relatório supra.

No Relatório de Diligência Fiscal, concluiu-se nos seguintes termos:

a) em relação às “Vendas não Tributadas”, não havia qualquer reparo a ser feito, pois os poucos ajustes que corrigiram parcialmente o erro em alguns meses já haviam sido considerados pela Fiscalização no próprio Auto de Infração, mediante a elaboração dos Anexos em que foram exigidos apenas os valores não corrigidos, não tendo havido qualquer ajuste nos demais meses;

b) a partir de cruzamentos dos dados no âmbito do SPED com os dados da EFD-Contribuições e com os novos arquivos apresentados no Recurso Voluntário referentes aos demais meses não analisados na diligência anterior, e, com base em amostragens, concluiu-se que as novas informações apresentadas sanavam as falhas em relação a todo o período fiscalizado, com o reconhecimento da necessidade de alguns ajustes relativos aos créditos sobre compras;

c) “em obediência ao Princípio da Verdade Material, [informou-se] que foram identificados créditos indevidos tanto na EFD, quanto nos arquivos apresentados em substituição às aquisições do Bloco C da EFD (em resposta ao TIF 13). Assim, por uma questão de coerência

e de verdade material, assim como [deviam] ser concedidos novos créditos sobre compras, [deviam] ser descontados os créditos indevidos, já que não haviam sido analisadas essas questões no procedimento original.”;

d) glosaram-se créditos indevidamente apropriados sobre revistas e periódicos, itens esses submetidos ao regime cumulativo, e também sobre as sacolas plásticas oferecidas aos clientes para o carregamento das mercadorias compradas, por falta de previsão legal, e sobre as aquisições de pré-mistura de pão francês utilizadas como insumo, já que esses bens, por comando do art. 1º, inciso XVI, da Lei nº 10.925/2004, eram tributados à alíquota zero (c/c art. 3º, § 2º, inciso II da Lei nº 10.833/03);

e) o contribuinte, após a publicação da MP nº 609/2013, em 08/03/2013, continuou se apropriando do crédito presumido sobre as aquisições de carnes nos períodos posteriores a sua extinção, sendo que algumas operações eram de carnes temperadas, cujo crédito integral estava sendo concedido mediante solicitação do contribuinte no Recurso Voluntário, glosando-se, por conseguinte, o crédito presumido;

f) acataram-se as alegações do Recorrente quanto ao direito de crédito em relação à totalidade das devoluções de venda que haviam sido tributadas;

g) os créditos das contribuições não cumulativas incidentes na importação utilizados pela Fiscalização no auto de infração, relativamente a outubro de 2013, estavam corretos e correspondiam ao efetivamente recolhido;

h) procedeu-se à reanálise global das aquisições de mercadorias importadas, com redução da glosa pela indevida consideração das mercadorias importadas e com desconto dos valores não comprovados de importação, sendo que, nos meses favoráveis ao contribuinte, reduziu-se o valor do Auto de Infração e, nos meses desfavoráveis, reduziu-se o valor dos demais acréscimos de crédito que estavam sendo aceitos na diligência.

Constam dos anexos ao Relatório de Diligência Fiscal os novos cálculos efetuados a partir das alterações promovidas na diligência, inclusive informações acerca da redução dos autos de infração e dos ajustes efetuados nos créditos.

Cientificado dos resultados da diligência, o Recorrente se manifestou parcialmente de acordo com a diligência, na parte em que se acataram os ajustes e reverteu-se a glosa dos créditos, com a exclusão dos valores indevidamente incluídos na base de cálculo e o reconhecimento do direito aos créditos sobre compras.

Por outro lado, discordou quanto aos valores de devoluções de venda, desistências de mercadorias, da não realização de “procedimentos adicionais” para apurar as razões das significantes diferenças verificadas pela fiscalização (decorrente de bonificação concedida pela Requerente aos clientes), bem como da glosa de créditos efetuada na diligência.

O Recorrente fez as seguintes ponderações quanto aos resultados da diligência:

a) As devoluções de vendas estão demonstradas na planilha (arquivo não paginável anexo). Nela fica evidenciado que ainda **há devoluções não consideradas** no valor de R\$ 25.355.285,33 e que mais valores devem ser considerados desde já ou devem ser

submetidos ao auditor, para que ele se manifeste (tendo em vista que não foi possibilitada essa dialeticidade antes do encerramento da diligência);

b) A diligência não analisou 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. Ao converter o julgamento em diligência, a 1^a Turma Ordinária da 2^a Câmara da 3^a Seção do CARF determinou a análise dos dois pontos. Então, é preciso que o processo retorne para que a diligência se pronuncie sobre este ponto;

c) Sobre a questão relacionada ao tópico “Devolução de mercadorias”, a diligência afirma que:

“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. Analisando as Nfe existente no SPED (tanto as Nfe-Entrada emitidas pelo contribuinte, quanto a s Nfe de Devolução de compra emitidas por seus clientes), verificamos que os valores contabilizados a débito da conta de Resultado “Devolução 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”.

Nesta afirmação fica constatado que **a fiscalização constatou que ainda existe uma diferença significante dos ajustes realizados que ainda não foram comprovados, mas que deixaria de realizar procedimentos adicionais porque os lançamentos de IR e CSLL já teriam decaído.**

Ocorre que com todo o respeito e consideração a fiscalização, a Requerente entende que em observância à verdade material, a fiscalização deveria verificar o que ocorreu para gerar tal diferença.

O fato é que as diferenças significativas que ainda se apresentam (conforme reconhecido pela fiscalização) se trata de abatimentos contidos na própria NF por conta de campanhas de venda (bonificações), nas quais o cliente compra um determinado número de itens, e leva um em bonificação. Esse item bonificado tem o seu valor excluído na própria nota fiscal (que também deveria ser excluído da base de cálculo das contribuições mas, operacionalmente, todo o valor da nota fiscal é lançado como receita e o desconto é contabilizado justamente na conta contábil analisada). Este é o motivo pelo qual ainda restaria a diferença observada pela fiscalização, mas que não foi objeto de “procedimentos adicionais”. Nesse sentido, também em observância à verdade material, a Requerente entende que o processo deveria retornar para a diligência se aprofundar sobre esse ponto.

d) Em relação ao ponto referente aos créditos, a fiscalização entendeu que “com base nas nossas amostragens, opinamos que as novas informações apresentadas sanam as falhas em relação a todo o período fiscalizado. Assim, reconhecemos a necessidade de alguns ajustes relativos aos créditos sobre compras”. Não obstante, a fiscalização além de ajustar os créditos sobre compras que não haviam sido reconhecidos, **a fiscalização também glosou, neste momento, créditos que entendeu serem indevidos.**

Sobre este ponto duas questões devem ser ponderadas:

A primeira decorre a **limitação legal para se lançar ou ajustar um lançamento** (para majorar) imposta pelo art. 156, V c/c art. 150, §4º do CTN: a Receita Federal do Brasil dispõe de 5 anos para lançar e efetuar ajustes ao lançamento do crédito tributário.

Neste processo os créditos tributários se referem aos períodos compreendidos entre julho de 2013 a dezembro de 2014. Ao efetuar neste momento (agosto de 2020) glosa de créditos (que repercute em aumento do tributo apurado), tal ação se mostra contrária a norma acima, eis que decorridos mais de 5 anos dos fatos geradores.

Na verdade, tendo em vista que a última competência do lançamento se refere a dezembro de 2014, qualquer tipo de lançamento complementar, ou ajuste para majorar o lançamento, deveria necessariamente ter ocorrido até dezembro de 2019. Posteriormente a esta data o crédito tributário se encontra extinto, quer seja pela decadência, quer seja pela homologação tácita.

Em todo o caso, **não é possível efetuar agora a glosa de crédito proposta pela fiscalização**.

Ademais, a fiscalização está efetuando tal glosa apenas agora, quando se está a julgar o Recurso Voluntário da Requerente.

No Direito público nacional vigora o princípio da vedação ao “reformatio in pejus”, que prevê a impossibilidade de agravamento da situação da parte recorrente. A fiscalização propõe a glosa de créditos agora ao cumprir uma diligência determinada pela Turma Julgadora do Recurso Voluntário da Requerente.

Mostra-se impossível tal procedimento porque sendo a Requerente o recorrente, o único resultado possível seria o de redução do lançamento, nunca agravamento (novo lançamento ou ajuste para maior).

Além disso, ainda que fosse possível tal glosa efetuada, haveria a necessidade de intimação da Requerente para apresentar impugnação sobre o ponto, o que não se observa.

Feita essa contextualização acerca dos resultados da diligência determinada por esta turma ordinária, passa-se à análise dos fatos apurados.

Primeiramente, deve-se enfrentar a alegação do Recorrente acerca da decadência em razão das apurações efetuadas pela Fiscalização com agravamento da ação fiscal original.

Efetivamente, assiste razão ao Recorrente, pois aplicando-se quaisquer das regras da decadência do Código Tributário Nacional (CTN), seja a do § 4º do art. 150 ou do art. 173, inciso I, em 03/08/2020, data da ciência dos resultados da diligência pelo Recorrente, já havia transcorrido o prazo de cinco anos em relação a todo o período controvertidos nestes autos, a saber: 01/07/2013 a 31/12/2014.

Destaque-se que, de acordo com o parágrafo único do art. 149 do CTN, “[a] revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.”

Portanto, devem ser desconsideradas todas as alterações promovidas pela Fiscalização durante a diligência determinada por esta turma que tenham onerado a situação do sujeito passivo, situação essa que havia sido formalizada originalmente por meio dos respectivos autos de infração.

Quanto à pretensão do Recorrente de se realizar nova diligência, essa se mostra desarrazoada, pois trata-se de procedimento e processo administrativo fiscal que vêm se alongando desde 2016, com muitas idas e vindas, tendo sido realizadas duas diligências, muito em decorrência do fato de o Recorrente não ter se desincumbido totalmente do ônus da prova em algumas das vezes em que instado a comprovar suas alegações, apresentando as informações e documentos solicitados aos poucos, de forma fragmentada.

No relatório da diligência, a Fiscalização assim registrou:

Adicionalmente, a Fiscalização solicitou que caso houvesse divergências entre o informado em EFD e seus sistemas internos que ainda não houvessem sido reportadas no âmbito do presente processo, que fossem informadas para análise.

Em sua resposta a empresa informou que “ainda não se conseguiu gerar [os arquivos] por inconsistências na base. Isto é, a empresa ainda não possui os arquivos para responder a presente intimação fiscal... tais documentos apontados no item a e b da intimação não nos parecem necessários”. (g.n.)

Estamos falando de fatos geradores que aconteceram 6 a 7 anos atrás, cujos Autos de Infração foram lavrados há cerca de dois anos e cujo procedimento de fiscalização iniciou-se há cerca de quatro anos.

Prosseguindo em sua resposta, o contribuinte limitou-se a enfatizar a questão da devolução de vendas, que já era um ponto solicitado pelo CARF.

Em sua manifestação após ciência dos resultados da diligência, o Recorrente trouxe autos mais três planilhas que pretende sejam analisadas pela Fiscalização, aduzindo falta de dialeticidade quando da elaboração do relatório da Fiscalização.

No entanto, no contexto já exaustivamente exposto nas linhas precedentes, tal pretensão do Recorrente não se justifica, razão pela qual nega-se desde já tal pedido.

Feitas essas considerações, conclui-se nos seguintes termos acerca dos resultados da diligência fiscal:

a) acatam-se os resultados quanto aos ajustes relativos a créditos sobre compras, apurados a partir de cruzamentos dos dados no âmbito do SPED com os dados da EFD-Contribuições e com os novos arquivos apresentados no Recurso Voluntário referentes aos demais meses não analisados na diligência anterior, mas, em razão da decadência acima apontada, afastam-se as glosas de novos créditos não analisados no procedimento original (revistas e periódicos, sacolas plásticas e pré-mistura de pão francês, tributados à alíquota zero);

b) acolhimento do crédito integral nas aquisições de carnes temperadas, em substituição ao respectivo crédito presumido que havia sido deferido;

c) reconhecimento do direito a crédito em relação à totalidade das devoluções de venda que haviam sido tributadas, bem como de eventuais desistências de mercadorias devidamente comprovadas, cujos valores decorrentes das vendas tenham sido incluídos na base de cálculo das contribuições lançadas;

d) redução da glosa pela indevida desconsideração de parte das mercadorias importadas, mas afastando-se, em razão da decadência, o desconto de novos valores apurados que não haviam sido considerados nos autos de infração.

Por fim, quanto à alegação do Recorrente acerca da existência de ajustes não realizados durante a diligência por ter a Fiscalização deixado de efetivar procedimentos adicionais para verificação do impacto da irregularidade constatada na apuração do IR e da CSLL, tal alegação encontra-se totalmente desassociada das conclusões da Fiscalização, pois o que constou do relatório fiscal foi a impossibilidade de repercutir, nos processos de lançamento do IRPJ e da CSLL, as apurações então realizadas, em razão da decadência.

II.8. Crédito. Aquisição de bens sujeitos ao regime monofásico.

O Recorrente, valendo-se do art. 17 da Lei nº 11.033/2004 e de decisão do STJ (REsp 1.051.634), alega ser legítimo o crédito nas aquisições de bens submetidos ao regime monofásico.

A jurisprudência assentada desta turma ordinária é no sentido de negar direito a crédito em aquisições dessa natureza, conforme se pode verificar da ementa do acórdão nº 3201-006.659, de 18/02/2020, da relatoria do ilustre Conselheiro Paulo Roberto Duarte Moreira, *verbis*:

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

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2011

PEDIDO RESTITUIÇÃO. CRÉDITO DO PIS CALCULADO SOBRE O CUSTO DE AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEL. REGIME DE TRIBUTAÇÃO MONOFÁSICA. CONSUMIDOR FINAL. IMPOSSIBILIDADE.

No regime monofásico de tributação não há previsão de restituição de tributos pagos na fase anterior/inicial da cadeia de comercialização, haja vista que a incidência efetiva-se uma única vez e, em face dessa característica, não há previsão de fato gerador futuro e presumido, como ocorria no regime de substituição tributária para frente vigente até 30/6/2000 para as operações de comercialização dos citados produtos. (g.n.)

Nega-se, portanto, provimento a esse item do recurso.

II.9. Crédito. 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.

O Recorrente contra argumenta aduzindo que o ICMS-ST, conforme entendimento da própria Receita Federal (Solução de Consulta 4^a RF nº 60/ 2012) e do STF e por não se tratar de tributo recuperável, integra o custo de aquisição do produto, dando, portanto, direito a crédito.

A Fiscalização já havia feito referência a outras soluções de consulta da Cosit, posteriores à indicada pelo Recorrente, em que se decidiu em sentido oposto ao por ele defendido.

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.

Nesse sentido, o ICMS-ST não integra o custo da mercadoria para o comprador, fato esse que inviabiliza a apuração de crédito na operação, uma vez que o valor correspondente não compõe a receita tributável pelas contribuições PIS/Cofins.

Esse é o entendimento que vem sendo adotado por esta turma ordinária, conforme se pode extrair da ementa do acórdão nº 3201-004.389, de 24/10/2018, da relatoria do ilustre conselheiro Leonardo Vinicius 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.

Portanto, também se nega provimento a essa parte do recurso.

II.10. Base de cálculo. Exclusão do ICMS.

O Recorrente pleiteia a exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições PIS/Cofins, invocando, para tanto, o Mandado de Segurança nº. 0008773-81.2007.4.04.7100.

Um dos fundamentos da DRJ para não acatar o pleito em relação a essa matéria foi a constatação da concomitância da discussão da matéria nas esferas judicial e administrativa, fundamento esse rechaçado pelo Recorrente, que alega a não ocorrência de discussão da tese, mas o cumprimento de ordem judicial.

Contudo, na Manifestação de Inconformidade, o então Manifestante havia se pronunciado que, em relação à não inclusão do ICMS na base de cálculo das contribuições, ele imetraria mandado de segurança, conforme se verifica do trecho a seguir reproduzido:

e. Não inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/COFINS.

Em sequência ao que foi defendido sucessivamente no item anterior, é de conhecimento da Receita Federal do Brasil que a Impugnante impetrou Mandado de Segurança (nº. 0008773-81.2007.4.04.7100) para ver resguardado seu direito líquido e certo de não ver incluído na base de cálculo do PIS/COFINS a parcela relativa ao ICMS (doc. 05).

Com efeito, considerando o entendimento consagrado pelo e. STF por ocasião do julgamento do RE 574706 / PR, e considerando que o processo da Impugnante seguirá a mesma sorte, desde já requer a aplicação do entendimento judicial ao presente lançamento, isto é, que seja determinada a revisão do lançamento para excluir o ICMS da base de cálculo do PIS/COFINS.

No Recurso Voluntário, o próprio Recorrente afirma que “existe uma ordem concedida em favor da Recorrente assegurando a não inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS/COFINS”, cuja ementa assim dispõe:

TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. JUÍZO DE RETRATAÇÃO, TEMA 69 STF. ICMS DESTACADO NAS NOTAS FISCAIS, EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DE PIS E COFINS.

O ICMS não compõe a base de cálculo para fins de incidência do PIS e da Cofins.

Conforme se verifica da ementa supra, a decisão judicial foi no sentido de se acolher a tese da não inclusão do ICMS na base de cálculo das contribuições, tese essa que vem a ser a mesma discutida nestes autos, razão pela qual se deve reconhecer a renúncia de sua discussão na esfera administrativa, nos termos da súmula CARF nº 1, *verbis*:

Súmula CARF nº 1:

Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial. (**Vinculante**, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Logo, não se conhece dessa parte do recurso.

II.11. Erro na multa aplicada.

O Recorrente pleiteia a revisão da multa aplicada, arguindo 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, XLVI, da Constituição Federal.

De pronto, deve-se afastar esse argumento, pois 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, se controvele sobre multa aplicada com base em lei válida e vigente², de observância obrigatória por parte da Administração tributária, sob pena de responsabilização, cuja redação não foge do seu caráter objetivo, em conformidade com o art. 136 do CTN, *verbis*:

² Lei nº 9.430/1996 (...)

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;

Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Diante do exposto, vota-se por negar provimento a esse item do recurso.

III. Conclusão.

Diante do exposto, vota-se por negar provimento ao Recurso de Ofício e, quanto ao Recurso Voluntário, em afastar as preliminares de nulidade arguidas e, no mérito, por não conhecer de parte dele, em razão da concomitância da discussão da matéria nas esferas judicial e administrativa, e, na parte conhecida, em dar provimento parcial nos seguintes termos:

- a) admite-se o desconto de crédito em relação a fretes entre o Centro de Distribuição (CD) e as lojas, mas desde que atendidos os requisitos da lei, dentre os quais, (i) ter sido o dispêndio suportado pelo vendedor, (ii) ter sido realizado por pessoa jurídica domiciliada no País e (iii) terem sido tributadas as referidas operações pelas contribuições PIS/Cofins;
- b) admite-se o aproveitamento de crédito extemporâneo, mas desde que devidamente comprovada a sua não utilização em períodos anteriores e desde que respeitado o prazo de cinco anos a contar da aquisição do insumo, observados os demais requisitos da lei;
- c) devem ser desconsideradas, em razão da decadência do direito de o Fisco proceder à revisão de ofício do lançamento, todas as alterações promovidas pela Fiscalização durante a diligência determinada por esta turma que tenham onerado a situação do sujeito passivo, com a realização de novas glosas de créditos que impactaram os valores lançados nos autos de infração;
- d) acatam-se os resultados da diligência quanto aos ajustes relativos a créditos sobre compras, apurados a partir de cruzamentos dos dados no âmbito do SPED com os dados da EFD-Contribuições e com os novos arquivos apresentados no Recurso Voluntário referentes aos demais meses não analisados na diligência anterior, mas, em razão da decadência acima apontada, afastam-se as glosas de novos créditos não analisados no procedimento original (revistas e periódicos, sacolas plásticas e pré-mistura de pão francês, tributados à alíquota zero);
- e) admite-se o crédito integral nas aquisições de carnes temperadas, em substituição ao respectivo crédito presumido que havia sido deferido;
- f) admite-se o direito a crédito em relação à totalidade das devoluções de venda que haviam sido tributadas, bem como de eventuais desistências de mercadorias devidamente comprovadas, cujos valores decorrentes das vendas tenham sido incluídos na base de cálculo das contribuições lançadas;
- g) redução da glosa pela indevida desconsideração de parte das mercadorias importadas, mas afastando-se, em razão da decadência, o desconto de novos valores apurados que não haviam sido considerados nos autos de infração.

É o voto.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis

Voto Vencedor

Conselheiro Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Redator.

Com a devida vénia, divirjo em parte do bem elaborado voto apresentado pelo Ilustre Conselheiro relator, tendo sido designado para elaboração do voto vencedor.

A decisão recorrida, manteve a glosa sobre as despesas do IPTU sob o entendimento de que é um imposto municipal de responsabilidade do proprietário do imóvel, e ainda que o contrato particular disponha que o seu pagamento deverá ser feito pelo inquilino, tais despesas não se confundem com despesa de aluguel.

Assiste razão ao pleito recursal.

Cito para a resolução do tema, o voto vencedor da Conselheira Maysa de Sá Pittondo Deligne no processo nº 19515.720828/2018-43, exarado nos moldes a seguir;

“Em sessão, ousei em divergir do I. Conselheiro Relator especificamente quanto às glosas referentes às despesas de IPTU e as taxas condominiais.

Isso porque entendo que essas parcelas se enquadram como despesas com aluguéis, sendo possível o seu creditamento em conformidade com o art. 3º, IV da Lei nº 10.833/2003:

Art. 3º (...) IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

Primeiramente, frisa-se que esses valores são exigidos em conformidade com os contratos de aluguel apresentados pela Recorrente durante a fiscalização, conforme premissa adotada pela fiscalização no Termo de Verificação Fiscal (e-fl. 6.127). Com isso, todos os contratos preveem expressamente que essas despesas se incluem dentre os valores de aluguéis pagos, na forma do art. 22, da Lei nº 8.245/1991, que expressa:

Art. 22. O locador é obrigado a:

(...)VII - pagar as taxas de administração imobiliária, se houver, e de intermediações, nestas compreendidas as despesas necessárias à aferição da idoneidade do pretendente ou de seu fiador;

VIII - pagar os impostos e taxas, e ainda o prêmio de seguro complementar contra fogo, que incidam ou venham a incidir sobre o imóvel, salvo disposição expressa em contrário no contrato;

(...)X - pagar as despesas extraordinárias de condomínio.

Tratam-se, portanto, de parcelas que se incluem dentre os valores de despesas de aluguéis, passíveis de creditamento consoante já reconhecido neste CARF:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS) (...)NÃO-CUMULATIVIDADE. IPTU E TAXAS CONDOMINIAIS. CONTRATO DE LOCAÇÃO. DESPESAS DO LOCATÁRIO.

As despesas periféricas relacionadas aos contratos de aluguel, quais sejam, IPTU, Taxas Condominiais e outras despesas contratualmente estabelecidas, integram o custo de locação nos termos do art. 22 da Lei no 8245/91 e devem ser consideradas para fins de apropriação de créditos da sistemática da não-cumulatividade das Contribuições para o PIS e da COFINS. (...) (Processo nº 11020.904359/2012-88, Acórdão nº 3001-001.401, Sessão de 13/08/2020. Relator Conselheiro Marcos Roberto da Silva – grifei)

(...) NÃO-CUMULATIVIDADE. IPTU. FUNDAMENTO DO PAGAMENTO PELO LOCATÁRIO. CLÁUSULA CONTRATUAL DE LOCAÇÃO. VALORES PAGOS PELO LOCATÁRIO. NATUREZA JURÍDICA DE DESPESA DE ALUGUEL.

Os valores recolhidos pelo locatário a título de “IPTU das lojas alugadas” com supedâneo em cláusula do contrato de locação não têm natureza jurídica de tributo, mas compõem, neste caso, as despesas de “aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, podendo, nessa rubrica ser realizado o desconto do crédito correspondente. (Número do Processo 19311.720253/2017-74 Data da Sessão 20/11/2019 Relator Valcir Gassen Nº Acórdão 3301-007.117 - grifei)

Do Acórdão nº 3001-001.401, primeiro acima ementado, traz-se as seguintes considerações bem traçadas pelo Conselheiro Marcos Roberto da Silva:

A Recorrente alega que tais despesas decorrem de contratos de aluguel nos quais são inerentes às suas operações. Por serem despesas incorridas para satisfazer obrigações do locatário com o locador, devem ser consideradas para fins de creditamento das contribuições para o PIS e da COFINS. E no que concerne ao rateio de despesas de energia elétrica, afirma ter suporte na Solução de Consulta COSIT no 312 de 21/06/2017.

Neste ponto tenho que concordar com a Recorrente. As despesas periféricas relacionadas aos contratos de aluguel, quais sejam, IPTU, Taxas Condominiais e outras despesas contratualmente estabelecidas, integram o custo de locação nos termos do art. 22 da Lei no 8245/91 e devem ser consideradas para fins de apropriação de créditos da sistemática da não-cumulatividade das Contribuições para o PIS e da COFINS. (...) (grifei)

Com fulcro nestas mesmas razões, portanto, voto por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para reverter as glosas de créditos de PIS e COFINS sobre os valores de IPTU e Taxas Condominiais.”

A decisão apresenta a ementa a seguir:

“ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

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

(...)

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

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

NÃO-CUMULATIVIDADE. IPTU E TAXAS CONDOMINIAIS. CONTRATO DE LOCAÇÃO. DESPESAS DO LOCATÁRIO.

As despesas periféricas relacionadas aos contratos de aluguel, quais sejam, IPTU, Taxas Condominiais e outras despesas contratualmente estabelecidas, integram o custo de locação nos termos do art. 22 da Lei nº 8.245/91 e devem ser consideradas para fins de apropriação de créditos da sistemática da não-cumulatividade das Contribuições para o PIS e da COFINS. (...)" (Processo n.º 19515.720828/2018-43; Acórdão n.º 3402-008.251; Relator Conselheiro Pedro Sousa Bispo; Redatora do voto vencedor Conselheira Maysa de Sá Pittondo Deligne; sessão de 26/04/2021)

No mesmo sentido:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2013

(...)

NÃO-CUMULATIVIDADE. IPTU. FUNDAMENTO DO PAGAMENTO PELO LOCATÁRIO. CLÁUSULA CONTRATUAL DE LOCAÇÃO. VALORES PAGOS PELO LOCATÁRIO. NATUREZA JURÍDICA DE DESPESA DE ALUGUEL. POSSIBILIDADE.

Os valores recolhidos pelo locatário a título de “IPTU das lojas alugadas” com supedâneo em cláusula do contrato de locação não têm natureza jurídica de tributo, mas compõem, neste caso, as despesas de “aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica”, podendo, nessa rubrica ser realizado o desconto do crédito correspondente. (...)" (Processo n.º 19311.720294/2015-07; Acórdão n.º 3301-004.483; Relatora Conselheira Semíramis de Oliveira Duro; sessão de 22/03/2018)

Dante do exposto, voto por dar provimento ao tópico, para acatar o direito de desconto de crédito em relação ao IPTU cobrado juntamente com as despesas de aluguel definidas em contrato.

(documento assinado digitalmente)

Leonardo Vinicius Toledo de Andrade