



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13116.722477/2014-06
RESOLUÇÃO	3301-002.065 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	13 de novembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	SUPERMERCADO COUTO LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Conversão do Julgamento em Diligência

RESOLUÇÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

Sala de Sessões, em 13 de novembro de 2025.

Assinado Digitalmente

Rachel Freixo Chaves – Relator

Assinado Digitalmente

Paulo Guilherme Deroulede – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Marcio Jose PintoRibeiro, Bruno Minoru Takii, Marco Unaian Neves de Miranda (substituto[a] integral), Rachel Freixo Chaves, Keli Campos de Lima, Paulo Guilherme Deroulede (Presidente)

RELATÓRIO

1. Por economia processual e por relatar a realidade dos fatos de maneira clara e concisa, reproduzo o relatório do acórdão 11-49.704, da 2ª Turma da DRJ/REC, de 31 de março de 2015, complementando-o ao final com o necessário.

Relatório

1. O presente processo tem por objeto impugnação ao Auto de Infração de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social, no valor total de R\$ 4.514.133,86 e competências 01/2010 a 12/2011 (fls. 03/10) e ao Auto de Infração Contribuição para o PIS/Pasep, no valor total de R\$ 961.756,22 e competências 01/2010 a 12/2011 (fls. 11/20).

2. O procedimento fiscal, as apurações e os lançamentos efetuados estão explicitados no Termo de Verificação Fiscal (fls. 21/41), e demais documentos carreados aos autos pela fiscalização (fls. 42/989). Do Termo de Verificação Fiscal, destaca-se:

a) Créditos. Através do item 4.2 do termo de Intimação Fiscal de 01/09/2014 (fl. 338), o sujeito passivo foi intimado a demonstrar/comprovar a apuração dos créditos do PIS/PASEP e COFINS calculados sobre os bens para revenda. Para tanto, deveria apresentar arquivo digital (planilha eletrônica) contendo todas as Notas Fiscais de Entrada por mês, usadas na apuração de créditos da Cofins e do Pis/Pasep dos anos-calendário 2010 e 2011, contendo a Data, Número da Nota Fiscal, CNPJ/CPF do fornecedor, o Código NCM do produto/mercadoria, Descrição do produto/mercadoria, CFOP, CST - Código da Situação tributária do Pis/Cofins (CST 50 a 98), Valor Total do produto/mercadoria, Alíquota e Valor do crédito. Em 10/11/2014 o sujeito passivo apresentou arquivos digitais contendo Planilhas de Produtos de Entrada de 06/2010 a 12/2010 e Planilhas de Produtos de Entrada de 01/2011 a 12/2011, conforme Recibos de entrega de Arquivos Digitais às fls. 374 a 375 e arquivos digitais não pagináveis anexados às fls. 377 e 378.

Da análise das informações contidas nos arquivos, constata-se: (1) Não

foram entregues as planilhas de Produtos de Entrada de 01/2010 a 05/2010; (2) Nas planilhas de Produtos de Entrada de 06/2010 a 12/2010 não constam as informações necessárias para se analisar a procedência dos créditos da Cofins e do Pis/Pasep, visto que não foram informados o CST - Código da Situação Tributária do PIS/COFINS (CST 50 a 98), código NCM do produto/mercadoria e descrição do produto.

Mesmo com a deficiência das informações prestadas nas planilhas, os

dados apresentados foram suficientes para se verificar quais as bases de cálculo dos créditos do Pis/Pasep e Cofins - Bens para Revenda nos meses de 06/2010 a

12/2010 - que o sujeito passivo pretendia demonstrar, apesar de nada ter informado em DACON.

Nas planilhas de Produtos de Entrada de 01/2011, 02/2011, 03/2011 e 04/2011 não constam as informações necessárias para se analisar a procedência dos créditos da Cofins e Pis/Pasep, visto que não foram informados o CST - Código da Situação Tributária do PIS/COFINS (CST 50 a 98), código NCM do produto/mercadoria e descrição do produto. Existem alguns produtos com a informação do código NCM, mas com Valor Pis/Cofins apurado igual a zero. Nas planilhas de Produtos de Entrada de 05/2011, 06/2011, 07/2011, 08/2011, 09/2011, 10/2011, 11/2011 e 12/2011, constam algumas informações para se analisar a procedência dos créditos da Cofins e do Pis/Pasep, visto que consta a informação do CST - Código da Situação Tributária do PIS/COFINS (CST 50 a 98) e existem alguns produtos com o código NCM informado e apuração PIS/COFINS.

Mesmo com a deficiência das informações prestadas nas planilhas de

entrada de 2011, os dados apresentados foram suficientes para se verificar quais as bases de cálculo dos créditos do Pis/Pasep e Cofins - Bens para Revenda nos meses de 01/2011 a 12/2011 - que o sujeito passivo pretendia demonstrar, a revelar montantes significativamente inferiores aos constantes em DACON.

Apesar disso, a maioria das planilhas apresentadas pelo sujeito passivo

demonstrou ser imprestável para demonstrar a correta apuração dos créditos do Pis/Pasep e Cofins calculados sobre os bens para revenda para os períodos de apuração de 01/2010 a 12/2011, em razão da omissão de informações imprescindíveis para se classificar, com base na legislação vigente à época, se o produto adquirido para revenda gerava ou não direito a créditos para o Pis/Pasep e Cofins.

Ressalte-se ainda que não foram apresentadas as planilhas de 01/2010 a 05/2010, e que os valores das bases de cálculo dos créditos apresentados nas planilhas do sujeito passivo (bens para revenda) de 06/2010 a 12/2011, mesmo se não tivéssemos considerado as planilhas apresentadas pelo sujeito passivo como imprestáveis, são inferiores aos informados nos DACONS de novembro/2010 a dezembro/2011. Mesmo intimado e reintimado, o sujeito passivo não apresentou os DACONS de 01/2010 a 03/210, encontrando-se omissos, não retificou os DACONS de 04/2010 a 10/2010 para demonstrar o cálculo dos créditos (DACONS entregues "zerados") e os créditos calculados com base nos bens para revenda e informados nos DACONS de 11/2010 a 12/2011 devem ser glosados por falta de comprovação.

Considerando que as planilhas apresentadas pelo sujeito passivo para

demonstrar a apuração dos créditos do Pis/Pasep e Cofins do regime não-cumulativo foram consideradas imprestáveis para comprovar a apuração dos créditos, apesar de ter sido devidamente intimado a prestar todas informações, e considerando ainda a possibilidade de efetuarmos de ofício o levantamento dos

créditos do Pis/Pasep e Cofins de forma mais confiável, com base nas Notas Fiscais Eletrônicas de Saídas disponíveis no SPED-NF-e, nas quais o sujeito passivo era destinatário (participante), procedemos ao referido levantamento, que se mostrou inclusive mais favorável ao sujeito passivo em comparação com os arquivos apresentados (Item F do presente Termo de Verificação Fiscal), conforme será demonstrado a seguir.

Com base nas Notas Fiscais Eletrônicas de Saídas, disponíveis no SPEDNF-e, nos anos-calendário 2010 e 2011, foram elaboradas planilhas eletrônicas, contendo todas as Notas de Saídas, por mês, excluídos os CFOPs 5910, 6910 e 5949 (Remessa em bonificação e Outras Saídas), com o código CST do Pis/Pasep e Cofins igual a 1 (Operação tributável com Alíquota Básica), e excluindo as notas Fiscais que não continham o NCM. Os arquivos digitais contendo as planilhas eletrônicas geradas a partir das NF-e estão juntadas ao processo como arquivos não pagináveis, conforme fls. 960 a 961. As referidas planilhas demonstram que o sujeito passivo adquiriu bens para revenda, tanto para a matriz quanto para a filial, sujeitos às alíquotas básicas do Pis/Pasep e da Cofins, e portanto, com direito a créditos em razão do regime não-cumulativo das contribuições.

b) Base de Cálculo das Contribuições. Através do Termo de Intimação Fiscal de 01/09/2014 o sujeito passivo foi intimado a prestar esclarecimentos quanto às divergências encontradas entre as Receitas de Vendas informadas nas Escriturações Contábeis Digitais - ECD em comparação com as receitas informadas nos DACONs apresentados, e se fosse o caso, que procedesse à retificação dos DACONs dos anos-calendário 2010 e 2011, conforme item 3 do referido Termo às fls. 337.

No mesmo Termo, em seu item 4.1, o sujeito passivo foi intimado a demonstrar a base de cálculo mensal da Cofins e do Pis/Pasep, com a apresentação de arquivos digitais (planilhas eletrônicas), que deveriam conter todas as Notas Fiscais de Saída por mês dos anos-calendário 2010 e 2011, contendo Data, Número da Nota Fiscal, CFOP, CST - Código da Situação tributária (CST 01 a 09, Operação Tributável com Alíquota Básica, Alíquota Zero, Isentas, etc...), Código NCM do produto/mercadoria, Descrição do produto/mercadoria, Valor Total do produto/mercadoria, conforme fls. 338.

Nos DACONs de 11/2010 a 12/2011 nas fichas relacionadas com a determinação das bases de cálculo do Pis/Pasep e da Cofins constam informações de Receitas Tributadas a Alíquota Zero e Receitas Tributadas a Alíquota Zero - Revenda de Produtos Sujeitos à Tributação Monofásica, cujos valores deveriam ser comprovados mediante a apresentação das planilhas de que trata o parágrafo anterior.

Após diversas prorrogações do prazo para atendimento, em 10/11/2014 o sujeito passivo apresentou os arquivos digitais referentes Planilhas de Produtos de Saídas de 01/2011 a 12/2011, conforme Recibo de Entrega de Arquivos Digitais à fl. 376 e arquivos digitais não pagináveis anexados à fl. 379, e em 14/11/2010

apresentou os arquivos digitais referentes a Planilhas de Produtos Saídas de 06/2010 a 12/2010, conforme Recibo de Entrega de Arquivos Digitais à fl. 382 e arquivo não paginável juntado à fl. 393.

Com relação ao item 3 do termo de Intimação Fiscal de 01/09/2014, considerando que o sujeito passivo não apresentou os esclarecimentos solicitados, nem apresentou DACONs retificadores dos anos-calendário 2010 e 2011, o mesmo foi reintimado em 14/11/2014, conforme item 3.3 do Termo de Intimação Fiscal de 14/11/2014 à fl. 397. Em 24/11/2014 o sujeito passivo apresentou sua resposta informando que: "As receitas são as informadas nas ECD's", conforme fls. 398. Não apresentou DACONs retificadores.

Da análise das informações contidas nos arquivos digitais apresentados, constata-se: (1) não foram apresentadas as planilhas de Produtos Saídas de 01/2010 a 05/2010; e (2) nas planilhas de Produtos Saídas de 06/2010 a 12/2011 não constam as informações necessárias para se apurar a base de cálculo mensal da Cofins e do Pis/Pasep, conforme solicitado, visto que não consta a informação da data, do número da respectiva Nota Fiscal de Venda, do código CST - Código da Situação Tributária do PIS/COFINS (CST 01 a 09) e nem o Valor Total do produto/mercadoria.

Não é possível determinar quais receitas do sujeito passivo (matriz e filial)

são tributadas a alíquota zero, isentas, sem incidência, com substituição ou com suspensão das contribuições, para que pudessem ser excluídas da base de cálculo.

Não constam no SPED-NF-e, as Notas Fiscais Eletrônicas emitidas pelo

sujeito passivo no ano-calendário 2010. Já no ano-calendário 2011 constam apenas Notas Fiscais Eletrônicas de setembro/2011 a dezembro/2011, registrando em sua maior parte as devoluções de compras e vendas (Notas Fiscais de Entrada e Saída), conforme arquivo não paginável à fl. 962 e relatório às fls. 963 a 964.

Desta forma, não é possível efetuar a apuração de ofício da base de cálculo

das contribuições ao Pis/Pasep e Cofins com base nas Notas Fiscais Eletrônicas de Saídas nos anos-calendário 2010 e 2011.

Considerando que o sujeito passivo não comprovou/demonstrou a base de

cálculo para apuração mensal das contribuições ao Pis/Pasep e Cofins dos anos-calendário 2010 e 2011, (não informou quais receitas são tributadas a alíquota zero, isentas, sem incidência, com substituição ou com suspensão das contribuições, para que pudessem ser excluídas da base de cálculo), apesar de devidamente intimado a fazê-lo, resta à fiscalização considerar que todas as receitas de revenda de mercadorias informadas nas ECD estão sujeitas às alíquotas básicas do Pis/Pasep e Cofins do regime não-cumulativo (1,65% e 7,6%).

Assim, com base nas ECD's apresentadas pelo sujeito passivo, conforme Relatórios às fls. 451 a 456, apurou-se as receitas das vendas, descontadas as devoluções de vendas, a compor a base de cálculo das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS.

Todos os recolhimentos de Pis/Pasep e Cofins dos períodos de apuração de Janeiro/2010 a dezembro/2011, efetuados anteriormente ao início do procedimento fiscal, foram considerados no lançamento de ofício.

Os créditos do Pis/Pasep e Cofins calculados com base nos bens para revenda informados nos DACONS de novembro/2010 a dezembro 2011, foram glosados por falta de comprovação. No entanto, foram aproveitados todos os créditos do regime não cumulativo, apurados de ofício pela fiscalização, relativos aos bens adquiridos para revenda.

Foram aproveitados também todos os demais créditos que foram

informados nos DACONS de novembro/2010 a dezembro/2011 e que não foram objeto de fiscalização (Créditos calculados sobre os bens utilizados como insumos, despesas de energia elétrica e sobre os bens do ativo imobilizado - depreciação).

Foram consideradas as Receita de Vendas de Bens e Serviços, sujeitas às

alíquotas básicas do Pis/Pasep e Cofins do regime não-cumulativo (1,65% e 7,6%, respectivamente), haja vista que o sujeito passivo não comprovou/demonstrou a base de cálculo para apuração mensal das contribuições ao Pis/Pasep e Cofins dos anos-calendário 2010 e 2011.

3. O contribuinte foi cientificado em 22/12/2014, fls. 989, tendo

apresentado em 20/01/2015 (fls. 995) a impugnação (fls. 995/997), considerada tempestiva pelo órgão preparador (fls. 1028) e instruída com os documentos de fls. 998/1017, alegando, em síntese, que:

a) Tempestividade. Notificado em 22/12/2014, a empresa apresenta

impugnação tempestiva, em conformidade com o art. 15 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.

b) A autoridade fiscal considerou apenas as notas fiscais de contribuintes

que emitem NFE, não considerando as demais, nem tampouco os créditos de energia elétrica e outros, considerando somente uma pequena base de cálculo para apuração dos créditos, o que prejudicou e muito a apuração de suposta infração. Ainda considerou que todas as receitas auferidas pela empresa são de produtos tributados integralmente, deixando de excluir as vendas de produtos com alíquota zero e também os monofásicos conforme notas de aquisição em anexo, o que faz prova que a receita auferida não foi somente de produtos tributados.

c) Preliminar. Como demonstrado no Auto de Infração, os créditos não

foram totalmente aproveitados pela autoridade lançadora, o que prejudica muito o autuado visto que a apuração correta poderia gerar talvez até créditos a maior que conforme narra a própria autoridade fiscal na página 35 do processo, "o referido levantamento, que se mostrou inclusive mais favorável ao sujeito passivo em comparação com os arquivos apresentados) os créditos são inclusive mais

favoráveis ao contribuinte ". Como seria mais favorável se foi gerada tamanha diferença de imposto a recolher.

d) Mérito. Para provar os fatos anexamos ao presente diversas cópias de notas fiscais que comprovam a venda e compra de produtos monofásicos e isentos da contribuição que não foram considerados pela autoridade fiscal.

e) Em síntese, os pontos de discordância: (1) falta de reconhecimento dos créditos possíveis de aproveitamento; e (2) reconhecimento de base de cálculo somente de produtos tributados. Em anexo: Notas fiscais de aquisição de mercadorias.

f) Pedido. A vista do exposto, demonstrada a insubsistência e improcedência do lançamento, requer que seja acolhida a presente Impugnação.

3.1. Em 24/09/2015 (fls. 1136), foi apresentado um primeiro aditamento à impugnação (fls. 1044/1084) acompanhado de documentos (fls. 1035/1170), em síntese, alegando-se:

a) Aditamento. Com fulcro nos arts. 14 e 15 do Decreto nº. 70.235, de 06/03/1972, e no art. 38 da Lei nº 9.784, de 29/01/1999, em acatamento aos princípios da verdade material, do contraditório e da ampla defesa, apresenta-se aditamento à impugnação.

b) Lançamento. O principal objetivo comercial da impugnante - matriz e filial - é o comércio varejista de mercadorias em geral, tendo, a partir de 18/05/2010, criado filial com o objetivo de Comércio Varejista de Gás Liquefeito de Petróleo - GLP. Como é sabido, a atividade comercial varejista realizada pelo setor supermercadista abrange milhares e milhares de itens (mercadorias - tributas, isentas, substituição tributária, alíquota zero e monofásicas). No entanto, o crédito tributário lançado para o caso sob exame teve como única justificativa a mera alegação de que a impugnante não comprovou a base de cálculo para apuração mensal das contribuições ao PIS/Pasep e COFINS dos anos-calendário 2010 e 2011 no regime não cumulativo.

c) Insegurança na determinação da infração e cerceamento do direito de defesa. A autoridade lançadora errou quando considerou na apuração do crédito da COFINS e do PIS/Pasep somente as NF-e extraídas do sistema SPED-NF-e, eis que não representa o crédito total do PIS/Pasep e da COFINS favorável à impugnante. A aventada imprestabilidade das planilhas eletrônicas não poderia ter sido usada para justificar a apuração dos créditos com base apenas nas NF-e extraídas do SPED-NF-e. Dados extraídos dos livros Registro de Entradas e dos balancetes mensais de suspensão/redução colacionados às fls. 77/78 do PAT nº 13116-722.476/2014-53 (Doc. 2), é suficiente para se confirmar que os valores mensais referentes às entradas totais das mercadorias adquiridas pela impugnante é muitíssimo superior aos valores encontrados nas NF-e. Em índice

percentual, representa somente 30,53% em 2010 do valor total das mercadorias e em 2011 apenas 37,84%. Logo, a grande maioria das notas fiscais não foi considerada, a resultar grave prejuízo para a impugnante e, por óbvio, as contribuições sociais lançadas não representam a verdade material do fato jurídico tributário, o que demonstra, também, insegurança na determinação da infração. Além disso, pode ser visto que nas próprias NF-e relacionadas pela autoridade lançadora na apuração dos créditos da COFINS e do PIS/Pasep (fls. 9568-959) existe também grande quantidade de mercadorias sujeitas a alíquota zero, não-tributadas, substituição tributária e monofásicas que, por razões óbvias, não foram consideradas pelo Fisco federal como sendo sujeitas ao regime não cumulativo mas que foram indevidamente consideradas tributadas pela COFINS e PIS/Pasep quando revendidas. Assim, resulta que a COFINS e o PIS/PASEP lançados indevidamente nos anos-calendário de 2010 e 2011 totalizaram R\$1.842.511,18 e R\$ 400.018,88, respectivamente. Além disso, descontadas as margens de lucro, das mercadorias adquiridas e comercializadas nos anos-calendário de 2010 e 2011, chega-se a conclusão de que houve pagamento a maior das contribuições para o PIS/COFINS, sendo indevidos os lançamentos de ofício efetuados.

Inexistência de provas. Ônus do Fisco. Vício Material Insanável. A

impugnante jamais foi intimada para apresentar as notas fiscais que comprovariam as compras das mercadorias tributadas ou não tributadas pela COFINS e o PIS/Pasep, tendo sido somente intimada a apresentar planilhas eletrônicas com dados necessários à apuração dos créditos. A alegada insuficiência das planilhas não é justificativa apta a autorizar lançamento com base apenas em NF-e extraídas do SPED-NF-e na consideração indevida de que 100% (cem por cento) das mercadorias vendidas seriam tributadas pelo PIS/Pasep e COFINS no regime não cumulativo. Não há previsão legal para a inversão do ônus da prova, cabendo à autoridade reintimar o quantas vezes fosse necessário ou simplesmente intimar para a apresentação das notas fiscais para que o próprio agente fiscal apurasse o crédito. O ônus da prova compete a quem acusa (CPC, art. 333), no caso a autoridade fiscal. A impugnante já demonstrou qual o montante real do crédito da COFINS e do PIS/Pasep que deveria ter sido apropriado. Logo, é certo afirmar que a infração imputada não restou comprovada, o que enseja vício insanável do crédito tributável.

A impugnante também nunca foi intimada a apresentar os documentos

fiscais que comprovassem que as vendas realizadas eram tributadas ou não pelo PIS/Pasep e COFINS. O único documento fiscal que poderia comprovar se a venda realizada pela impugnante era tributada ou não pela COFINS e PIS/Pasep seria o "cupom fiscal" emitido por meio da ECF, que é um equipamento de automação comercial, de utilização obrigatória mediante prévia autorização do fisco do Estado de Goiás. Durante todo o período fiscalizado, foram emitidos diariamente pela impugnante milhares e milhares de cupons fiscais que simplesmente foram

ignorados pela autoridade lançadora na apuração da COFINS e do PIS/PASEP. Quanto às poucas notas fiscais eletrônicas emitidas pela impugnante, são referentes às devoluções de compras e a transferência de mercadorias entre a matriz e filiais e vice-versa, conforme afirmado pela própria autoridade lançadora.

A autoridade fiscal autuante simplesmente presumiu, sem qualquer

fundamentação legal ou justificativa plausível, que a receita total auferida pela impugnante estaria sujeita às alíquotas básicas do PIS/Pasep e da COFINS previstas para o regime não cumulativo. No mínimo, a autoridade lançadora deveria excluir da base de cálculo da COFINS e do PIS/Pasep o valor de cada mercadoria não considerada como sendo do regime não cumulativo, devidamente acrescido da margem de lucro praticada pela impugnante.

Houve, no caso, uma dupla e indevida punição para a impugnante,

primeiramente quando reduziu o crédito que ela teria direito, de imediato, o débito da COFINS e do PIS/Pasep aumentou no mesmo valor da redução realizada e, no segundo momento, quando considerou 100% (cem por cento) das vendas de mercadorias como sendo tributadas pela COFINS e PIS/Pasep, sem excluir um único centavo referente à venda de mercadorias não tributadas (isentas, substituição tributária, alíquota zero e monofásicas). Ambas as medidas adotadas pela autoridade fiscal autuante não encontram qualquer respaldo na legislação tributária, em especial, no art. 142 do CTN. A autoridade fiscal autuante tinha o poder-dever de instruir o lançamento com as provas materiais pertinentes ao caso, sob pena de nulidade insanável conforme jurisprudência do Carf. Não o fazendo, ensejou grave insegurança na determinação da infração e cerceamento do direito de defesa da impugnante.

Em resumo, a autoridade lançadora apurou os débitos da COFINS e do PIS/Pasep de forma discricionária em ofensa ao art. 142 do CTN e de forma completamente divorciada da norma legal que disciplina a espécie, o que implicou no cerceamento do direito de defesa da impugnante e impõe, portanto, a declaração de nulidade dos lançamentos vergastados. Além disso, o Fisco subverteu, no mínimo, os princípios da legalidade e da verdade material, cuja observância é imprescindível para a fundamentação do ato de lançamento. Logo, em face das normas que regem o lançamento, os autos devem ser cancelados.

d) Apresentação da planilha eletrônica do item 4.1 do Termo de Intimação Fiscal de 01/09/2014. Anexa aos autos planilha eletrônica foram relacionados, de forma individualizada, os cupons fiscais emitidos pela impugnante, mês a mês e por estabelecimento, nos anos-calendário 2010 e 2011, contendo o número da impressora fiscal, o número do caixa que realizou a venda, o número do cupom fiscal, a data de emissão do cupom fiscal, o código do item, a descrição da mercadorias, o NCM, o CFOP, o CST - Código da Situação tributária (CST 01 a 09, Operação Tributável com Alíquota Básica, Alíquota Zero, Isentas, monofásica, etc.), o CST do PIS, a alíquota do PIS, a base de cálculo do PIS, o valor do PIS, o CST da COFINS, a alíquota da COFINS, a base de cálculo da COFINS, o valor da COFINS,

e o valor total do item comercializado. Todos os dados informados na planilha eletrônica foram extraídos diretamente das memórias dos "ECF", que são os equipamentos de automação comercial de utilização obrigatória pela impugnante, mediante prévia autorização do Fisco goiano.

Ocorre que nem todos os cupons fiscais emitidos pela impugnante foram

totalizados na planilha eletrônica, uma vez que a maioria das ECF's utilizadas pela matriz, embora devidamente autorizados Secretaria da Fazenda de Goiás, não dispunham de memória "mfd - memória de fita-detelhe", que permite recuperar todas as informações fiscais contidas na memória do ECF em meio magnético, e sim a memória "mf" que somente emite os cupons fiscais em duas vias, uma para o cliente e a outra, para o emitente, a qual fica armazenada em meio físico, formando uma bobina de papel. Nesse tipo de ECF, não é possível recuperar as informações fiscais em meio magnético. Os cupons fiscais emitidos pelas ECF com memória "mf-memória fiscal" sempre estiveram à disposição da fiscalização federal e estadual. No entanto, jamais foram solicitados pela autoridade fiscal atuante. Cabe destacar, portanto, que os referidos documentos fiscais se encontram à disposição da fiscalização para atendimento a eventual diligência fiscal determinada pelo órgão julgador.

Compulsando a planilha eletrônica nota-se, de plano, que as operações de

vendas de mercadorias tributadas e não tributadas (isentas, substituição tributária, alíquota zero e monofásicas) estão representadas por centenas de milhares de cupons fiscais que foram completamente desconsiderados pela autoridade lançadora. O valor total referente às vendas não tributadas (isentas, substituição tributária, alíquota zero e monofásicas), deveria ter sido excluído pela autoridade lançadora da tributação da COFINS e PIS/PASEP (fls. 38).

Em síntese, levando-se em consideração apenas a receita total auferida

pela impugnante, uma vez que as compras de mercadorias serão tratadas no próximo item, chega-se à conclusão de que houve lançamento indevido de COFINS e PIS/PASEP nos seguintes valores: (1) COFINS de R\$ 584.188,02 para o ano-calendário de 2010, que é o resultado da aplicação da alíquota de 7,6% sobre o valor de R\$7.686.684,52; (2) PIS/PASEP de R\$ 126.830,03 para o ano-calendário de 2010, que é o resultado da aplicação da alíquota de 1,65% sobre o valor de R\$7.686.684,52; (3) COFINS de R\$ 685.546,78 para o ano-calendário de 2011, que é o resultado da aplicação da alíquota de 7,6% sobre o valor de R\$9.020.352,36; e (4) PIS/PASEP de R\$ 148.835,81 para o ano-calendário de 2011, que é o resultado da aplicação da alíquota de 1,65% sobre o valor de R\$9.020.352,36.

e) Planilha Eletrônica do item 4.2 do Termo de Intimação de 01/09/2014. A impugnante informa que a planilha eletrônica referente às compras de mercadorias tributadas e não tributadas (isentas, substituição tributária, alíquota zero e monofásicas) também está sendo elaborada. A demora se deve ao fato de

que cada nota fiscal é planilhada de forma individual, o que demanda muito tempo para ser confeccionada.

Entretanto, compulsando os dados extraídos da planilha eletrônica

referentes às vendas de mercadorias, é possível demonstrar o gigantesco erro cometido pela autoridade fiscal autuante em relação à apuração dos créditos da COFINS e do PIS/PASEP da impugnante. Conforme já demonstrado na planilha eletrônica, retro citado, se os percentuais referentes às vendas de mercadorias não tributadas (isentas, substituição tributária, alíquota zero e monofásicas), nos anos-calendário de 2010 e 2011, representam 34,40% (trinta e quatro inteiros e quarenta centésimos por cento) e 33,71% (trinta e três inteiros e setenta e um centésimos por cento), respectivamente, do valor da receita bruta anual auferida pela impugnante, seria absolutamente correto deduzir que os mesmos índices percentuais também podem ser aplicados sobre as compras totais de mercadorias, eis que restou comprovado que os produtos adquiridos como não tributados foram vendidos como não tributados e os adquiridos como tributados foram vendidos como tributados. Nesse caso, portanto, não haveria que se falar em qualquer distorção nos valores dos créditos da COFINS e do PIS/PASEP a que faria jus a impugnante, inclusive, os apurados mediante as NF-e.

Em resumo, levando-se em conta somente os créditos da COFINS e do PIS/PASEP a que teria direito a impugnante, chega-se à conclusão que a autoridade fiscal autuante lançou indevidamente a COFINS e o PIS/PASEP nos seguintes valores: (1) a) COFINS de R\$ 457.547, 52 para o ano-calendário de 2010, que é o resultado da aplicação da alíquota de 7,6% sobre o valor de R\$6.020.362,12; (2) PIS/PASEP de R\$ 99.335,97 para o ano-calendário de 2010, que é o resultado da aplicação da alíquota de 1,65% sobre o valor de R\$6.020.362,12; (3) COFINS de R\$428.499,52 para o ano-calendário de 2011, que é o resultado da aplicação da alíquota de 7,6% sobre o valor de R\$5.638.151,54; e (4) PIS/PASEP de R\$93.029,00 para o ano-calendário de 2011, que é o resultado da aplicação da alíquota de 1,65% sobre o valor de R\$5.638.151,54. Para finalizar, somando-se os créditos da COFINS e do PIS/PASEP apurados com base nas notas fiscais de entradas não consideradas pela autoridade fiscal autuante, com os débitos da COFINS e do PIS/PASEP lançados sobre as vendas de mercadorias não tributadas (isentas, substituição tributária, alíquota zero e monofásicas), conforme amplamente demonstrado em linhas volvidas, chega-se à conclusão de que é totalmente improcedente, o crédito tributário lançado para a COFINS e para o PIS/PASEP. Por mais essas razões, impõe-se o cancelamento total do crédito tributário lançado para a COFINS e o PIS/PASEP.

f) Pedido. Requer o cancelamento dos autos de infração em face dos argumentos e provas colacionados, bem como requer, desde já, a realização de diligência fiscal para o esclarecimento dos fatos de forma definitiva.

3.2. Em 15/06/2016 (fls. 1304), foi apresentado um segundo aditamento à

impugnação (fls. 1171/1178) acompanhado de documentos (fls. 1179/1773), em síntese, alegando-se:

a) Novo Aditamento. Com fulcro nos arts. 14 e 15 do Decreto nº. 70.235, de 06/03/1972, e no art. 38 da Lei nº 9.784, de 29/01/1999, em acatamento aos princípios da verdade material, do contraditório e da ampla defesa, apresenta-se segundo aditamento à impugnação.

b) Planilha Eletrônica do item 4.2 do Termo de Intimação de 01/09/2014. Conforme informado no primeiro aditamento à impugnação, apresentam-se novas planilhas eletrônicas referentes às compras de mercadorias tributadas e não tributadas, com direito ao aproveitamento de crédito básico e de crédito presumido de COFINS e PIS/PASEP, as quais não haviam sido consideradas pela autoridade fiscal autuante nos autos de infração ora vergastados, o que resultou, portanto, em majoração indevida e substancial dos créditos tributários lançados. A demora da impugnante ocorreu em razão de que cada nota fiscal foi planilhada individualmente, o que, por razões óbvias, demandou muito tempo na elaboração das citadas planilhas eletrônicas. Como os créditos da COFINS e do PIS/PASEP foram apurados pela autoridade lançadora com base somente nos códigos NCM considerados corretos nas notas fiscais eletrônicas NF-e, torna-se óbvio que os registros incompletos e a falta de informação dos códigos NCM nos referidos documentos fiscais reduziram drasticamente os créditos de PIS/PASEP e COFINS favoráveis à impugnante. De fato, compulsando os dados existentes das novas planilhas eletrônicas referentes às compras de mercadorias cujas NF-e não foram consideradas pela autoridade fiscal autuante é possível identificar os graves erros. Destaque-se que nos arquivos digitais mensais a impugnante relacionou, uma a uma, somente as notas fiscais de compras cujos créditos de PIS/PASEP e COFINS, normal e presumido, não haviam sido apurados pela autoridade lançadora.

Erro cometido pela autoridade fiscal autuante foi não ter considerado, de

ofício, os créditos favoráveis à impugnante sobre a energia elétrica paga pelos estabelecimentos matriz e filial durante os meses de janeiro a novembro de 2010; pelo estabelecimento matriz referente ao valor pago em jan/2011 e pelo estabelecimento filial referente aos meses de fevereiro e março de 2011, consoante comprovam os talões de energias que ora se anexam aos autos (Doc. A), junto com a planilha eletrônica "CRÉDITOS DE ENERGIA ELÉTRICA NÃO CONSIDERADOS". De fato, os créditos de energia elétrica considerados pela autoridade lançadora foram somente os relacionados na planilha "1) Apuração dos Créditos de PIS/Pasep e Cofins - Aquisições no Mercado Interno Regime NãoCumulativo" (fls. 43/91). Nesta oportunidade, estão sendo anexadas aos autos, a título exemplificativo, cópias de diversas NF-e cujos créditos de PIS/PASEP e COFINS não foram considerados pela autoridade fiscal autuante, inclusive, os talões de energia elétrica, o que serve para comprovar, também, insegurança na determinação e cerceamento do direito de defesa da impugnante.

Ressalte-se que o crédito tributário passível de manutenção por essa

colenda Turma Julgadora seria, tão somente, o informado nas colunas "M - DÉBITO

REMANESCENTE COFINS APÓS A COMPENSAÇÃO COM CRÉDITO REMANESCENTE DA COFINS", da planilha "APURAÇÃO MENSAL DA COFINS". e "M - DÉBITO REMANESCENTE

PIS/PASEP APÓS A COMPENSAÇÃO COM CRÉDITO REMANESCENTE DO PIS/PASEP". da planilha "APURAÇÃO MENSAL DO PIS/PASEP".

c) Pedido. De todo o exposto, reitera a impugnante que essa Egrégia Turma Julgadora da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto - SP se digne a cancelar parcialmente os lançamentos referentes à COFINS e PIS/PASEP, em conformidade com as peças de defesa anteriormente apresentadas pela impugnante, bem como os fundamentos legais e as razões de defesa ora apresentados. Requer, desde já, a realização de diligência fiscal para esclarecimento dos fatos de forma definitiva.

4. É o relatório.

2. Em 27 de fevereiro de 2018, nos termos do acórdão 06-61.802, a 5ª Turma da DRJ/CTA, com base exclusivamente no conceito restrito do princípio da verdade material, julgando julgou improcedente a manifestação de inconformidade nos seguintes termos:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2011

PROVA. PRESSUPOSTO DE FATO.

Não tendo a impugnante apresentado prova capaz de afastar os pressupostos de fato do lançamento, impõe-se a improcedência da impugnação.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

3. Em Recurso Voluntário, a Recorrente, dentre outros pontos, a recorrente suscita preliminar de nulidade por cerceamento de defesa, em razão de não terem sido apreciadas, na DRJ, diversas provas materiais por ela apresentadas em meio digital (CD/DVD), correspondentes a milhares de páginas de documentos fiscais (cupons, notas, planilhas, etc.), que teriam permanecido, em grande parte, fora do processo digital e, portanto, fora do campo de análise da decisão recorrida.

4. É o relatório.

VOTO**I. DO CONHECIMENTO**

5. De antemão, observo que o presente recurso preenche os requisitos de admissibilidade, tanto extrínsecos quanto intrínsecos, sendo inclusive tempestivo.

6. Dessa forma, conheço do recurso voluntário.

II. PRELIMINARES.**II.1. Supressão de arquivos digitais e preterição do direito de defesa**

7. Cumpre, em primeiro lugar, apreciar a preliminar de nulidade do acórdão da DRJ por supressão de provas materiais e cerceamento de defesa, matéria de ordem pública diretamente relacionada às nulidades previstas no artigo 59 do Decreto nº 70.235/72.

8. A recorrente afirma que, em 24/09/2015, entregou à unidade preparadora da Receita Federal um CD ou DVD contendo 43 arquivos digitais, abrangendo operações de vendas da matriz e da filial nos períodos de janeiro de 2010 a dezembro de 2011, valendo-se de programa de validação oficial. Os termos de juntada e análise de juntada teriam registrado que nenhum documento foi rejeitado.

9. Contudo, a análise do processo digital, segundo a narrativa da defesa, revelaria a existência de apenas 41 arquivos não pagináveis, dos quais 19 seriam duplicações produzidas pela própria DRJ, restando 22 arquivos efetivamente correspondentes às provas apresentadas pela contribuinte. Destes, apenas 3 se refeririam à matriz, relativos a meses específicos de 2011, enquanto 19 arquivos, relativos às vendas da matriz entre janeiro de 2010 e dezembro de 2010, fevereiro a abril de 2011, junho de 2011 e agosto a dezembro de 2011, não constariam do processo digital.

10. Se confirmada, tal circunstância representa falha material na instrução do processo, pois parte significativa das provas entregues pela contribuinte não teria sido incorporada aos autos, impossibilitando sua apreciação pela DRJ e distorcendo o cenário fático subjacente à decisão de primeira instância.

11. A decisão recorrida, ao enfrentar os aditamentos e os documentos apresentados, teria se limitado a invocar a disciplina da concentração probatória do artigo 16 do Decreto nº 70.235/72, reputando intempestiva a juntada de determinados elementos, sem, porém, examinar de modo específico a alegação de que arquivos devidamente entregues e validados não constavam dos autos digitais.

12. É certo que o processo administrativo fiscal observa, em regra, a concentração das provas na fase de impugnação, mas também é certo que o mesmo Decreto, em seu artigo 59, inciso II, considera nulos os despachos e decisões proferidos com preterição do direito de defesa, e que a Lei nº 9.784/99 permite, na fase instrutória, a juntada de documentos e a realização de diligências antes da decisão.

13. O direito de defesa, para ser efetivo, não se esgota na mera possibilidade de apresentar documentos, mas exige que estes sejam, de fato, incorporados, analisados e sopesados pela autoridade decisora. A jurisprudência administrativa tem reiteradamente reconhecido que decisões de primeira instância proferidas sem apreciação de provas relevantes ou com omissão substancial quanto a elementos probatórios configuram supressão de instância e preterição de defesa, ensejando nulidade com fundamento no artigo 59, inciso II, do Decreto nº 70.235/72.

II.2. Necessidade de diligência saneadora e relação com o Tema 779

14. Em princípio, a constatação de preterição de defesa autorizaria a simples declaração de nulidade do acórdão da DRJ, com retorno dos autos à instância a quo. Todavia, à luz do princípio da economia processual, entendo que se mostra mais adequada, no caso, a conversão do julgamento em diligência, com vistas a recompor o acervo probatório, permitir exame técnico à luz do Tema 779 do STJ e, ao final, possibilitar um julgamento de mérito mais completo.

15. Deve-se registrar, ainda, que o acórdão da DRJ é de 2018, ano em que foi publicado o acórdão do REsp nº 1.221.170/PR, representativo do Tema Repetitivo 779, que fixou, como tese vinculante, que o conceito de insumo, para fins de creditamento de PIS e COFINS, deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância.

16. Ainda que este processo se concentre, em larga medida, na discussão sobre créditos relativos a bens adquiridos para revenda e na segregação das receitas, é inegável que a orientação do Tema 779 passou a integrar o pano de fundo interpretativo de toda a sistemática da não cumulatividade, inclusive para fins de reavaliação de glosas de créditos em setores como o varejo de supermercados, em que a identificação de insumos, em sentido econômico funcional, pode depender de análise detida do modelo de negócios e da cadeia operacional.

17. Diante do exposto, acolho a preliminar para converter o julgamento em diligência para que a unidade de piso analise as informações e validade das planilhas juntas pela recorrendo, intimando a reapresentar os arquivos, e demais documentos fiscais e contábeis que entenda necessário.

18. Ato contínuo intime a recorrente para se manifestar do relatório fiscal, e retornem os autos para julgamento deste colegiado.

19. É como voto.

Assinado Digitalmente

Rachel Freixo Chaves

RESOLUÇÃO 3301-002.065 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 13116.722477/2014-06

DOCUMENTO VALIDADO