



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 13855.721049/2011-51
Recurso n° Embargos
Acórdão n° 3402-002.771 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 08 de dezembro de 2015
Matéria PIS e COFINS
Embargante MAGAZINE LUÍZA S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/06/2006 a 31/12/2009

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO.

Verificada omissão na apreciação de alegação contida em recurso voluntário, acolhem-se parcialmente os embargos declaratórios para suprir o vício apontado.

REGIME MISTO. VENDA DE PRODUTOS SUJEITOS À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. REFLEXO NA APURAÇÃO DE CRÉDITOS PELA AQUISIÇÕES DE MERCADORIAS DA ZONA FRANCA DE MANAUS.

O direito à apuração de créditos de PIS e COFINS sobre mercadorias adquiridas da Zona Franca de Manaus depende não só do regime de apuração das contribuições a que se sujeita o comerciante varejista localizado fora da Zona Franca, mas também do cumprimento dos requisitos estabelecidos no art. 3º da IN SRF nº 546/2005, pois a escolha da alíquota aplicável na apuração do crédito depende da alíquota que foi aplicada na tributação da saída da mercadoria de Manaus. Mercadoria tributada na saída de Manaus com alíquota prevista para destinatário que informou estar sujeito ao regime não-cumulativo, não pode gerar crédito mediante aplicação das alíquotas do regime cumulativo.

Embargos acolhidos em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em acolher parcialmente os embargos de declaração para suprir a omissão quanto à apreciação da alegação relativa à sujeição ao regime misto devido à comercialização de produtos sujeitos ao regime da substituição tributária, e, no mérito, também por unanimidade de votos, acordam em negar

provimento ao recurso voluntário nesta parte, mantendo inalterado o resultado do julgamento consignado no Acórdão 3403-003.385.

(Assinado com certificado digital)

Antonio Carlos Atulim – Presidente e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Antonio Carlos Atulim, Jorge Freire, Valdete Aparecida Marinheiro, Maria Aparecida Martins de Paula, Thais De Laurentiis Galkowicz, Waldir Navarro Bezerra, Diego Diniz Ribeiro e Carlos Augusto Daniel Neto. Participou do julgamento o Conselheiro Cássio Schappo em substituição ao Conselheiro Diego Diniz Ribeiro, que se declarou impedido de votar.

Relatório

Trata-se de embargos de declaração opostos em tempo hábil pelo contribuinte ao Acórdão nº 3403-003.385, sob o argumento de que o julgado estaria eivado das omissões, contradições e obscuridades a seguir discriminadas:

Do contrato com a Fininvest para a formação da Luizacred (item 1 da decisão embargada).

Segundo a embargante, houve omissão no que tange à natureza dos contratos celebrados com a Fininvest para a formação da Luizacred. Não foi abordada a alegação contida no recurso voluntário, relativamente à existência de contratos coligados. Se o relator tivesse analisado o argumento da recorrente, teria chegado à conclusão de que os "Memorandos de Entendimentos" diziam respeito apenas à concessão do direito de exclusividade para a exploração da carteira de clientes da Embargante por conta da aquisição de novos pontos de venda. Ou seja, não teriam qualquer relação com a prestação de serviços realizada à Luizacred.

Ainda em relação aos contratos, existe contradição. A decisão reconheceu a existência de um contrato a preço determinado ("preços fixos") e ao mesmo tempo afirmou que nesse mesmo contrato não haveria a prefixação do montante, conforme excerto transcrito no corpo dos embargos (fls. 1484). Disse que o percentual de 6,8% estabelecido sobre o número de financiamentos alcançados, para fins de cálculo do limite máximo da remuneração dos serviços prestados pela embargante à Luizacred, presta-se à manutenção do equilíbrio econômico do contrato, não descaracterizando a predeterminação do preço.

O acórdão embargado incorreu em obscuridade ao fazer referência ao conteúdo da cláusula 2.1 presente nos Memorandos de Entendimento. Segundo a embargante, a leitura da referida cláusula deixa bem claro que a remuneração ali prevista diz respeito à potencial geração de lucro, que decorre do aumento do número de pontos de venda nos quais a Luizacred atua com exclusividade. A embargante alegou que a decisão se valeu de um jogo de palavras para afastar o estabelecimento da remuneração da cessão do direito de exclusividade, mas o certo é que as duas questões estão intimamente ligadas: somente porque existe um direito de exclusividade é que se paga uma remuneração em razão dos potenciais lucros decorrentes do aumento do número dos pontos de venda. Sendo assim, é obscuro o entendimento manifestado no voto condutor do acórdão embargado, na medida em que tenta desqualificar os argumentos aduzidos pela Embargante com base na manipulação do quanto disposto em cláusula contratual.

Da consequência da desconsideração do preço predeterminado sobre as aquisições de fornecedores localizados na Zona Franca de Manaus (item 2 da decisão embargada).

Relativamente à consequência da desconsideração do preço predeterminado sobre as aquisições de fornecedores localizados na Zona Franca de Manaus, alegou que a correção dos vícios apontados no tópico anterior, conduzirão ao reenquadramento dos contratos na modalidade "preço predeterminado", fato que repercutirá na questão do aproveitamento dos créditos relativos às aquisições de fornecedores da Zona Franca de Manaus. Houve omissão no acórdão embargado, pois não fez qualquer menção ao direito da embargante ao regime misto de tributação (alegado no item II.2.2 do recurso voluntário), que permite a aplicação do percentual de 9,25% na apuração de créditos, por vender, desde junho de 2006, motocicletas em suas lojas, mercadoria sujeita a substituição tributária e, como tal, beneficiada pelo regime cumulativo de apuração dessas contribuições.

Tributação dos juros sobre o capital próprio (item 3 da decisão embargada).

No que tange aos juros sobre o capital próprio, alegou que existe omissão, pois adotou os fundamentos da decisão de primeira instância para manter a incidência do PIS e da COFINS sobre os JCP recebidos pela embargante, mas em momento algum discriminou quais seriam tais fundamentos.

Tributação das bonificações (item 4 da decisão embargada).

Quanto à tributação das bonificações, houve omissão. O acórdão embargado se limitou a reproduzir uma breve descrição dos tipos de bonificações recebidos pela Embargante, sem analisar as particularidades de cada uma delas, para concluir que todas não correspondem a descontos incondicionais. Entende a defesa que tendo detalhado todos os tipos de bonificação a que faz jus, seria indispensável a análise individualizada da natureza jurídica de cada uma delas. Como não houve essa análise individualizada, é necessário que a omissão seja reconhecida e suprida, mediante a reforma da decisão recorrida. Neste tópico o acórdão também teria incidido em contradição no que tange à natureza das bonificações recebidas pela Embargante, pois ora foram tratadas como descontos condicionais, ora referidas como descontos incondicionais. Também existe omissão na parte em que o acórdão asseverou que as bonificações não se coadunam com o conceito de receita financeira, sem apresentar qualquer argumento apto a justificar sua assertiva.

Especificamente quanto às bonificações de ressarcimento de despesas com propaganda cooperada, houve omissão e obscuridade. A omissão residiria no fato de que a decisão embargada deixou de fazer a devida análise dos documentos acostados às fls. 165/184 dos autos, limitando-se a mencioná-los, bem como dos próprios exemplos descritos no item II.4.2.1 do recurso voluntário. Se a análise desses documentos tivesse sido efetuada de forma adequada, a conclusão teria sido no sentido de que os documentos são plenamente aptos a comprovar o cumprimento dos requisitos elencados no voto como autorizadores da exclusão, das bases de cálculo, das receitas dos ressarcimentos de despesas com propaganda. Da omissão da adequada verificação dos documentos apresentados, decorreu a obscuridade na conclusão quanto à inexistência de prova de vinculação entre essas bonificações e os gastos com propaganda. Entende a embargante que não há na decisão embargada uma explicação suficientemente clara e verossímil do motivo pelo qual os documentos apresentados pela

Embargante não foram aceitos. de 24/08/2001

Da apropriação indevida de créditos (item 5 da decisão embargada).

Existe obscuridade na decisão embargada na parte em que alegou que a recorrente pretendeu que fosse aplicado o "conceito de insumo vigente para o imposto de renda", em virtude de que tal conceito não existe. O Conselheiro Luiz Rogério Sawaya Batista, que apresentou declaração de voto, afirmou, com razão, que "não existe um conceito de insumo na legislação do IRPJ, mas sim de custo e despesa necessária e usual para a atividade da empresa" (fl. 34 da decisão embargada). O acórdão é obscuro porque atribuiu à Embargante um peito que na realidade não foi por ela realizado. Também houve omissão na parte em que se decidiu ser "desnecessário apreciar os argumentos lançados contra a restrição do conceito de insumo adotada pela Receita Federal" (fl. 26 da decisão embargada), pois essa discussão é essencial ao deslinde do processo. Alegou que a decisão recorrida valeu-se de uma das possíveis interpretações para negar o direito de crédito pela aquisição de insumos por empresa varejista, mas existem outras interpretações que demonstram que tal direito é plenamente possível, como a do Conselheiro Luiz Rogério Sawaya Batista, que foi apresentada em sua declaração de voto. Se existem interpretações que garantem tal direito, o relator não poderia ter deixado de analisar o argumento relevante da amplitude a ser atribuída ao termo "insumos".

Da tomada de créditos sobre taxas pagas às administradoras de cartões de crédito (item 6 da decisão recorrida).

Houve omissão na fundamentação da decisão embargada quanto a este item, pois a questão não foi apreciada com a profundidade necessária, uma vez que o relator se limitou a afirmar que tal questão foi decidida em outro julgado, transcrevendo a ementa da referida decisão. Neste mesmo tópico, o acórdão incorreu em obscuridade ao negar a possibilidade de tomada de créditos relativamente às taxas pagas às administradoras de cartões de crédito, pois o argumento utilizado não guarda nenhuma pertinência lógica ou relação de causa e efeito. O fato do gasto ser uma despesa operacional, para fins de dedutibilidade na apuração da base de cálculo do imposto de renda, não poderá jamais implicar na desconsideração de tal montante para fins de creditamento pelo PIS/COFINS. Pelo contrário: o que se defende é que a não-cumulatividade do PIS/COFINS seja interpretada de forma que se permita uma aproximação entre os valores que dão direito a créditos e aqueles que são considerados como despesas necessárias, usuais e normais, nos termos do art. 299 do RIR/99.

Omissão na ementa da decisão embargada.

Há omissão na ementa da decisão embargada porque o único assunto apresentado foi a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social, quando no processo discute-se também a incidência do PIS.

É o relatório do necessário.

Voto

Conselheiro Antonio Carlos Atulim, relator.

Conforme se nota pelo extenso relatório, o contribuinte embargou todos os pontos discutidos no Acórdão 3403-003.385, exceto a parte em que ganhou a exclusão dos juros de mora sob a multa de ofício.

Esse fato por si já demonstra a nítida intenção de utilizar os embargos de declaração como meio de ataque aos fundamentos do julgado embargado, com o fim de obter sua reforma, para o que não se prestam os embargos de declaração.

Com efeito, a defesa postou-se assaz reativa aos fundamentos do julgado e designou cada uma dessas reações com os nomes dos pressupostos regimentais que rendem ensejo aos embargos de declaração, apenas para justificar a interposição do recurso.

Ensina Humberto Theodoro Junior¹ que os Embargos de Declaração têm como pressuposto de admissibilidade a existência de obscuridade, contradição ou omissão na sentença produzida. E que, em qualquer caso, a substância da sentença será mantida, uma vez que tais embargos não visam a reforma do acórdão ou da sentença. Admite-se a hipótese de alguma alteração no conteúdo do julgado, sem, entretanto, ocasionar um novo julgamento da causa, haja vista não ser esta a função esse remédio recursal.

E o novo julgamento da causa foi exatamente o que a defesa perseguiu por meio dos "embargos de declaração" interpostos, conforme deixam claro as seguintes passagens da peça recursal:

"(...) Com isso, restará evidente a necessidade de reforma da decisão recorrida, com o conseqüente cancelamento da autuação originária do presente processo administrativo.

(...)

Não poderá esta E. Turma Julgadora silenciar diante dessa obscuridade, devendo saná-la, a fim de reformar a decisão recorrida e cancelar os autos de infração originários do presente processo administrativo.

(...)

Como todas as bonificações recebidas pela Embargante não foram analisadas de forma individualizada, deverá este E. CARF acolher os presentes Embargos de Declaração para reconhecer a omissão em tela, suprindo-a mediante a reforma da decisão recorrida.

(...)"

A cada vício alegado, a defesa desenvolveu uma tese para reafirmar a tese posta no recurso voluntário, questionando os fundamentos do julgado recorrido, para, ao final, pleitear sua reforma pela via do saneamento do suposto vício, o que deixa evidente que os embargos foram utilizados como um recurso para pleitear a reforma do Acórdão nº 3403-003.385.

DOS CONTRATOS QUE CULMINARAM NA FORMAÇÃO DA LUIZACRED.

A defesa alegou que houve omissão porque não foi feita referência à natureza dos contratos, ou seja, o acórdão não citou que se tratavam de contratos coligados.

¹ THEODORO JUNIOR, Humberto. Curso de Direito Processual Civil. 41ª ed. Rio de Janeiro: Ed.Forense. 2004. p.560 e ss

Ora, a referência à natureza dos contratos não tem a menor relevância para o deslinde do caso em questão, pois não existe controvérsia quanto à natureza deles, mas sim quanto ao conteúdo das avenças.

A relevância está na análise do conteúdo do negócio jurídico celebrado entre as partes e não nos nomes ou na natureza dos contratos. O objeto da controvérsia é se houve ou não houve repactuação do preço que retira a condição de predeterminação do preço e não se os contratos eram ou não coligados.

Observem senhores conselheiros o que a embargante disse na fl. 1484:

"(...) Se o relator tivesse analisado o argumento da recorrente, teria chegado à conclusão de que os "Memorandos de Entendimentos" diziam respeito apenas à concessão do direito de exclusividade para a exploração da carteira de clientes da Embargante por conta da aquisição de novos pontos de venda. Ou seja, não teriam qualquer relação com a prestação de serviços realizada à Luizacred. (...)"

Ora, é evidente que a embargante está reagindo aos seguintes fundamentos do acórdão recorrido:

"(...) Relativamente às repactuações por meio dos memorandos de entendimentos, verifica-se que a cessão do direito de exclusividade à base de clientes abrangia não só a base existente na data da celebração do contrato original, mas também os futuros clientes que viessem a ser cadastrados (cláusulas 2.6 e 2.7, fl. 883).

A cessão da exclusividade tanto sobre a base de clientes original, quanto sobre a base acrescida, ocorreu a título gratuito no contrato original.

Por meio de memorandos de entendimento acostados às fls. 71 a 98, celebrados em 18/08/2005 (Lojas Madol e Lojas Base); 20/09/2005 (Lojas Kilar) e 17/03/2006 (Lojas Arno Palavro), ocorreram repactuações em relação ao contrato original, as quais também não se subsumem aos requisitos previstos no art. 109 da Lei nº 11.196/2006.

A cláusula 2.1 do memorando de entendimento de fl. 72 estabelece o seguinte:

"2.1. Pela potencial geração de lucro decorrente do efetivo aumento no número de Pontos de Venda nos quais a LUIZACRED atua com exclusividade, a LUIZACRED concordou em pagar ao MAGAZINE, tendo em vista o investimento total realizado pelo MAGAZINE para a abertura das novas lojas listadas no Anexo I ao presente Memorando, o valor de R\$ 1.422.555,00 (um milhão, quatrocentos e vinte e dois mil, quinhentos e cinquenta e cinco reais) ("Preço"), sendo que o valor pago pela LUIZACRED ao MAGAZINE está incluído nos valores pagos pelo MAGAZINE para a realização do investimento mencionado."

A cláusula acima transcrita evidencia que ao contrário do alegado pela defesa, a repactuação não recaiu sobre a cessão da exclusividade, tida pela recorrente como um bem intangível do

permanente e insusceptível de tributação. A cláusula 2.1, existente em todos os memorandos de entendimento, revela que a cessão do direito de exclusividade continuou sob o manto da gratuidade, prevista no contrato original. O que foi objeto de remuneração foi a "potencial geração de lucro" em razão do aumento da base de clientes. Ou seja, o aumento do número de pontos de venda acarretou um aumento na base de clientes e, em consequência, um potencial aumento do número de contratos de financiamento fechados a cada mês. Em razão desse aumento, o Magazine Luiza cobrou um preço adicional da LUIZACRED por ponto de venda adicional incorporado à rede.

Esta repactuação configura um aumento da remuneração do Magazine Luiza em relação àquela estipulada no contrato inicial. E tal aumento também não se identifica com a variação do custo de produção ou com a variação de índice que reflita a variação ponderada dos custos dos insumos, não se enquadrando nas hipóteses estabelecidas no art. 3º da IN 658/2006 e nem do art. 109 da Lei nº 11.196/2005.(...)"

É evidente que a suposta omissão alegada quanto a esta parte, encerra razões de incorformismo que atacam o entendimento do acórdão embargado. Não existe omissão alguma decorrente do fato de não ter sido citada a natureza de contratos coligados.

Não existe o vício apontado.

Ainda em relação a esses contratos, a embargante alegou uma suposta contradição, pois o julgado teria reconhecido a existência de um contrato a preço determinado ("preços fixos") e ao mesmo tempo teria afirmado que nesse mesmo contrato não haveria a prefixação do montante.

Tal alegação se refere à parte da fundamentação que analisou a remuneração dos serviços prestados pelo Magazine Luiza à Luizacred (financeira). Essa análise foi feita nos seguintes termos:

"(...) Já os serviços prestados pelo Magazine Luiza à financeira estão previstos na cláusula 2.12.1 (fls. 884/885) e consistem basicamente na captação de clientes, gestão e administração da operação de CDC, acesso a sistemas e rede de telecomunicações e serviços gerais.

Pelos serviços acima citados, a cláusula 2.12.3 do contrato previu remunerações nos seguintes termos, in verbis (fl. 886):

“2.12.3. REMUNERAÇÃO PELOS SERVIÇOS PRESTADOS PELAS PARTES À FINANCEIRA

I - Pelos serviços descritos em [2.12.1], o MAGAZINE terá direito às seguintes remunerações:

- R\$ 6.250,00, por mês por loja do MAGAZINE equipada com estrutura de cobrança, a partir da data e enquanto este serviço estiver sendo realizado pela estrutura do MAGAZINE ;

- R\$ 1,00 por autenticação de recebimento de clientes realizada nas lojas pela estrutura do MAGAZINE;
- R\$ 6,00 por contrato de financiamento gerado pela estrutura comercial do MAGAZINE, quando este contrato estiver ligado a um cliente novo para a Base de Clientes da Financeira;
- R\$ 3,00 por contrato de financiamento gerado pela estrutura comercial do MAGAZINE, quando este contrato estiver ligado a um cliente já existente na Base de Clientes da Financeira;
- R\$ 0,60 por mês por contrato de financiamento em atraso superior a 5 dias, por conta dos custos variáveis de telefonia necessários ao serviço de cobrança;
- R\$ 0,80 por mês por contrato de financiamento com saldos financeiros em aberto em dia ou em atraso até 180 dias, por conta dos custos relativos à administração e processamento de dados, enquanto este processamento for realizado pelo MAGAZINE.

(I.1) Estes custos não incluem custos com terceiros, como: tarifas bancárias, impressos de contratos, Birôs de crédito externo, que serão negociados e faturados pelo prestador de serviço diretamente à FINANCEIRA.

(I.2) O custo total mensal das remunerações previstas em [I] estará limitado a 6,8% do valor total dos contratos de financiamento gerados no mês e administrados pela estrutura do MAGAZINE, considerado o valor principal de cada contrato.

(...)

IV. Os valores previstos neste item não incluem os impostos incidentes sobre o faturamento, podendo ser revistos em qualquer data para capturar mudanças de mercado e reduções de custo por ganho de escala.

(grifei)

Embora a cláusula 2.12.13 tenha estabelecido preços fixos por unidade de serviço prestado, fato que em princípio estaria de acordo com o disposto no art. 3º § 1º da IN 658/2006, verifica-se que a limitação imposta no item (1.2), acima transcrito em negrito, na prática, anula os preços fixos por unidade de serviço, pois a remuneração do Magazine passou a ser um percentual do valor dos contratos de financiamento gerados a cada mês. A fiscalização afirmou que esta cláusula prevaleceu em todo o período fiscalizado e a recorrente não apresentou nenhuma prova em sentido contrário. (...)"

(Grifei)

Não houve omissão alguma no excerto acima. O texto grifado, deixou bem claro que, embora tenha havido a pactuação de preço certo por unidade de serviço, o item (1.2) transformou em letra morta essa pactuação, pois estabeleceu remuneração variável com base na quantidade de contratos de financiamento fechados a cada mês.

Não existe o vício apontado.

A embargante alegou que houve uma suposta obscuridade no acórdão na parte em fez referência ao conteúdo da cláusula 2.1 presente nos Memorandos de Entendimento. Sobre este suposto vício a embargante disse o seguinte (fls. 1486):

"(...) Ora lendo-se a cláusula em comento, resta evidente que a remuneração ali prevista diz respeito à potencial geração de lucro que decorre do aumento do número de pontos de venda nos quais a Luizacred atua com exclusividade.

Embora se tenha pretendido, mediante um jogo de palavras, afastar o estabelecimento da remuneração da cessão do direito de exclusividade, o certo é que as duas questões estão intrinsecamente ligadas: somente porque existe um direito de exclusividade é que se paga uma remuneração em razão dos potenciais lucros decorrentes do aumento do número de pontos de venda.

Destarte, é obscuro o entendimento manifestado no voto condutor do acórdão embargado na medida em que tenta desqualificar os argumentos aduzidos pela Embargante com base em manipulação do quanto disposto em cláusula contratual. Não poderá esta E. Turma Julgadora silenciar diante desta obscuridade, devendo saná-la, a fim de reformar a decisão recorrida e cancelar os autos de infração originários do presente processo administrativo. (...)"

O trecho do acórdão que supostamente estaria eivado de obscuridade já foi transcrito acima, e sua leitura revela que não existe nenhuma obscuridade. Aquilo que a embargante chamou de "jogo de palavras" e de "manipulação do quanto disposto em cláusula contratual" configura a interpretação que o colegiado deu aos contratos: a exclusividade foi concedida à Luizacred a título gratuito desde os contratos originais e não foi objeto de repactuação. A repactuação residiu na remuneração pela "potencial geração de lucro" em função do aumento do número de lojas. O Magazine Luiza cobrou da Luizacred pela expectativa de aumento de lucro, em razão do aumento do número de lojas. Não existe nenhuma obscuridade nessa conclusão e os embargos configuram nitidamente o inconformismo da recorrente em relação a essa decisão, tanto que ao final da transcrição do excerto dos embargos (acima) a embargante mais uma vez pleiteou a reforma do julgado, sob o pretexto de sanar a suposta obscuridade.

DO REFLEXO DO DESENQUADRAMENTO DOS CONTRATOS DA CONDIÇÃO DE PREÇO PREDETERMINADO SOBRE OS CRÉDITOS TOMADOS SOBRE AQUISIÇÕES DA ZONA FRANCA DE MANAUS.

Inexistindo alterações no entendimento quanto ao desenquadramento dos contratos da condição de preço predeterminado, não há nenhum reflexo sobre o aproveitamento de créditos decorrentes de aquisições da Zona Franca de Manaus.

Contudo, houve omissão no Acórdão embargado no que tange às motocicletas e ciclomotores.

A alegação da embargante foi a seguinte (fl. 1488):

"(...) Ainda, deverá reconhecer que, ao tratar do creditamento nas operações com empresas da Zona Franca de Manaus, a decisão recorrida incorreu em nova omissão, uma vez que não trouxe qualquer menção ao fato (apontado no Recurso Voluntário no item II.2.2) de que a Embargante também fazia jus ao regime misto de tributação, que permite a aplicação do percentual de 9,25% na apuração de créditos, por vender, desde junho de 2006, motocicletas em suas lojas, mercadoria sujeita a substituição tributária e, como tal, beneficiada pelo regime cumulativo de apuração dessas contribuições sociais.(...)"

A recorrente tem razão quando alegou omissão, pois o acórdão embargado realmente não analisou tal alegação, mas não tem razão quanto ao mérito do recurso voluntário, pois o fato de ter vendido motocicletas sujeitas ao regime da substituição tributária, não lhe garante o direito de apurar os créditos das aquisições da Zona Franca com as alíquotas maiores do regime cumulativo. Vejamos.

De fato, o art. 3º, § 12 da Lei nº 10.637/2002 e o art. 3º, § 17 da Lei nº 10.833/2003, com a redação dada pela Lei nº 11.307/2006, estabeleceram um caso específico em relação aos créditos do PIS e da COFINS em relação a produtos fabricados e adquiridos da Zona Franca de Manaus.

A pessoa jurídica que se encontra fora da Zona Franca de Manaus e que adquirir para revenda mercadorias ali produzidas, sujeitar-se-á às seguintes regras para a tomada do crédito: a) se estiver no regime da não-cumulatividade, poderá tomar o crédito em relação às aquisições da ZFM com alíquota de 4,6% de COFINS e de 1% de PIS; e b) se estiver no regime cumulativo ou no regime misto, poderá tomar o crédito sobre as aquisições da ZFM com alíquota de 7,6% de COFINS e de 1,65% de PIS.

Já o fornecedor localizado na Zona Franca de Manaus, deverá se sujeitar ao que dispõe o art. 2º, § 4º da Lei nº 10.637/2002 e o art 2º, § 5º, da Lei nº 10.833/2003. Ou seja, se vender para empresa localizada fora da Zona Franca de Manaus deverá tributar suas vendas da seguinte forma: a) com alíquota de 3% de COFINS e de 0,65% de PIS, se o adquirente de fora da Zona Franca apurar o PIS/COFINS no regime não-cumulativo; e b) com alíquota de 6% de COFINS e de 1,3% de PIS se o adquirente fora da Zona Franca apurar o IRPJ com base no lucro real e tiver sua receita, total ou parcialmente, excluída do regime de incidência não-cumulativa do PIS/COFINS.

Para implementar esse complexo regime onde a alíquota devida pelo fabricante localizado na Zona Franca é vinculada ao regime de tributação do adquirente localizado nos mais diversos pontos do território nacional, foi baixada a Instrução Normativa SRF nº 546/2005, cujo art. 3º dispunha o seguinte:

Art. 3º Para efeitos da incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins na forma do art. 2º, a pessoa jurídica adquirente, localizada fora da ZFM, deverá preencher e fornecer à pessoa jurídica estabelecida na ZFM a Declaração:

I - do Anexo I, no caso de vendas sujeitas à incidência das contribuições com as alíquotas de que trata o inciso I do art. 2º;

II - do Anexo II, no caso de vendas sujeitas à incidência das contribuições com as alíquotas de que trata o inciso II do art. 2º, destinadas às pessoas jurídicas referidas nas alíneas "a" e "b" do mesmo inciso; ou

III - do Anexo III, no caso de vendas sujeitas à incidência das contribuições com as alíquotas de que trata o inciso II do art. 2º, destinadas à pessoa jurídica referida na alínea "c" do mesmo inciso.

Parágrafo único. A pessoa jurídica industrial estabelecida na ZFM deverá manter a Declaração de que trata este artigo em boa guarda, a disposição da Secretaria da Receita Federal (SRF), pelo prazo de 10 (dez) anos, contado da data de ocorrência do fato gerador.

Compulsando os autos, verifica-se que no ano de 2006 e até setembro de 2007, o Magazine Luiza informou aos fornecedores da Zona Franca, por meio do Anexo I da Instrução Normativa, que estava sujeito ao regime não-cumulativo e que não tinha nenhuma receita excluída desse regime de incidência. Somente a partir de outubro de 2007 é que o Magazine Luiza passou a informar que estava sujeito ao regime misto, conforme se pode constatar pela leitura dos documentos de fls. 360/440.

Com este procedimento, os fornecedores da Zona Franca tributaram as vendas com alíquotas de 3% de COFINS e de 0,65% de PIS até setembro de 2007, pois consideraram o Magazine Luiza sujeito ao regime não-cumulativo, uma vez que ele mesmo informara tal condição.

Contudo, o Magazine Luiza recalculou os créditos apurados até setembro de 2007 utilizando as alíquotas do regime cumulativo. Em outras palavras: sobre aquisições tributadas na saída de Manaus no regime não-cumulativo (alíquotas menores), o Magazine recalculou os créditos usando as alíquotas do regime cumulativo (alíquotas maiores) e não informou esse procedimento aos fornecedores.

A conduta do Magazine Luiza além de incorreta perante a legislação, foi totalmente antiética, pois não informou aos fornecedores a alteração do entendimento para os fatos geradores ocorridos até setembro de 2007, impossibilitando que eles retificassem as notas fiscais para recolherem as diferenças das contribuições e exigissem o complemento do preço das mercadorias.

O Magazine Luiza se beneficiou duplamente dessa omissão. Por um lado adquiriu mercadorias por um preço menor, já que as alíquotas do PIS/COFINS foram menores do que as devidas, e apurou os créditos com alíquotas maiores.

Não tendo cumprido de forma correta as obrigações contidas no art. 3º da IN SRF nº 546/2005, o Magazine Luiza não tem direito de recalculer os créditos sobre aquisições da Zona Franca de Manaus, pois não pode haver descompasso entre as alíquotas nas saídas de Manaus e as alíquotas para apuração do crédito na entrada da mercadoria no Magazine Luiza.

Portanto, deve ser mantida a glosa nos moldes em que foi efetuada pela fiscalização, uma vez que a venda de motocicletas sujeitas ao regime da substituição tributária, embora sujeite a recorrente ao regime misto, não afasta a infração cometida quanto à comunicação de sua real situação aos fornecedores em Manaus.

Com esses fundamentos, voto no sentido de acolher em parte os embargos de declaração para suprir esta omissão no Acórdão recorrido, mas, no mérito, voto por negar provimento ao recurso nesta parte.

TRIBUTAÇÃO DOS JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO.

A defesa alegou omissão, pois o acórdão recorrido invocou os mesmos argumentos da decisão de primeira instância para manter o auto de infração, sem reproduzi-los na decisão embargada, o que significa que deixou de analisar e fundamentar o caso colocado sob seu julgamento.

Não houve a omissão alegada, pois o art. 50, V, § 1º, da Lei nº 9.784/99 permite o procedimento adotado no acórdão recorrido, *in verbis*:

Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

(...)

V - decidam recursos administrativos;

(...)

§ 1ª A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.

Portanto, não houve omissão no acórdão embargado. A declaração de que a decisão quanto aos juros sobre o capital próprio apresenta o mesmo conteúdo da decisão de primeira instância é suficiente para motivar o acórdão, mesmo porque o contribuinte conhece o inteiro teor da decisão de primeira instância, já que dela recorreu por meio de seu recurso voluntário.

Além disso, a embargante desprestigiou a verdade quando alegou que a decisão estaria desmotivada nesta parte, pois os argumentos da decisão de primeira instância não foram os únicos utilizados na manutenção da exigência. Foi utilizado também o art. 62-A do Regimento Interno do CARF, vigente à época do julgamento, e a decisão proferida no RESP 1.104.184, proferido na sistemática do art. 543-C do CPC, por meio do qual o STJ colocou a pá de cal sobre a pretensão da defesa.

DA TRIBUTAÇÃO DAS BONIFICAÇÕES

Alegou a embargante omissão, pois tendo detalhado todos os tipos de bonificação a que faz jus, seria indispensável a análise individualizada da natureza jurídica de cada uma delas. Como não houve essa análise individualizada, é necessário que a omissão seja reconhecida e suprida, mediante a reforma da decisão recorrida.

Não houve omissão alguma quanto à análise da natureza das bonificações, pois essa matéria é incontroversa nos autos, uma vez que a fiscalização aceitou todos os esclarecimentos e explicações da recorrente, conforme se verifica da comparação do conteúdo das fls. 498/500 (Termo de Verificação Fiscal) com as fls. 1223/1224 (recurso voluntário).

A controvérsia presente nos autos consiste em desvendar se as bonificações podem ou não podem ser excluídas das bases de cálculo e a decisão embargada decidiu que não podem, pois nenhuma delas configura desconto incondicional, única hipótese em que a dedução poderia ocorrer.

A defesa alegou que houve contradição, pois ora o acórdão tratou as bonificações como descontos condicionais e ora como descontos incondicionais. Nas palavras da embargante (fls. 1491):

"(...) Ora, se a Embargante alega - conforme reconhecido pelo Conselheiro Relator - que as bonificações por ela recebidas correspondem a descontos condicionais, por que razão defende-se, no acórdão embargado, que não se trata de descontos incondicionais? Não poderia ser mais clara a contradição aqui existente, a qual por essa razão deverá ser imediatamente corrigida por esse E. CARF. (...)"

A embargante alegou também a existência de omissão, pois o acórdão não explica a razão pela qual as referidas bonificações não se caracterizam como receitas financeiras.

A parte do acórdão embargado onde se decidiu sobre essas bonificações é a seguinte:

"(...) No que concerne às bonificações, a fiscalização considerou que se tratam de receitas que devem ser incluídas nas bases de cálculo das contribuições, pois não se enquadram em nenhuma das hipóteses legais de exclusão.

Já o contribuinte alega que as bonificações recebidas em dinheiro, em mercadorias ou em duplicata seriam equivalentes a descontos condicionais obtidos e seriam caracterizados como receitas financeiras, que estão sujeitas à alíquota zero por força do Decreto 5.442/2005.

Em relação às bonificações recebidas em dinheiro, em mercadorias ou em duplicata, o contribuinte descreveu os fatos que dão azo ao seu recebimento na fl. 1223 do recurso. Basicamente consistem no seguinte:

1) Bônus: seriam valores distribuídos pelos fornecedores para promover e alavancar seus produtos. O valor do bônus é calculado em função do volume de compras efetuado pela recorrente;

2) Liquidação fantástica: nesta famosa liquidação anual promovida pelo Magazine Luiza, os fornecedores contribuem com o evento porque têm interesse em que o Magazine escoe seus produtos em estoque, até mesmo os de mostruário, a fim de serem substituídos com a aquisição de novos modelos. Os recursos fornecidos pelos fornecedores são usados na divulgação das marcas e produtos e para cobrir gastos da campanha;

3) Price/Rebate: ocorre quando o fornecedor impõe o preço final com o qual o produto deve ser vendido. Nessa condição o produto muitas vezes é vendido por um preço inferior ao de aquisição. Assim, para recompor sua perda, o varejista recebe o valor da diferença;

4)"Encontrão" e treinamento: a empresa promove frequentemente reuniões para treinar tecnicamente sua equipe. Os fornecedores têm interesse em que a equipe conheça sua marca e seus produtos, de forma a darem uma boa apresentação ao consumidor. Para isso contribuem patrocinando ou reembolsando os custos para a realização desses eventos.

A partir dessa descrição, se pode constatar a natureza contraprestacional desses recebimentos. Não se tratam de descontos incondicionais. Os fornecedores contribuem financeiramente com a recorrente porque têm interesse em obter alguma contrapartida, circunstância essa que não se coaduna com o conceito de desconto incondicional e nem com o de receita financeira. É de clareza vítria que essas bonificações se revestem de um caráter contraprestacional, os fornecedores só contribuem com as bonificações porque obtêm alguma vantagem em troca.

Portanto, não se tratando de descontos incondicionais e muito menos de receitas financeiras, fica afastada a aplicabilidade da exclusão prevista no art. 1º, § 3º, V, alínea "a" das Leis 10.637/02 e 10.833/03 (descontos incondicionais) e tampouco o art. 1º do Decreto 5.442/2005 (alíquota zero para receitas financeiras). (...)"

A leitura dos trechos grifados deixa bem claro que não houve nem a contradição e nem a omissão alegadas. Está perfeitamente explicado que as bonificações não podem ser consideradas descontos incondicionais e nem receitas financeiras porque todas as bonificações possuem caráter contraprestacional. Não se enquadrando as bonificações naquelas duas categorias, não podem incidir as regras previstas nos dispositivos legais invocados pela defesa no recurso voluntário.

Especificamente quanto ao ressarcimento com as despesas de propaganda, a embargante alegou omissão e obscuridade, pois o acórdão não teria analisado as provas apresentadas com profundidade. Dessa omissão resultou a obscuridade da decisão no sentido de que "não existe nenhuma prova de vinculação entre essas bonificações e os gastos com propaganda".

Eis o excerto do acórdão embargado no qual foram analisados os argumentos de defesa quanto às despesas com propaganda:

"(...) Quanto às bonificações de ressarcimento por despesas com propaganda cooperada, alegou que investe maciçamente em campanhas de marketing e que nessas campanhas acaba divulgando também as marcas dos fornecedores. Essas bonificações correspondem ao reembolso por parte dos fornecedores da parte que lhes cabe pela divulgação de seus produtos.

*A empresa contesta a decisão de primeira instância, tanto na interpretação do direito, **quanto na parte em que foi alegada a não comprovação da vinculação dessas bonificações aos gastos com propaganda.** Disse que apresentou vários documentos que comprovam essa vinculação, citando exemplificativamente um contrato com o fornecedor Samsung.*

No que concerne à interpretação do direito, o entendimento oficial da administração tributária quanto ao ressarcimento de despesas administrativas que tenham sido rateadas é no sentido de não considerá-lo receita passível de inclusão na base de cálculo do PIS e da COFINS, conforme restou decidido na Solução de Divergência Cosit nº 23, de 23/09/2013.

Embora a referida solução de divergência se refira a empresas integrantes de um mesmo grupo econômico, as conclusões do referido parecer, principalmente no que tange às contribuições ao PIS e COFINS podem ser aplicadas por analogia ao caso concreto, pois onde está a mesma razão, aplica-se o mesmo direito.

Entretanto, para que esse direito possa ser exercido pelo contribuinte, é necessária a comprovação, por meio de ajuste escrito entre as partes, do valor global da despesa, dos critérios de rateio, do valor e do pagamento do gasto incorrido, da parte da despesa que toca a cada empresa e, obviamente, da contabilização desses ressarcimentos como direitos de créditos a recuperar. Além disso, especificamente em relação ao PIS e COFINS, a administração exige que o rateio de despesas comuns indique os itens que compõem a parcela imputada a cada empresa, a fim de permitir a identificação dos itens de dispêndio que geram para a pessoa jurídica que os suporta direito ao crédito das referidas contribuições.

Compulsando os autos há que se concordar com a decisão de primeira instância. Realmente, não existe nenhuma prova de vinculação entre essas bonificações e os gastos com propaganda. Os únicos documentos apresentados com o objetivo de fazer essa comprovação são as notas de débito de fls. 165 a 184 que são documentos internos produzidos pela própria recorrente que não comprovam tal vinculação.

Relativamente aos contratos citados no recurso, também não foram apresentados pela defesa. A única notícia deles nos autos são as transcrições existentes no corpo do recurso voluntário.

Sendo assim, há que se manter a glosa da fiscalização em razão do contribuinte não ter se desincumbido do ônus da prova do fato modificativo da pretensão fazendária. (...)"

Conforme se pode verificar, mais uma vez a embargante lançou mão dos pressupostos da omissão e da obscuridade para reagir contra o mérito da decisão embargada. Como este relator considerou que notas de débito produzidas de forma unilateral pela recorrente não eram documentos hábeis a comprovar a vinculação entre os gastos com propaganda e as bonificações, a embargante alegou que as provas não foram analisadas com profundidade.

Ora, se a defesa alega que as provas foram analisadas com pouca profundidade, então elas foram analisadas. E se foram analisadas, então não houve omissão. E se não houve omissão, também não houve a obscuridade alegada.

Este relator não vai aceitar como prova da vinculação entre os gastos com propaganda e as bonificações documentos gerados unilateralmente pela defesa, pois isso é a mesma coisa que um devedor apresentar um recibo de quitação de dívida emitido por ele próprio e não pelo credor.

DA APROPRIAÇÃO INDEVIDA DE CRÉDITOS.

Segundo a embargante, houve obscuridade no Acórdão na parte em que este Relator afirmou que a defesa pretendia a aplicação do conceito de insumo vigente para o imposto de renda, pois a legislação desse imposto não conceitua insumo.

Em seguida a defesa cita a declaração de voto do Conselheiro Luiz Rogério Sawaya Batista, onde ele explicita que "não existe um conceito de insumo na legislação do IRPJ, mas sim de custo e despesa necessária e usual para a atividade da empresa".

Tendo o Conselheiro Luiz Rogério Sawaya Batista esclarecido a impropriedade terminológica, considero que não existe obscuridade no acórdão, pois a defesa entendeu perfeitamente a decisão, vazada nos seguintes termos:

"(...) Outra irregularidade constatada pelo fisco foi a apropriação indevida de créditos. Foram glosados créditos tomados sobre despesas com embalagens (fitas adesivas incluídas nas vendas feitas pela internet) e despesas com combustível e manutenção de empilhadeiras, sob o argumento de que não foram incorridos na produção de bens ou na prestação de serviços, mas sim na revenda de mercadorias.

O contribuinte, por seu turno, alegou que a decisão de primeira instância não enfrentou o mérito das questões suscitadas porque se julgou incompetente para afastar as IN 247/2002 e 404/2004, que seriam ilegais. Em suma, o contribuinte pleiteia créditos com base no art. 3º, II, das Leis 10.637/02 e 10.833/03, levando-se em conta o conceito de insumo vigente para o imposto de renda (arts. 290 e 299 do RIR/99).

O contribuinte não tem direito de apurar créditos com base no art. 3º, II, das Leis 10.637/02 e 10.833/03 porque não se dedica à produção de bens ou à prestação de serviços. Sua atividade se restringe à revenda de mercadorias, comércio varejista de bens duráveis, que não é alcançada pelo citado dispositivo legal, mas sim pelo art. 3º, I, das referidas leis.

O direito de crédito do contribuinte deve ser exercido em relação às mercadorias adquiridas para revenda e não sobre insumos. Tratando-se de empresa que se dedica exclusivamente ao comércio varejista, não existe amparo legal para a tomada de créditos das contribuições não-cumulativas com base no art. 3º, II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03. Vejamos.

(...)"

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

3º, II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, por absoluta falta de previsão legal.

À luz do exposto, torna-se desnecessário apreciar os argumentos lançados contra a restrição do conceito de insumo adotada pela Receita Federal, devendo ser mantida a glosa efetuada pela fiscalização. (...)"

Portanto, ficou bem claro que o acórdão não reconheceu o direito de crédito sobre insumos porque esse direito só alcança as empresas produtoras de bens ou serviços.

A embargante alegou omissão no último parágrafo da transcrição acima, pois entende que a interpretação vazada no acórdão é apenas uma das existentes. Existiriam outras, como a que foi apresentada na declaração de voto do Conselheiro Luiz Rogério Sawaya Batista, no sentido da possibilidade das empresas varejistas tomarem créditos sobre insumos.

Não houve a omissão alegada, pois a decisão consubstanciada no Acórdão embargado está embasada no voto vencedor e não nas declarações de voto. O art. 54 do Regimento Interno do CARF vigente à época do julgamento, dispunha que o colegiado deliberará por maioria de votos. Tendo o voto do relator sido aprovado por maioria, a tese que prevaleceu foi a de que empresas comerciais não possuem direito de apurar créditos sobre insumos, e, sendo assim, é desnecessária a discussão sobre o alcance do vocábulo "insumo" existente no art. 3º, II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

DA TOMADA DE CRÉDITO SOBRE AS TAXAS PAGAS ÀS ADMINISTRADORAS DE CARTÕES DE CRÉDITO

Alegou a embargante omissão porque a questão não foi apreciada com a profundidade e integralidade que ela considera devidas.

Ora se a questão foi apreciada, ainda que superficialmente, como alega a embargante, então não houve omissão. A apreciação não agradou a embargante porque o resultado lhe foi desfavorável, mas omissão não ocorreu.

Alegou ainda a embargante que houve obscuridade, pois negar o direito de crédito sobre as taxas pagas às administradoras de cartões de crédito com base na alegação de que esses dispêndios são receitas operacionais, não guarda razão de pertinência com a matéria tratada nos autos.

Mais uma vez, a defesa lançou mão da obscuridade para camuflar a sua reação contra os fundamentos do julgado, que deixou bem claro que as taxas pagas às administradoras de cartões de crédito não geram créditos porque empresas varejistas não têm direito de aproveitar créditos sobre insumos e também porque essas taxas não são insumos aplicados na produção de bens ou serviços, mas sim despesas operacionais incorridas no momento da venda, *in verbis*:

"(...) Conforme já foi visto antes, o contribuinte é uma empresa comercial varejista que tem direito aos créditos dos arts. 3º, I, mas não tem direito à tomada de créditos sobre insumos nos termos dos arts. 3º, II, das Leis 10.637/02 e 10.833/03.

Ademais, as despesas com administradoras de cartão de crédito são incorridas no momento da venda, ou seja, são despesas incorridas no momento da comercialização do produto,

caracterizando-se como despesa operacional, em relação à qual inexistente previsão legal para o crédito.

Portanto, não merece nenhum reparo a interpretação vertida no ADI nº 36/2011, pois não existe amparo legal para a tomada de crédito em relação às taxas pagas às administradoras de cartões de crédito, nem em relação às empresas industriais ou prestadoras de serviço e muito menos em relação às empresas comerciais. (...)"

Inexistem os vícios apontados, a argumentação da embargante não aponta omissão e nem obscuridade. Trata-se de um artifício criado para reagir à negativa de provimento de seu recurso nesta parte.

DA OMISSÃO NA EMENTA DA DECISÃO EMBARGADA

Alegou a embargante omissão na ementa porque só foi mencionada a Contribuição ao Financiamento da Seguridade Social e não a contribuição ao PIS.

Não existe amparo regimental para alegar omissão na ementa.

As omissões que rendem ensejo aos embargos de declaração, mencionadas no art. 65 do Regimento Interno, são omissões na apreciação de argumentos e omissões de pontos sobre os quais o colegiado necessariamente deveria ter se manifestado.

A falta de citação na ementa da contribuição ao PIS não se enquadra em nenhuma das omissões citadas no art. 65 do Regimento Interno.

A ausência de menção ao PIS na ementa do julgado e não provoca nenhum prejuízo à defesa ou à Fazenda Nacional, já que a execução do julgado abrangerá os dois autos de infração.

O conteúdo decisório do acórdão embargado aplica-se aos dois autos de infração albergados neste processo. A embargante não precisa se preocupar, pois a DRF - Franca providenciará a cobrança da dívida lançada nos dois autos de infração, com base no conteúdo da decisão e não com base na ementa.

Com esses fundamentos, voto no sentido de acolher em parte os embargos de declaração apenas para suprir a omissão quanto à apreciação da alegação de sujeição da recorrente ao regime misto devido à comercialização produtos sujeitos ao regime da substituição tributária, e, no mérito, voto por negar provimento ao recurso voluntário nesta parte, mantendo inalterado o resultado do julgamento consignado no Acórdão 3403-003.385.

Antonio Carlos Atulim