



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

<b>PROCESSO</b>	<b>14817.720027/2020-84</b>
<b>RESOLUÇÃO</b>	3302-002.803 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	14 de maio de 2024
<b>TIPO</b>	CONVERSÃO DO JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA
<b>RECORRENTE</b>	CENCOSUD BRASIL COMERCIAL LTDA
<b>RECORRIDA</b>	FAZENDA NACIONAL

### RESOLUÇÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

Sala de Sessões, em 14 de maio de 2024.

*Assinado Digitalmente*

Marina Righi Rodrigues Lara – Relatora

*Assinado Digitalmente*

Lázaro Antônio Souza Soares – Presidente

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

### RELATÓRIO

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

Consta do Relatório Fiscal de fls. 567/591, que a contribuinte teria cometido as seguintes irregularidades:

- (i) apropriação indevida de créditos sobre gastos com edificações e benfeitorias;

- (ii) vendas indevidamente não tributadas (comercialização de creme de leite, pães e intermediação de venda de ingressos);
- (iii) receitas de acordos comerciais não oferecidas à tributação (descontos e bonificação).

Inconformada, a contribuinte apresentou Impugnação (fls. 952/994), sustentando:

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

No entanto, a 4ª turma da DRJ05, por meio do acórdão nº 105-004.831, julgou improcedente a referida Impugnação, conforme ementa a seguir:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS**

*Período de apuração: 01/01/2016 a 30/06/2016*

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

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

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

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

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

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

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

*As receitas oriundas das atividades operacionais da pessoa jurídica integram o seu faturamento e, portanto, compõem a base de cálculo das contribuições*

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

*Período de apuração: 01/01/2016 a 30/06/2016*

**ISENÇÃO. SUSPENSÃO. EXCLUSÃO. INTERPRETAÇÃO LITERAL.**

*A legislação tributária que trata de isenção, suspensão ou exclusão do crédito tributário deve ser interpretada literalmente.*

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

*Período de apuração: 01/01/2016 a 30/06/2016*

**AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. IMPROCEDÊNCIA.**

*Revela-se improcedente a arguição de nulidade quando se encontram nos autos todos os fatos e fundamentos necessários à correta identificação dos elementos constantes nos autos de infração.*

**IMPUGNAÇÃO. PROVAS.** *A impugnação mencionará os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir.*

**ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

*Período de apuração: 01/01/2016 a 30/06/2016*

**JUROS DE MORA. MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA**

*Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.*

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

*Período de apuração: 01/01/2016 a 30/06/2016*

*LANÇAMENTO. IDENTIDADE DE MATÉRIA FÁTICA. DECISÃO. MESMOS FUNDAMENTOS.*

*Aplicam-se ao lançamento da contribuição para o PIS as mesmas razões de decidir aplicáveis à Cofins, quando ambos os lançamentos recaírem sobre idêntica situação fática.*

*Impugnação Improcedente*

*Crédito Tributário Mantido*

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

- (i) não ocorreu qualquer irregularidade, incorreção ou omissão que importasse em nulidade do auto de infração, rejeitando, portanto, a preliminar de nulidade;
- (ii) a motivação das glosas relativas às benfeitorias realizadas em imóveis próprios ou de terceiros teria sido justamente a falta de comprovação das despesas que originaram os créditos;
- (iii) creme de leite não pode ser considerado composto lácteo, nos termos da Instrução Normativa do MAPA nº 28/2007, simplesmente porque não é um produto em pó. Ademais, tampouco poderia ser enquadrado nos demais itens listados no inciso XI do art. 1º da Lei nº 10.925/2004: leite fluido, leite em pó, leite fermentado, bebidas lácteas ou fórmulas infantis, não fazendo jus, portanto, à alíquota zero;
- (iv) o pão comum, de acordo com o definido pelo art. 1º, inciso XVI, da Lei nº 10.925/2004, deve ser composto estritamente pelos ingredientes listados na exposição de motivos da Medida Provisória nº 433/2008, quais sejam, farinha de trigo, fermento biológico, água, sal e/ou açúcar, de modo que as glosas relativas a tais itens deveriam ser mantidas.
- (v) a receita decorrente da venda de ingressos, independentemente de sua denominação (comissão, revenda ou intermediação), por ser oriunda do exercício da atividade operacional da interessada, integra o seu faturamento e, portanto, compõe a base de cálculo das contribuições;
- (vi) tanto as bonificações em mercadorias, por terem natureza de doação, quanto como os descontos concedidos após a emissão da nota fiscal de venda, em função do posterior preenchimento de condições, constituem receita e devem ser incluídos na base de cálculo das contribuições;
- (vii) não haveria bis in idem, uma vez que, quando os bens recebidos em doação forem vendidos, gerando para a interessada uma receita de vendas, ocorreria novo fato gerador das contribuições;
- (viii) as receitas decorrentes dos descontos condicionais não possuem natureza financeira, na medida em que representam ingresso de benefício econômico decorrente da redução do montante devido a fornecedores (redução de

passivo), configurando espécie de receita sujeita à incidência das contribuições PIS e COFINS apuradas no regime não cumulativo mediante aplicação das alíquotas normais;

- (ix) nos termos da Súmula CARF nº 108, incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Intimada em 16/07/2021 (fls. 1582), a contribuinte apresentou Recurso Voluntário em 16/08/2021, reiterando, em síntese, os mesmos argumentos apresentados em sede de Impugnação.

É o relatório.

## VOTO

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

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

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

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

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

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

*3.1.1 – Créditos sobre gastos com edificações e benfeitorias em imóveis*

*Em exame às Escrituração Fiscal Digital das Contribuições Incidentes sobre a Receita (EFD Contribuições, fls. 16 a 21) do período objeto de análise, em especial ao registro F100, verificamos o cálculo de créditos das contribuições a título de amortização e depreciação de edificações e benfeitorias em imóveis, de acordo com a tabela abaixo (em reais):*

*(...)*

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

*Em resposta, o contribuinte apresentou planilhas com o detalhamento do creditamento em questão, e informou se tratar de benfeitorias em imóveis de terceiros, conforme autoriza os incisos VII dos art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002 e nº 10.833, de 2003 (fls. 389).*

***Com base nas planilhas apresentadas, solicitamos que nos fossem comprovados, por amostragem, os dispêndios ali creditados, mediante cópias de notas fiscais e comprovações de pagamentos de parte dos valores em referência. As intimações foram atendidas parcialmente (fls. 547 a 549), de modo que não restaram comprovadas parte das despesas creditadas, listadas no Anexo I ao presente Relatório.***

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Sobre o tema, destaco a lição de Leandro Paulsen<sup>1</sup>:

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

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

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

---

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

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

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

- a) intime a Contribuinte para apresentar os documentos comprobatórios relativos a todos os gastos com edificações e benfeitorias, permitindo, assim, eventual comprovação integral do direito creditório glosado;
- b) elabore relatório conclusivo sobre as respectivas constatações, apurando, novamente, se for o caso, o valor do débito devido;
- c) intime a Recorrente para manifestação sobre o resultado da diligência, concedendo-lhe o prazo de 30 (trinta) dias, nos termos do art. 35 do Decreto nº 7.574/2011.

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

É a proposta de Resolução.

*Assinado Digitalmente*

Marina Righi Rodrigues Lara