



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15563.720275/2015-50
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3302-013.940 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de outubro de 2023
Recorrente SENDAS DISTRIBUIDORA S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Exercício: 2012

NULIDADE DA DECISÃO DA DRJ. ANÁLISE DO CONJUNTO PROBATÓRIO. CERCEAMENTO DE DEFESA.

O cerceamento de defesa é disposto como uma das causas de nulidade, nos ditames do artigo 59, do Decreto 70.235/1972, e é configurado quando as provas colacionadas aos autos pelo contribuinte não são analisadas a contento pela fiscalização, de modo a embasar de forma superficial o convencimento do julgador de primeira instância.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em acolher os embargos de declaração e dar-lhe provimento, para sanar a omissão quanto ao argumento de nulidade da decisão de primeira instância, por falta de análise das fartas provas juntadas pelo contribuinte, devendo o presente processo retornar à primeira instância para julgamento, sob os termos da presente decisão.

(documento assinado digitalmente)

Flávio José Passos Coelho - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Mariel Orsi Gameiro - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Jose Renato Pereira de Deus, Celso Jose Ferreira de Oliveira, Denise Madalena Green, Aniello Miranda Aufiero Junior, Mariel Orsi Gameiro, Flavio Jose Passos Coelho (Presidente).

Relatório

Trata-se de embargos de declaração opostos pelo contribuinte com objetivo de saneamento das omissões relativas à análise dos documentos acostados nas e-fls. 1147/3094 quanto à controvérsia “outros créditos a descontar”; e quanto a descontos e abatimentos obtidos juntos a fornecedores.

No despacho de admissibilidade:

Omissão quanto ao pedido de nulidade fundado na ausência de análise dos documentos acostados nas e-fls. 1147/3094 relativo à controvérsia referente a “outros créditos a descontar Em seu recurso voluntário, a embargante pediu a nulidade da decisão da DRJ, em razão de que a DRJ teria, de forma genérica e sem a análise das provas juntadas aos autos, decidido pela falta de comprovação das alegações feitas na peça recursal. Esclareça-se que as alegações quanto à falta de análise das provas juntadas foram realizadas apenas no âmbito do pedido de nulidade da decisão da DRJ. A decisão apreciou a matéria nos seguintes termos: “- Ausência de análise das provas produzidas em sede de impugnação. É alegado nos itens 16 a 24 do Recurso Voluntário: Extrai-se da leitura do TVF (fls. 951 a 986) que a D. Fiscalização concluiu que os descontos e abatimentos obtidos pela Recorrente em negociações com os fornecedores, os quais foram registrados a crédito do resultado do exercício, como redutor do custo das mercadorias vendidas, na conta contábil # 321201 "Compras de Mercadorias Nacionais", representaram receitas omitidas das bases de cálculo das contribuições ao PIS e à COFINS nos meses de janeiro de 2011 a dezembro de 2012. Para se chegar a tal conclusão, a D. Fiscalização faz digressão sobre a concentração do mercado varejista alimentício, enfatizando que as grandes redes varejistas do país, tal como a Recorrente, correntemente impõem a concessão de descontos aos fornecedores, sob o pretexto de que seus produtos serão expostos em locais privilegiados do mercado ou terão visibilidade destacada em folhetos e publicidade e propaganda. (...) Pela narrativa da D. Fiscalização, a Recorrente, por fazer parte de um grupo multinacional do varejo alimentício: (a) impõe impiedosamente aos seus fornecedores a obtenção de descontos; e (b) Os fabricantes, fragilizados em função da dura concorrência que enfrentam, não teriam grande poder de negociação frente aos citados conglomerados multinacionais; de modo que (c) a exigência da concessão de bonificações na forma de descontos é prática corrente nesse mercado. A partir dessa premissa (só e somente dessa premissa), que não está lastreada em nenhuma prova documental acostada aos autos, não passando de pura ilação pessoal da D. Fiscalização, é que, então, nos parágrafos 96 e 97 do TVF, reproduzidos a seguir, concluiu-se que os descontos e abatimentos obtidos pela Recorrente em negociações com seus fornecedores teriam natureza de desconto comercial, representado "verdadeira contraprestação por serviços disponibilizados aos fornecedores, como aqueles relativos à exposição e propaganda": (...) Com o devido respeito, Caros Julgadores, a Recorrente não pode se conformar com as alegações fiscais.

Em primeiro lugar, porque os ditos fabricantes fragilizados, que respondem pela boa parte dos descontos obtidos pela Recorrente, fazem parte de conglomerados tão grandes ou mesmo maiores que o Grupo Pão de Açúcar. Para ter-se uma noção, vide as informações do quadro abaixo, relativas a fornecedores habituais, extraídas de meios oficiais e públicos: (...) Destacar esse fato é importante porque a D. Fiscalização ignora que a dinâmica comercial do varejo alimentício é complexa, pois envolve, ao contrário do que supõe, forças equivalentes, que não podem ser desprezadas na tentativa de induzir a um pensamento pautado em impressões pessoais, sem qualquer respaldo em evidências concretas. Em segundo, porque a alegação de que descontos e abatimentos obtidos junto a fornecedores teriam natureza de desconto comercial, em decorrência de contraprestação de serviços, é, absurdamente, contraditória. O Acórdão de Impugnação assim se posicionou sobre o assunto: (...) a nulidade de um auto de infração somente se daria em caso de ter sido lavrado por pessoa incompetente ou com preterição do direito de defesa. No caso sob exame, os autos de infração foram lavrados por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, autoridade com competência legal para fazê-lo e não há que se falar em preterição do direito de defesa pelo fato de ter sido dado à contribuinte o direito de apresentar sua impugnação, instaurando a fase litigiosa do procedimento, nos termos do disposto no art. 14 do Decreto n.2 70.235/72, e não tendo havido qualquer ato que a impedisse de apresentar na peça, todos os seus argumentos e comprovantes contrários à autuação, verifica-se que não foram feridos os princípios do contraditório e da ampla defesa. Irretocável a posição do Acórdão de Impugnação advertindo que os

casos de nulidade previstos no artigo 58 do Decreto 70.235/72: auto de infração lavrado por pessoa incompetente ou com preterição do direito de defesa. Quanto à alegação em si, se confunde com o mérito e com ele será analisada.” Verifica-se que, de fato, há uma omissão no acórdão, pois o excerto reproduzido no tópico “Ausência de análise das provas produzidas em sede de impugnação” não corresponde ao trecho contido no mesmo tópico do recurso voluntário, mas sim ao trecho contido no tópico “IV.3 – Descontos e abatimentos obtidos junto a fornecedores: Presunção não comprovada de que decorreram de contraprestação de serviços disponibilizados aos fornecedores” do recurso voluntário, não tendo havido análise dos argumentos trazidos pela embargante em sua peça recursal, razão pela qual admito os embargos nesta matéria. Omissão quanto a descontos e abatimentos obtidos juntos a fornecedores A embargante alega omissão em razão de o acórdão não ter apontado quais foram os serviços prestados aos fornecedores e os respectivos elementos probatórios. Em seu recurso voluntário, argumentou que os valores correspondem a redutores do custo de aquisição e que, sendo assim, não se tipificam como receitas para fins tributários ou de incidência para o PIS e Cofins A decisão assim apreciou a matéria: “[...] Transcrevo excertos do Voto Condutor da DRJ/Recife, em um Processo do BOMPREGO (n.º 10480.722794/2015-59, decisão mantida no CARF - Acórdão n.º 3401-004.011, de 28/09/2017) e reproduzido no Acórdão n.º 9303-008.247 da Câmara Superior de Recursos Fiscais, que adoto como razões de decidir:

20. A exigência da concessão destas bonificações, notadamente dadas na forma de descontos ..., é prática cada vez mais corrente adotada pelas grandes redes varejistas, conhecida como cobrança de “pedágio” / “rapel”. 20.1. Isto é de conhecimento geral (não se inova com fatos de domínio público). Com uma rápida pesquisa na Internet encontram-se vários artigos a respeito, como os que obtive através do GOOGLE, um deles publicado na revista EXAME, na Edição n.º 0768 - que inclusive foi matéria de capa e outro publicado no jornal O Estado de São Paulo, em 18/01/2004 ..., ambos intitulados “A Ditadura do Varejo” O simples fato de o supermercado passar a adquirir os produtos de determinada marca pode ensejar (e, em regra, enseja) a exigência deste desconto, caracterizando-se aí o verdadeiro “pedágio”. Os exemplos talvez mais conhecidos de “parcerias” são a exposição dos produtos em locais privilegiados, as promoções e as propagandas, a realização de eventos (até, há poucos anos atrás, desfiles de blocos carnavalescos), a presença de funcionários dos fornecedores repondo e organizando as mercadorias, mas há outros que não são visíveis, como o chamado “enxoval de novas lojas”, que consiste em bonificações para o custeio da abertura de novos pontos de venda, todos eles figurando, de uma ou de outra forma, nos “Acordos Comerciais” que são a nossa melhor fonte de análise da natureza dos mesmos ... Não é arriscado dizer que hoje o setor de compras é mais importante para os grandes varejistas que o setor de vendas. O preço de venda é pautado pela concorrência. As vantagens obtidas nas compras é que fazem a grande diferença. Colocado este panorama, vamos à discussão sobre a inclusão ou não destas bonificações, via descontos, na base de cálculo das contribuições. [...] Mesmo não sendo a doutrina fonte do Direito, são bastante razoáveis alguns dos argumentos vazados nas citações trazidas na Impugnação. Receitas são, efetivamente, acréscimos ao patrimônio. Mas o patrimônio pode ser tanto acrescido pelo aumento do ativo, sem contrapartida no passivo, como pela redução do passivo, sem contrapartida no ativo. Francisco Velter e Luiz Roberto Missaglia (in Manual de Contabilidade, Editora Impetus, Rio de Janeiro, 2003) ensinam que receitas: São os ingressos de elementos para o ativo, sejam de disponibilidades ou de direitos, geralmente correspondentes a um esforço produtivo da empresa, ou ainda de redução de obrigações com terceiros. Provocam o aumento da situação líquida. [...] A discussão versa muito sobre a dicotomia desconto “incondicional” x desconto “condicional”. O desconto incondicional deve constar da Nota Fiscal e o desconto condicional depende da implementação de uma condição futura e incerta. In casu, nenhuma destas condições se verifica. Que natureza, então, teriam estes descontos ?? Pelos contratos, acompanhados da forma de contabilização e pagamento (que, repito, são nossa fonte primeira e mais rica de análise), vê-se que não se trata, na realidade, de um só desconto, ou seja, de um só “tipo”. Mas uma coisa é absolutamente inconteste (ainda que não

tivéssemos os contratos): condicional, nenhum deles é. O contribuinte repisa por diversas vezes que já sabe exatamente quanto vai ter de desconto se comprar da Empresa X, pois isto já está acertado previamente: em contrato. Se o período de vigência do contrato, por exemplo, é o ano de 20YZ e a soma dos descontos nele previstos é de 10 %, o BOMPREGO sabe que qualquer compra que fizer àquele fornecedor naquele ano (seja uma, seja dez, seja mil, não há número de pedidos estabelecido) terá este desconto, tanto é que, de imediato, assim que a mercadoria entra, já registra o valor líquido como o efetivo custo, lançando parcelas do desconto, por “tipo”, em rubricas próprias. Perfeitamente caracterizado, então, está que a concessão do desconto independe de qualquer evento, futuro e incerto. Afasta-se desde logo também a alegação, ainda que a título de eventualidade, de que seriam descontos financeiros, ou seja, admitindo-se que fossem receitas, seriam receitas financeiras (sujeitas, à época, à alíquota zero). Sendo elas decorrentes de um desconto, a existência de um condicionante lhe é intrínseca, como ocorre no tradicionalíssimo desconto pelo pagamento antecipado - é posterior à venda e não há certeza de que ele ocorra. Ao contrário do que muitos pensam, o desconto puramente comercial obtido não é receita financeira. Receita financeira é aquela decorrente de algum investimento financeiro. Pode ser uma aplicação em um fundo de investimentos, um empréstimo (mútuo) ou um pagamento antecipado. Tudo é decorrente da disponibilidade financeira e da decisão de utilizá-la em uma aplicação (lato sensu) financeira. Nos restaria, então, somente uma opção: os descontos seriam incondicionais. Assim, deveriam constar da Nota Fiscal. O desconto incondicional é expressamente excluído da base de cálculo das contribuições (devidas pelo fornecedor), mas nem precisaria o legislador fazê-lo, pois desconto concedido incondicionalmente, na realidade, não é desconto: é preço e, como tal, tem que constar da Nota Fiscal e não pode depender de evento posterior à emissão do documento. [...] O argumento utilizado pela Impugnante de que não figura, ainda que incondicional, o desconto na Nota Fiscal, para que os outros fornecedores não tomem conhecimento das condições dadas aos seu concorrentes, para fins comerciais, não deixa de ser plausível (ainda que esta prática não garanta que estas informações não “vazem”, pois muita gente que hoje trabalha - amanhã não trabalha mais - no BOMPREGO e no seu fornecedor têm acesso a estas informações, inclusive por outros meios, como os próprios Contratos). Mas, para fins tributários, a mercadoria está sendo vendida pelo valor líquido, e, “maquiado” na forma de desconto, está o ganho previamente obtido em contratos comerciais, nos percentuais que o fornecedor aceita “contribuir”. Não há sentido em se falar em redução do custo de aquisição se o desconto não estiver na Nota Fiscal. Uma coisa está umbilicalmente ligada à outra. [...] O desconto então não é dado na Nota Fiscal. Não preenche, portanto, um dos requisitos básicos para que seja considerado incondicional. Para o fornecedor seria mais vantajoso emitir a Nota Fiscal pelo valor líquido, pois aí o desconto de R\$ 2.000,00 não comporia a base de cálculo das contribuições (por ele devidas). Por outro lado, o custo resulta menor para o adquirente quando o desconto não consta da Nota Fiscal e o crédito PIS/Cofins, quando cabível, se dá pelo valor “cheio” (R\$ 10.000,00), prática confirmada pela Fiscalização e demonstrada e comprovada pelo próprio contribuinte, no conjunto documental que trouxe extemporaneamente.

Quer então o BOMPREGO “o melhor dos mundos”: que os valores recebidos através de descontos não sejam tributados (no adquirente, pois no fornecedor o são), mas que os mesmos gerem créditos - repiso, quando cabível, em função da mercadoria adquirida - das mesmas contribuições. E como são contabilizados estes descontos ?? Se fosse mera redução do custo de aquisição, qual a razão de distribuir este desconto em diversas contas, a grande maioria de receitas ?? A resposta está nos Contratos. Lá vemos que, na realidade, o desconto é composto de diversas parcelas, com características bastante específicas. Tratemos aqui das que interessam ao caso concreto [...] Assim, as verbas em pauta são indubitavelmente receitas da recorrente, posto que:

Assim, as verbas em pauta são indubitavelmente receitas da recorrente, posto que: estabelece o citado doutrinador; e não de desconto, como quer fazer crer a recorrente; das receitas auferidas pela empresa”; e Não se trata de presunção. Os valores em pauta

estão relacionados a custos, a despesas; o que é também característica de receita: para se gerar receita a empresa há de incorrer em custos de aquisição, produção, etc. E tal natureza lhe cabe, "independentemente de sua denominação ou classificação contábil", como determina o art. 1º das Lei n.ºs 10.637/2002 e 10.833/2003." Verifica-se que o acórdão embargado refutou a alegação de que se tratava de parcelas redutoras de custo, concluindo ao final pela sua caracterização como receitas, o que é suficiente para caracterizar a sujeição à incidência do PIS e Cofins, pois, conforme exposto na decisão, a sujeição independe da denominação ou classificação contábil. Não houve omissão quanto a que tipo de contraprestação de serviços se tratavam as receitas, pois tal qualificação é irrelevante para se definir a caracterização como receita.

CONCLUSÃO

Com base nas razões acima expostas, admito, parcialmente, os embargos de declaração opostos pelo contribuinte para sanar a omissão quanto ao pedido de nulidade fundado na ausência de análise dos documentos acostados nas e-fls. 1147/3094 relativo à controvérsia referente a “outros créditos a descontar. Encaminhe-se ao Conselheiro Jorge Lima Abud para inclusão em pauta de julgamento.

Portanto, os presentes embargos se prestam à análise do argumento de nulidade da decisão da DRJ, quanto às provas que foram colacionadas aos autos pelo contribuinte, em mais de duas mil páginas.

Voto

Conselheira Mariel Orsi Gameiro, Relatora.

Trata-se de embargos de declaração, parcialmente admitidos, para análise do pedido de nulidade fundado na ausência de verificação das provas colacionadas às fls. 1147/3094, tendo em vista a afirmativa genérica da decisão de primeira instância, pela manutenção de todas as glosas realizadas – exceto quanto ao período de abril de 2012.

Nota-se que as provas referem-se a:

(i) Planilhas analíticas de aquisição de mercadorias de outubro, novembro e dezembro de 2011 a fim de comprovar os créditos tomadas com o ICMS-ST (Doc. 03 – Fls. 1147/1351);

(ii) Relação de Notas Fiscais de aquisição de mercadorias de seus fornecedores relativas aos anos-calendários de 2011 (Doc.04 – Fls. 1352/1378) e 2012 (Doc.05 – Fls. 1379/1457);

(iii) Cópias exemplificativas de comprovantes de pagamentos realizados em 2011 e 2012 (Doc.08 e 09 – Fls. 1501/1521);

(iv) Conjunto de documentos demonstrando a análise que deveria ser realizada pela DRJ para compreensão dos documentos juntados relativamente às Notas Fiscais 17.975, período de 2011 (Doc.10 – Fls. 1522/1525) e 12.345, período de 2012 (Doc. 11 – Fls. 1526/1528);

(v) Memórias de cálculo e relatórios analíticos mensais que evidenciam a natureza dos créditos apropriados e compensados nos meses de janeiro, julho, agosto e dezembro do ano-calendário de 2012 (Doc.12 – Fls. 1529/3094);

Afirma a DRJ que os créditos são válidos somente em relação a os uniformes especiais exigidos pela ANVISA, além de EPIs, porque quanto ao restante glosado, não há provas suficientes à demonstração de sua certeza e liquidez.

E, no Recurso Voluntário, peça que sustenta a nulidade da decisão da DRJ por falta de análise das provas supramencionadas, limita-se o relator argumentar que:

O Acórdão de Impugnação assim se posicionou sobre o assunto:

(...) a nulidade de um auto de infração somente se daria em caso de ter sido lavrado por pessoa incompetente ou com preterição do direito de defesa. No caso sob exame, os autos de infração foram lavrados por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, autoridade com competência legal para fazê-lo e não há que se falar em preterição do direito de defesa pelo fato de ter sido dado à contribuinte o direito de apresentar sua impugnação, instaurando a fase litigiosa do procedimento, nos termos do disposto no art. 14 do Decreto n.2 70.235/72, e não tendo havido qualquer ato que a impedisse de apresentar na peça, todos os seus argumentos e comprovantes contrários à autuação, verifica-se que não foram feridos os princípios do contraditório e da ampla defesa. Irretocável a posição do Acórdão de Impugnação advertindo que os casos de nulidade previstos no artigo 58 do Decreto 70.235/72: auto de infração lavrado por pessoa incompetente ou com preterição do direito de defesa.

O suscitado acórdão da DRJ, na suposta análise realizada, afirma:

Assim, entendo que sob essa nova ótica de conceito de insumos os uniformes especiais exigidos pela ANVISA e os EPIs geram créditos da contribuições, desde que comprovados.

No entanto, nos documentos anexados à impugnação (fls. 1.147/3.094) não encontrei planilha que detalhe os créditos apurados nas Ficha/Linha 06A/21 e 16A/21 da Dacon e nem mesmo o citado Doc. 12.

Considerando que é a empresa que alega possuir tais créditos, cabe a ela a prova inequívoca de que realmente os possui.

Assim, por falta de comprovação, as glosas devem ser mantidas.

Sem delongas, entendo pela evidente configuração de cercamento de defesa, e inexistência de manifestação quanto às provas juntadas aos autos em sede de impugnação pelos julgadores de primeira instância.

Isso porque a análise não deve se restringir somente à supostas planilhas que o julgador considera como corretas à comprovação do crédito pleiteado, mas em todo conjunto probatório, que nesse caso, é farto em notas fiscais e demonstrativos analíticos.

Contrário do que afirma a decisão de primeira instância – que se embasa tão somente nessa razão de decidir para improcedência da impugnação nessa temática, há provas nos autos que tem o condão de alterar o entendimento quanto ao direito creditório.

Entendo, portanto, em conformidade com o artigo 59, do Decreto 70.235/1972, pela ocorrência de nulidade da decisão de primeira instância, quanto ao Acórdão 09-70967, proferido pela 7ª Turma da DRJ/JFA.

Isto posto, voto por acolher os presentes embargos de declaração, para dar-lhe provimento, e sanar a omissão quanto ao argumento de nulidade da decisão de primeira instância por falta de análise das fartas provas juntadas pelo contribuinte, devendo o presente processo retornar à primeira instância para julgamento, sob os termos da presente decisão.

(documento assinado digitalmente)

Mariel Orsi Gameiro