



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16327.721407/2020-83
ACÓRDÃO	3202-003.343 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	28 de janeiro de 2026
RECURSO	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
RECORRENTES	COMPANHIA BRASILEIRA DE DISTRIBUIÇÃO FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2016 a 31/12/2016

NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Não se reconhece a nulidade do lançamento quando ausentes nos autos as hipóteses legais previstas no art. 59 do PAF, sendo insuficientes alegações genéricas, infundadas ou desconectadas da legislação aplicável.

REGIME NÃO CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMO. CRITÉRIO DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA.

O Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do REsp nº 1.221.170 - PR, pelo rito dos Recursos Repetitivos, decidiu que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

DESCONTO CONCEDIDO POR FORNECEDORES DECORRENTE DE EVENTO POSTERIOR À VENDA DOS PRODUTOS. DESCONTO CONDICIONAL. BASE DE CÁLCULO. INCLUSÃO.

Os descontos concedidos por evento posterior à compra e venda de produtos configuram descontos condicionais, compondo, por conseguinte, a base de cálculo das contribuições não-cumulativas.

NÃO-CUMULATIVIDADE. ATIVIDADE COMERCIAL. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA CARF Nº 234.

Na atividade de comércio não é possível a apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins com base nº inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, nos termos da Súmula CARF nº 234.

CREDITAMENTO. ICMS-ST. IMPOSSIBILIDADE. Tema Repetitivo nº 1231, 1ª Seção do STJ: REsp 1.959.571/RS, REsp 2.075.758/ES e REsp 2.072.621/SC.

Impossibilidade de creditamento, no âmbito do regime não-cumulativo das contribuições ao PIS e COFINS, dos valores que o contribuinte, na condição de substituído tributário, paga ao contribuinte substituto a título de reembolso pelo recolhimento do ICMS-substituição (ICMS-ST).

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. CRÉDITOS. TAXAS PAGAS A ADMINISTRADORAS DE CARTÕES. IMPOSSIBILIDADE.

As despesas relativas a serviços prestados por administradoras ou operadoras de cartões de crédito e/ou débito, incorridas por pessoa jurídica no exercício de atividade comercial, não geram direito a crédito, no regime não-cumulativo do PIS e da Cofins, por falta de previsão legal.

DIREITO A CRÉDITO. COMPROVAÇÃO. ÔNUS DO CONTRIBUINTE

É do contribuinte o ônus de demonstrar e comprovar ao Fisco a legitimidade e natureza do crédito escriturado.

CRÉDITO COM BASE NOS ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO E AMORTIZAÇÃO. MÁQUINAS, EQUIPAMENTOS E OUTROS BENS INCORPORADOS AO ATIVO IMOBILIZADO. VINCULAÇÃO À ATIVIDADE DE PRODUÇÃO. ÔNUS DO CONTRIBUINTE.

Cabe ao contribuinte evidenciar que há máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado vinculados à atividade de produção de bens destinados à venda, a fim de descontar crédito com base nos encargos de depreciação e amortização.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. EFD-CONTRIBUIÇÕES. INCORREÇÕES E OMISSÕES. MULTA. APLICABILIDADE.

O sujeito passivo que deixar de cumprir as obrigações acessórias exigidas pela legislação tributária, ou que as cumprir com incorreções ou omissões será intimado para cumpri-las ou para prestar esclarecimentos relativos a elas nos prazos estipulados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, e sujeitar-se-á às multas previstas no artigo 57 da Medida Provisória nº 2158-35/01.

MULTA. VIOLAÇÃO DE PRINCÍPIOS. ANÁLISE. IMPOSSIBILIDADE.

INTELIGÊNCIA DA SÚMULA CARF N. 2

O CARF não pode, invocando a proporcionalidade, a razoabilidade ou qualquer outro princípio, afastar a aplicação de lei tributária válida e

vigente, na medida em que isso significaria nítida declaração, incidenter tantum, de inconstitucionalidade desta norma.

Inteligência da Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade, em conhecer do recurso de ofício para, no mérito, negar-lhe provimento e em conhecer, em parte, do recurso voluntário, não conhecendo em relação à matéria sobre os créditos de despesas financeiras para, na parte conhecida, rejeitar as preliminares de nulidade por mudança de critério jurídico no lançamento e por duplicidade de exigência vinculadas às receitas omitidas, por indeferir o pedido de conversão do julgamento em diligência e, no mérito, decidir da seguinte forma:

(1) por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário, para manter os valores de acordos comerciais na base de cálculo do PIS e da COFINS. Vencida a Conselheira Onízia de Miranda Aguiar Pignataro (Relatora), que dava provimento ao recurso na matéria. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Rafael Luiz Bueno da Cunha.

(2) Por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário, para manter as glosas sobre os créditos com despesa de serviço de limpeza. Vencidas as Conselheiras Onízia de Miranda Aguiar Pignataro (Relatora) e Aline Cardoso de Faria, que davam provimento ao recurso na matéria. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Jucléia de Souza Lima.

(3) Por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário, para manter as glosas sobre os créditos decorrentes da incorporação da Nova Pontocom. Vencida a Conselheira Onízia de Miranda Aguiar Pignataro (Relatora), que dava provimento ao recurso na matéria. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Wagner Mota Momesso de Oliveira.

(4) Por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário, para manter as glosas sobre os créditos decorrentes da incorporação de Sé Supermercados. Vencida a Conselheira Onízia de Miranda Aguiar Pignataro (Relatora), que dava provimento ao recurso na matéria. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Jucléia de Souza Lima.

(5) Por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário, para manter as glosas sobre os créditos de encargos de depreciação. Vencida a Conselheira Onízia de Miranda Aguiar Pignataro (Relatora), que dava provimento ao recurso, para reconhecer a possibilidade de dedução dos encargos de depreciação relativos à máquinas, equipamentos e demais bens incorporados ao ativo imobilizado utilizados nas atividades do açougue, peixaria, padaria, rotisseria, lanchonete e restaurante. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Wagner Mota Momesso de Oliveira.

Assinado Digitalmente

Onízia de Miranda Aguiar Pignataro – Relatora

Assinado Digitalmente

Wagner Mota Momesso de Oliveira – Redator designado

Assinado Digitalmente

Rafael Luiz Bueno da Cunha – Redator designado

Assinado Digitalmente

Juciléia de Souza Lima – Redatora designada

Assinado Digitalmente

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Aline Cardoso de Faria, Jucileia de Souza Lima, Onizia de Miranda Aguiar Pignataro, Rafael Luiz Bueno da Cunha, Wagner Mota Momesso de Oliveira, Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe (Presidente).

RELATÓRIO

Para uma melhor compreensão dos fatos em discussão, transcrevo o relatório extraído do Acórdão 108-027.615, da 23ª TURMA DE JULGAMENTO/DRJ08:

A autoridade fiscal (DEINF/São Paulo/SP) constatou a necessidade de se constituir crédito tributário em relação ao contribuinte acima identificado, através da lavratura dos respectivos Autos de Infração - AIs (Cofins - fls. 114.330 a 114.358 e PIS/Pasep - fls. 114.301 a 114.329 todos pelo regime não cumulativo para o ano de 2016, e de multa por apresentação de EFD-Contribuições com informações inexatas, incompletas ou omitidas - fls. 114.359 a 114.362), tendo em vista várias ocorrências, desde omissões de receitas a glosas de créditos. As infrações / ocorrências do PIS e da Cofins (nove - 09 - numerei por esta contribuição) se referem a (AI e Termo de Verificação Fiscal - TVF - de fls. 114.365 a 114.482):

1) INFRAÇÃO: INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO Lançamento de insuficiência sobre os valores de PIS e Cofins que foram descontados pelo contribuinte durante o ano de 2016. Como o contribuinte apurou crédito sobre o ICMS-ST, sobre

serviços de limpeza e sobre sucessão empresarial das empresas Nova Pontocom e Sé Supermercados, e que serão objeto de lançamento de glosa, estamos fazendo o lançamento de insuficiência, conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal.

2) INFRAÇÃO: OMISSÃO DE RECEITA Receitas auferidas pela empresa fiscalizada que decorrem de acordos comerciais firmados entre a empresa e seus fornecedores, conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal em anexo.

3) INFRAÇÃO: OMISSÃO DE RECEITA A empresa excluiu o ICMS destacado na nota-fiscal de venda da base de cálculo do PIS e da Cofins. Lançamento efetuado para prevenir a decadência.

4) INFRAÇÃO: OMISSÃO DE RECEITA A empresa excluiu o ISS, constante na nota-fiscal de prestação de serviços, da base de cálculo do PIS e da Cofins. Lançamento efetuado para prevenir a decadência.

5) INFRAÇÃO: CRÉDITOS DESCONTADOS INDEVIDAMENTE NA APURAÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO O sujeito passivo registrou, nos registros F100, M105 e M505, e se apropriou indevidamente de créditos de PIS e de Cofins sobre pagamento de aluguel a pessoa física, frete interno (CD x CD e CD x Loja) e depreciação de bens, em desacordo com os preceitos legais, conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal.

6) INFRAÇÃO: CRÉDITOS DESCONTADOS INDEVIDAMENTE NA APURAÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO O sujeito passivo registrou, nos registros F100, M105 e M505, e se apropriou indevidamente de créditos de PIS e de Cofins sobre outras operações com direito a PROCESSO 16327.721407/2020-83 ACÓRDÃO 108-027.615 – 23ª TURMA DE JULGAMENTO/DRJ08 5 crédito, quais sejam: Taxa de administração cartões, Taxa de administração de ticket/cupom, Taxa de multiserviços e Taxa cartão de débito, em desacordo com os preceitos legais, conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal.

7) INFRAÇÃO: CRÉDITOS DESCONTADOS INDEVIDAMENTE NA APURAÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO O sujeito passivo registrou e se apropriou indevidamente, nos registros M110 M510, como ajustes de créditos de PIS e de Cofins, de créditos decorrentes de despesas financeiras, de ICMS-ST sobre nota fiscal de compra e de transferência de mercadorias e de serviços de limpeza (incluídos material de limpeza e controle de pragas), em desacordo com os preceitos legais, conforme descrição detalhada no Termo de Verificação Fiscal.

8) INFRAÇÃO: CRÉDITOS DESCONTADOS INDEVIDAMENTE NA APURAÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO O sujeito passivo descontou registrou e se apropriou indevidamente, na apuração do PIS e da Cofins, créditos decorrentes de sucessão por incorporação das empresas Nova Pontocom e Sé Supermercados, em desacordo com os preceitos legais e conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal.

9) INFRAÇÃO: CRÉDITOS DESCONTADOS INDEVIDAMENTE NA APURAÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO O sujeito passivo registrou, em algumas EFD-Contribuições do ano

de 2016, créditos decorrentes do PIS e de Cofins importação em montante maior do que aqueles efetivamente recolhidos pela empresa, conforme análise das Declarações de Importação (DIs) que têm data de registro dentro do ano de 2016, conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal. Nos meses em que foram apurados valores, do PIS e de Cofins importação, recolhidos a maior pela empresa, consideramos tais valores como créditos para a empresa, para serem compensados com os débitos apurados neste auto de infração.

Quanto à multa foi lavrada a infração:

EFD-CONTRIBUIÇÕES INFRAÇÃO: APRESENTAÇÃO DE EFD-CONTRIBUIÇÕES COM INFORMAÇÕES INEXATAS, INCOMPLETAS OU OMITIDAS O sujeito passivo apresentou com informações inexatas, incompletas ou omitidas Escrituração Fiscal Digital da Contribuição para o PIS/Pasep, da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e da Contribuição Previdenciária sobre a Receita (EFD-Contribuições), exigida nos termos do art. 16 da Lei nº 9.779/99, ensejando na aplicação de multa, conforme relatório fiscal em anexo.

As infrações acima geraram para a Cofins, para o PIS/Pasep e pela Multa os seguintes valores totais constituídos:

Cofins:

PIS/Pasep:

Multa:

No TVF a autoridade fiscal assim resumiu as infrações (que estão englobadas nas nove infrações citadas acima):

Este Termo de Verificação Fiscal (TVF) é parte integrante (1) do auto de infração de PIS e de Cofins relativos ao ano de 2016, que teve como objeto o lançamento das referidas contribuições sociais em decorrência de (i) receitas não oferecidas à tributação e de (ii)

da glosa de créditos apropriados indevidamente, incluindo saldos credores trazidos de períodos anteriores a 2016; e (2) do auto de infração de multa por apresentação de arquivos digitais (EFD-Contribuições) do ano de 2016 com informações inexatas, conforme descrição abaixo:

Receitas não tributadas • Receitas decorrentes de celebração de acordos comerciais.

• Exclusão do ICMS da Base de Cálculo do PIS e da Cofins - lançamento para prevenir a decadência.

• Exclusão do ISS da Base de Cálculo do PIS e da Cofins - lançamento para prevenir a decadência.

Créditos Indevidos • Glosa de créditos de aluguel pago a pessoa física.

- Glosa de créditos de Frete Interno - fretes entre Centros de Distribuição e entre Centro de Distribuição e Lojas, que foram informados na EFD-C como frete na venda de mercadorias.
- Glosa de créditos de depreciação e amortização - glosa parcial dos créditos por falta de apresentação de documentos.
- Glosa de créditos de taxas de administração de cartão - não se trata de 'outras operações com direito a crédito' (como está na EFD-C), tampouco se encaixa no conceito de insumos.
- Glosa de créditos de taxas de administração de ticket - não se trata de 'outras operações com direito a crédito' (como está na EFD-C), tampouco se encaixa no conceito de insumos • Glosa de créditos de taxas de cartão de débito.
- Glosa de créditos de taxas de comissionamento - não se trata de 'outras operações com direito a crédito' (como está na EFD-C), tampouco se encaixa no conceito de insumos • Glosa de crédito de PIS e Cofins sobre importação de bens e serviços - diferença entre PIS/Cofins recolhido, conforme Declarações de Importação, e registrado na EFD-C.
- Glosa de créditos de ICMS-ST.
- Glosa de créditos de serviços de limpeza.
- Glosa de créditos de despesas financeiras - lançamento para prevenir a decadência.
- Glosa de créditos decorrentes de eventos de sucessão empresarial (incorporação)
- falta de apresentação de documentos.

Multa acessória • Apresentação de blocos e registros da EFD-C do período de 01 a 12/2016 com informações omissas e inexatas, (i) que foram corrigidas e (ii) que não foram corrigidas por meio de entrega de EFD-Contribuições retificadoras.

O TVF contém extenso arrazoado e o seguinte sumário, itens e subitens:

1. Das considerações iniciais; 2. Do desenvolvimento do procedimento fiscal e da perda da espontaneidade; 3. Da empresa; 4. Do regime de tributação; 5. Das análises efetuadas; 5.1. Considerações sobre o PIS e a Cofins - premissas adotadas; 5.2.

Metodologia de apuração de créditos - os créditos contemporâneos e extemporâneos; 5.3. EFD-Contribuições - o que e quando se deve informar?; 5.4. O que a empresa fez?; 5.5. Os saldos credores - as premissas utilizadas pela empresa impedem o reconhecimento de qualquer saldo credor fora da EFD-C; 5.6. Aproveitamento dos créditos e saldos credores registrados na EFD-C - critério a ser utilizado neste lançamento fiscal; 5.7. EFD-C x memória(s) de cálculo apresentadas - divergências; 5.8.

Medidas judiciais relativas ao PIS, Cofins, IRPJ e CSLL; 6. Da autuação fiscal ; 6.1.

Receitas não oferecidas à tributação; 6.1.1. Acordos comerciais; 6.1.2. Exclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da Cofins; 6.1.3. Exclusão do ISS na base de cálculo do PIS e da Cofins; 6.2. Créditos utilizados indevidamente; 6.2.1. Aluguel pago a pessoa física; 6.2.2. Frete interno (entre CD e CD e entre CD e loja); 6.2.3. Depreciação e amortização de máquinas e equipamentos incorporados ao ativo imobilizado; 6.2.4.

Outras operações com direito a crédito; 6.2.4.1 Taxa de administração cartões; 6.2.4.2 Taxa de administração de ticket/cupom; 6.2.4.3 Taxa de multiserviços; 6.2.4.4 Taxa cartão de débito; 6.2.4.5 Razões para a glosa; 6.2.5. Crédito de PIS/Cofins importação - diferença entre EFD-C e declarações de importação / recolhimento; 6.2.6. Glosa de ajustes de créditos; 6.2.6.1. ICMS-substituição tributária (ICMS-ST); 6.2.6.2. Serviços de limpeza; 6.2.6.3. Despesa financeira; 6.2.7. Créditos decorrentes de sucessão por incorporação; 6.2.8. Reconhecimento, glosa e lançamento por insuficiência - saldos credores; 6.3. Multa de arquivos digitais - EFD-Contribuições; 6.3.1. Informações omissas ou incorretas (inexatas ou incompletas) - erros corrigidos; 6.3.2. Informações omissas ou incorretas (inexatas ou incompletas) - erros não corrigidos; 6.3.2.1. Receitas isentas - código genérico; 6.3.2.2. Créditos reconhecidos na contabilidade e não registrados na EFD-Contribuições; 6.3.3. Fundamento legal e cálculo da multa -

retroatividade; 7. Do enquadramento legal; 8. Da Conclusão e 9. Da ciência e do encerramento do procedimento fiscal.

TVF - OMISSÃO DE RECEITAS DE ACORDOS COMERCIAIS:

Um dos três itens mais substanciais da autuação foi a omissão de receitas de acordos comerciais (anual de R\$ 222.509.202,29 de Cofins e R\$ 48.307.918,92 de PIS), os outros foram a multa isolada (R\$ 224.810.244,82) e a questão dos créditos compensados de sucessão, serviços de limpeza e ICMS-ST), então vejamos, em parte, essa constatação da autoridade fiscal no TVF (seu item 6.1.1):

[...]

[...] As espécies de Acordos Comerciais Em continuação à resposta ao Termo de Concessão de Prazo e Intimação Fiscal de 01/10/2020, a empresa apresentou os seguintes esclarecimentos quanto às espécies de acordos comerciais que celebrou com seus fornecedores:

2. Atendendo à intimação, a Fiscalizada, abaixo, descreve as principais espécies de negociações ou acordos comerciais celebrados individualmente com cada um de seus fornecedores, visando a obtenção de abatimentos do custo de aquisição de mercadorias adquiridas para revenda:

- Parceria Comercial e Parceria de Faturamento: desconto/abatimento concedido pelo fornecedor que objetiva incrementar as compras de mercadorias pela Fiscalizada. A concessão do abatimento objetiva reduzir o custo de aquisição da mercadoria, possibilitando que esta mercadoria seja destacada em suas ações

comerciais, com vistas a fomentar sua revenda e, assim, aumenta o volume das compras junto ao fornecedor.

- Desconto de PD@Net/EDI: desconto/abatimento concedido pelo fornecedor em razão da utilização do sistema PD@Net/EDI disponibilizado pela Fiscalizada; - Acordos Logísticos (Adicional Depósito): desconto/abatimento decorrente da entrega das mercadorias nas Centrais de Distribuição da Fiscalizada. Também neste caso, tendo em vista a redução de custos do fornecedor com a logística de entregas, já que as centraliza no CD, é concedido um desconto com vistas a repassar essa redução também no preço das mercadorias revendidas; - Compensação de Não-Troca (Adicional de Não-Troca):

desconto/abatimento concedido pelos fornecedores com vistas a cobrir perdas com mercadorias vencidas ou avariadas, não-devolvidas pela Fiscalizada ao fornecedor.

- Garantia de Margem e Preço: nas vendas dos produtos para a Fiscalizada, o fornecedor tenta praticar o menor preço do mercado.

Somente será permitido reajuste de preços após a absorção do respectivo aumento pelo mercado, de tal maneira que a Fiscalizada mantenha-se competitiva.

- Investimento Corporativo: desconto/abatimento concedido pelo fornecedor calculados conforme efetividade promocional (sell-out).

- Trade Marketing: desconto/abatimento concedido pelo fornecedor em razão das ações de marketing promovidas pela Companhia que fomentam a revenda dos produtos e, portanto, geram mais negócios entre as partes.

- Acordo de Crescimento sobre Compras: desconto/abatimento concedido para a Fiscalizada, em razão do atingimento das metas de volume de compras estabelecidas pelos fornecedores.

- Negociações / Assistência a Loja: o fornecedor disponibiliza mão-de-obra de merchandising (promotor) para assistência de vendas nas lojas da Fiscalizada.

- Participação em Eventos: descontos concedidos pelos fornecedores com vistas ao incremento do volume de compras pela Fiscalizada, em decorrência de campanhas de aniversário, inaugurações, reinaugurações de lojas, introdução de produtos, disponibilização de espaços extras nas Lojas.

3. Sempre visando a redução do custo de aquisição das mercadorias, a Fiscalizada ainda esclarece que as bonificações compreendidas e obtidas no âmbito das negociações ou acordos comerciais celebrados individualmente com determinados fornecedores, em sua maioria, são operacionalizadas a partir das seguintes formas:

- Descontos Financeiros: negociação de desconto ou abatimento financeiro no momento da liquidação dos valores devidos aos fornecedores.

- Abatimento de Créditos: negociação de crédito comercial em favor da Fiscalizada e utilização para abatimento dos valores devidos aos fornecedores.

- Mercadorias: negociação de volume de mercadorias a serem recebidas em bonificação.

Pela leitura do caput dos itens 2 e 3 da resposta acima, é de se notar que a empresa motiva a celebração dos acordos comerciais na obtenção de abatimento do custo de aquisição de mercadorias adquiridas para revenda. Na outra ponta, o fornecedor motiva a celebração dos acordos comerciais no incremento de suas vendas.

Sendo assim, cada qual com seu motivo, é que ambos celebram o ato de contratar.

De início, temos que observar que o resultado buscado na celebração de um ato jurídico (se foi satisfatório ou não), ou sua forma de quitação (por meio de recebimento em pecúnia, em bens, em desconto de dívida existente), não tem autoridade para ditar qual deve ser a natureza jurídico-tributária do evento que se extrai da própria execução do ato. Exemplificando, o ato de se receber em tijolos, em pagamento por um serviço de construção civil, não tem qualquer pertinência com a natureza do evento que surgiu pela execução do contrato celebrado entre as partes, que é a própria prestação de serviços de construção civil; muito menos pode ter a intenção de desqualificá-lo (evento). É sobre a prestação de serviços que o direito tributário deve dar tratamento.

Aplicando tal premissa ao caso concreto, queremos dizer que não é porque a empresa objetiva reduzir o custo de aquisição das mercadorias por ela adquiridas (e que, por vezes consegue), que todos os fatos jurídicos desse contrato têm que ser qualificados como 'redutores de custo'. Não há qualquer suporte jurídico para isto. É como se, no exemplo acima, pretendêssemos equivocadamente qualificar o evento jurídico como doação (dos tijolos), e não como prestação de serviços, e buscássemos determinar qual tratamento tributário deveria ser dado à doação.

E saber distinguir tal colocação mostra-se imprescindível para se chegar à conclusão sobre a incidência, ou não, do PIS e da Cofins sobre o resultado dos acordos comerciais.

Como dito, o que vale para o direito tributário é analisar a natureza jurídica do evento que surgiu ao se colocar em prática o contrato celebrado entre partes contratantes.

Para tanto, há que se perguntar: no caso concreto, qual é o ato jurídico que as partes celebram?

A empresa fiscalizada oferece serviços que intentam incrementar a venda de seus fornecedores e os fornecedores remuneram a empresa fiscalizada por tais serviços.

Para tanto, as partes celebram um negócio jurídico -- no caso, um contrato -- em que ambos os contratantes se obrigam a cumprir as prestações a que se comprometeram.

É isso que se extrai da descrição dos tipos de acordos firmados entre a empresa e seus fornecedores, já reproduzidos acima.

Como exemplo, podemos citar a “Parceria Comercial e Parceria de Faturamento”, que tem como objeto a prestação de serviços, pela empresa fiscalizada ao seu fornecedor, para que a mercadoria do fornecedor seja destacada nas ações comerciais da empresa fiscalizada. Outro exemplo é o “Desconto de PD@Net/EDI”, em que a fiscalizada oferece serviço de utilização, de um sistema [seu], pelo fornecedor. Nos “Acordos Logísticos (Adicional Depósito)”, como se vê, a fiscalizada oferece serviço de facilidades de logística ao fornecedor.

A empresa fiscalizada também oferece (e presta) serviços, a seus fornecedores, de efetividade promocional, de ações de marketing, atingimento de metas e serviços de campanhas de aniversário, inaugurações, reinaugurações de lojas, introdução de produtos e disponibilização de espaços extras nas lojas.

Ou seja, o objeto dos contratos é de prestação de algum tipo de serviço pela empresa fiscalizada a seus fornecedores, que decorre de uma parceria entre fornecedor e cliente, a partir da qual o cliente passa a auferir um percentual, ou outro valor acordado, pelo incremento nas vendas do fornecedor.

Enfim, estabelecida a natureza dos eventos surgidos com a celebração do negócio jurídico, vem a segunda parte, que são as formas de quitação pela execução do negócio jurídico.

A quitação (pagamento) dos valores que resultam da realização dos contratos é que pode variar, conforme informação constante no item 3 da resposta da empresa acima (desconto financeiro, abatimento de créditos e mercadorias). Apesar disso, e mais uma vez convém repisar, entendemos que a forma de quitação de um contrato não pode alterar a natureza jurídica dos eventos dele (contrato) decorrentes. Assim, o pagamento pelos serviços prestados pode se dar de qualquer forma, não proibida em lei, que isto não desqualifica a natureza de receita, auferida pela fiscalizada. Quer dizer, não importa se o fornecedor paga pelos serviços (i) por meio de descontos em duplicatas ou qualquer instrumento financeiro, (ii) por meio de abatimento de créditos que possua perante o seu cliente (espécie de conta-corrente) ou (iii) por meio de entrega de mercadorias a seu cliente. O que vale é que o resultado desse negócio jurídico gera uma receita para o cliente (empresa fiscalizada) e uma despesa (ou custo) para seu fornecedor.

E por este motivo que entendemos que está configurada a hipótese material de incidência do PIS e da Cofins, sob a alíquota de 1,65% e 7,6%, respectivamente, uma vez que a empresa fiscalizada auferiu receita em decorrência dos serviços por ela prestados.

E, mesmo que não fosse esclarecido qual exatamente é a natureza da receita auferida pela empresa, [mais uma vez] convém destacar que o PIS e a Cofins submetidos ao regime de apuração não cumulativo incidem sobre qualquer receita auferida pela empresa, independentemente da denominação ou classificação contábil, e isto afasta qualquer argumentação suportada na necessidade de se ‘colocar em caixinhas’ qual exatamente é a natureza da receita tributada. Tal argumento somente poderia ser acatado caso estivéssemos tratando de receitas não sujeitas à tributação, mas que, diga-se, não é o caso que aqui se debate.

A regra tributária como decorrente das normas contábeis – apenas enfrentando teses que circundam os acordos comerciais Como visto, entendemos que os acordos comerciais firmados pela empresa nada mais são do que um negócio jurídico que tem como objeto envolver uma prestação de serviços por uma parte e o compromisso de quitar por outra parte.

Avançando um pouco mais, e agora com objetivo de afastar qualquer argumento que intente desqualificar a natureza jurídica das receitas auferidas pela empresa, como, por exemplo, o argumento recorrente de que as normas contábeis ditam premissas que devem ser obedecidas pelas normas tributárias, enfrentaremos outros conceitos.

Redutora de Custo pode ser Receita A contabilização dos acordos comerciais em contas de custo revela a decisão da empresa em considerar os acordos como redutores (ou recuperação) de custo.

Tal qualificação, a nosso ver, não pode ter qualquer pretensão de desqualificar a natureza das receitas decorrentes dos acordos comerciais e, com isso, afastar a incidência do PIS e da Cofins, uma vez que a expressão ‘redução de custo’ é indeterminada no âmbito tributário.

Adentrando um pouco na questão contábil, e apenas para argumentar, mesmo que se entenda que a contabilização deva ser feita em conta redutora de custo -- tal como fez a empresa --, isto não desqualifica a natureza de receita [não financeira]⁴⁰ dos serviços prestados, mesmo que a quitação tenha sido feita por meio de descontos ou por qualquer outra forma de remuneração.

E digo isto pelas razões abaixo reproduzidas.

Como dito, os acordos comerciais representam um incentivo ao comprador das mercadorias, por representarem uma espécie de bônus concedido ao comprador por prestar um serviço ao fornecedor pelas vendas dos produtos do próprio fornecedor. A diferença é que o adquirente da mercadoria não recebe o valor do fornecedor, mas sim deixa de pagar o preço que deveria pagar ao fornecedor por ter adquirido suas mercadorias em momento anterior e totalmente desvinculado da execução do contrato decorrente dos acordos comerciais.

No entanto, nenhuma das formas apresentadas para quitação (receber o mesmo valor combinado pelo serviço, pagar uma obrigação com desconto ou receber

mercadorias no lugar da pecúnia) pode descaracterizar a natureza jurídica de receita dos serviços prestados pela empresa fiscalizada.

Esta definição é importante pois o resultado dos serviços prestados pela empresa fiscalizada se encaixa perfeitamente no conceito de receita, disposto no Pronunciamento do CPC nº 00 (R1), aprovado em 02/12/2011, portanto, vigente à época dos fatos geradores levantados pela fiscalização, que estabeleceu que as receitas devem ser reconhecidas quando:

4.25. Os elementos de receitas e despesas são definidos como segue (a)

receitas são aumentos nos benefícios econômicos durante o período contábil, sob a forma da entrada de recursos ou do aumento de ativos ou diminuição de passivos, que resultam em aumentos do patrimônio líquido, e que não estejam relacionados com a contribuição dos detentores dos instrumentos patrimoniais; Outrossim, no CPC 30 (R1), aprovado em 19/10/2012, definiu-se a receita como⁴¹:

Definições 7. Neste Pronunciamento são utilizados os seguintes termos com os significados especificados a seguir:

Receita é o ingresso bruto de benefícios econômicos durante o período observado no curso das atividades ordinárias da entidade que resultam no aumento do seu patrimônio líquido, exceto os aumentos de patrimônio líquido relacionados às contribuições dos proprietários.

Ainda no CPC 00 (R1), estabeleceu-se o momento em que as receitas devem ser reconhecidas:

4.47. A receita deve ser reconhecida na demonstração do resultado quando resultar em aumento nos benefícios econômicos futuros relacionado com aumento de ativo ou com diminuição de passivo, e puder ser mensurado com confiabilidade. Isso significa, na prática, que o reconhecimento da receita ocorre simultaneamente com o reconhecimento do aumento nos ativos ou da diminuição nos passivos (por exemplo, o aumento líquido nos ativos originado da venda de bens e serviços ou o decréscimo do passivo originado do perdão de dívida a ser paga)

Ainda com relação às receitas, definiu-se o que abrange o conceito de receitas (CPC 00 - R1):

4.29. A definição de receita abrange tanto receitas propriamente ditas quanto ganhos. A receita surge no curso das atividades usuais da entidade e é designada por uma variedade de nomes, tais como vendas, honorários, juros, dividendos, royalties, aluguéis.

4.30. Ganhos representam outros itens que se enquadram na definição de receita e podem ou não surgir no curso das atividades usuais da entidade, representando aumentos nos benefícios econômicos e, como tais, não diferem, em natureza, das

receitas. Consequentemente, não são considerados como elemento separado nesta Estrutura Conceitual.

A redação imediatamente acima, serve para entendermos que a contabilidade também considera como receita qualquer ganho que resulte em aumento nos benefícios econômicos, tal como as receitas. Ou seja, mesmo que a nomenclatura dada pela empresa fosse de recuperação ou redução de custo, ainda assim teria natureza de receita, por se enquadrar no conceito demonstrado acima.

No caso concreto, tem-se que a redução do passivo em razão dos descontos obtidos teve como contrapartida um aumento do lucro do exercício, que, por sua vez, aumentou o patrimônio líquido da empresa, sem serem decorrentes de aporte dos sócios da empresa, o que se caracteriza como uma receita.

Avançando um pouco mais, entendemos que o lançamento contábil das referidas receitas em contas de custo, assim como para fins tributários, também não tem o condão de qualificar as receitas como 'recuperação de custos' para fins contábeis.

Isto porque o Manual de Contabilidade Societária da FIPECAFI (ano de 2013, pág. 592)

cogita possibilidade de existirem lançamentos de redução ou recuperação de custos que nada mais são que lançamentos de receitas, veja:

31.10 Recuperação de custos no plano de contas Há alguns tipos de receitas cuja melhor classificação é como redução das despesas ou custos a que correspondem, em vez de serem registradas como outras receitas. (destaquei)

No Manual, cita-se como este exemplo o preço cobrado dos funcionários, pela empresa, pelas refeições oferecidas por ela a eles por um custo menor. Neste caso, o Manual diz "a receita auferida deve ser mostrada como dedução das contas que registram os custos do refeitório..." (negritei). Nesse exemplo, a empresa auferir uma receita em relação ao funcionário, por lhe oferecer serviço de fornecimento de refeições. Pelo fato de que a intenção da empresa é apenas de recuperar esse custo com as refeições, as normas contábeis determinam que a receita de fornecimento de refeições seja contabilizada na conta de custos do refeitório. Mas isso não altera a natureza da verba recebida dos funcionários, que é de receita pelo fornecimento de refeições pela empresa.

No mesmo item (31.10), o Manual também trata, como recuperação de custos, os abatimentos e descontos obtidos em decorrência de compras de matérias-primas (e poderia ser estendido para produtos e mercadorias), mas, diga-se, somente por defeitos de qualidade, faltas ou enganos de preços. Veja o trecho:

31.10 Recuperação de custos no plano de contas (...)

Outros casos que devem ter tratamento similar são os abatimentos e descontos conseguidos nas compras de matérias-primas por defeitos de qualidade, faltas ou enganos de preços. Nesses casos, tais abatimentos ou descontos devem ser deduzidos diretamente da conta de estoque correspondente.

Nesse ponto, o Manual não indica se se trata de receita contabilizada como recuperação de custo. Porém, nada obstante isso, cinge-se a casos fortuitos que fazem surgir os descontos, e não a casos como o da empresa fiscalizada, que representa uma prática corriqueira inerente à atividade desenvolvida por ela.

Diante disso, mesmo que a classificação como redutora de custo esteja correta, também deveria ser considerada receita para fins de tributação do PIS/Cofins à alíquota de 9,25%, conforme já amplamente fundamentado neste Termo de Verificação Fiscal.

Caracterizada a natureza dos descontos como receita, resta agora verificar se se trata de receita financeira ou não. Antes disso, porém, definiremos os tipos de descontos existentes.

Descontos e suas espécies: condicionais e incondicionais Um desconto condicional, como o próprio nome indica, é um desconto concedido sob condições. Geralmente esse desconto é acordado entre as partes e depende de evento futuro e posterior à emissão da nota fiscal, não constando no 'corpo' da nota-fiscal.

Já o desconto incondicional independe de condição futura à emissão da nota-fiscal para sua ocorrência. Geralmente, este desconto consta no 'corpo' da nota-fiscal e, pela regra tributária do PIS e da Cofins, é excluído da base de cálculo das contribuições.

No caso da empresa, resta muito claro que os acordos comerciais firmados pela empresa representam serviços prestados pela empresa a seus fornecedores que os pagam por meio de concessão de descontos. Esses descontos podem ser considerados como descontos condicionais, pois estão vinculados aos contratos derivados dos acordos comerciais. Nada obstante, o que importa para o direito tributário é o evento que surge com a celebração do contrato -- prestação de serviços --.

Desconto no pagamento nem sempre é desconto financeiro Outra questão importante, e mesmo que se queira misturar os conceitos da natureza do evento com a forma de quitação de seu resultado, é afirmar que este desconto, dado pelo fornecedor ao cliente (empresa fiscalizada), não representa um desconto financeiro.

De acordo com o Manual de Contabilidade Societária da FIPECAFI42, classificam-se como receitas financeiras (reproduzo apenas as receitas financeiras que decorrem de descontos obtidos, que é o objeto da controvérsia):

Como receitas financeiras, há:

Descontos obtidos, oriundos normalmente de pagamentos antecipados de duplicatas de fornecedores e de outros títulos.

Como visto, definem-se receitas financeiras como aquelas decorrentes de descontos obtidos por meio de antecipação de títulos de créditos, por pagamento

efetuado em data anterior à efetiva data de vencimento da obrigação. É um incentivo para que o devedor solva a dívida em tempo mais célere.

No caso dos contratos celebrados pela empresa, como dito, trata-se de incentivo para que a empresa adquirente das mercadorias realize o maior número de compras possível, o que dependerá não de sua pontualidade no pagamento da obrigação, mas sim [dependerá] de sua capacidade operacional e de sua destreza para atingir um volume de vendas considerável [efetuada] a seus clientes, e, por conseguinte e pelo lado do cliente, atingir o volume de compras (de seu fornecedor) desejável, para fazer jus ao bônus por redução do preço a pagar ao fornecedor.

Desta forma, pode-se afirmar que os descontos obtidos por meio de contratos dos acordos comerciais firmados pela empresa têm a natureza de receitas não financeiras.

Convém aqui lembrar que a Solução de Consulta 10/2006, quando define que os descontos obtidos têm natureza de receita financeira, para fins de PIS e Cofins, quer significar que os descontos que ali se enquadram são apenas os descontos financeiros.

Ressaltamos que essa é uma dedução óbvia, por toda a construção aqui desenvolvida, pois somente um desconto financeiro, portanto, atrelado ao prazo para pagamento da obrigação, é que pode ser considerado como receita financeira.

Desta forma, tanto a classificação fiscal quanto à classificação contábil dos descontos decorrentes dos contratos de acordos comerciais seria a de receita não financeira. E, mais uma vez ad argumentandum, mesmo que a classificação contábil seja outra, como de redução de custo (lançamento a crédito no custo da mercadoria vendida ou outra conta de custo), ainda assim, o tratamento fiscal deveria ser o mesmo, qual seja, receitas não financeiras sujeitas ao PIS/Cofins de alíquota de 9,25%.

Desta forma, os valores de receita abaixo serão objeto de tributação pelo PIS e pela Cofins que incidirão às alíquotas de 1,65% e 7,6%, respectivamente.

TVF – ICMS E ISS. EXCLUSÃO DA BC DOS DÉBITOS E NÃO DOS CRÉDITOS:

Quanto ao ICMS e ISS assim tratou a autoridade fiscal no TVF:

Além disso, a empresa excluiu o ICMS destacado na nota-fiscal de venda de mercadorias da base de cálculo do PIS e da Cofins, sem comprovar o valor do ICMS a recolher, nos termos da Solução de Consulta nº 13/2018. Outrossim, a empresa excluiu o ISS da base de cálculo do PIS e da Cofins.

Estes dois últimos lançamentos (ICMS e ISS excluídos da base de cálculo do PIS e da Cofins) foi efetuado para prevenir a decadência. [...] 6.1.2. EXCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS Nas EFD-Contribuições dos meses de 11 e 12/2016, a empresa excluiu da base do PIS e da Cofins os montantes de R\$

68.948.598,70 (11/2016) e R\$ 84.875.870,16 (12/2016), decorrente do ICMS destacado nas notas-fiscais de vendas.

Em resposta às nossas intimações, a empresa informou possuir medida judicial -- mandado de segurança com pedido de liminar impetrado em 04/11/2016, constante no processo nº 0023320-34.2016.403.6100 --, objetivando a exclusão do ICMS e do ISS da base de cálculo do PIS e da Cofins.

Em análise da Certidão de Objeto e Pé datada de 21/01/2020, e juntada pela empresa em 24/01/2020, constatamos que a empresa teve liminar deferida e confirmação da segurança em primeiro e segundo grau, veja-se: [...]

Para tanto, utilizamos as informações constantes no “Bloco E: Apuração do ICMS e do IPI”, da EFD ICMS / IPI de 11 a 12/2016, entregue pela empresa. Assim, o valor a ser lançado corresponde à diferença entre os valores excluídos, pela empresa, em 11 e 12/2016, e o valor que entendemos que deveria ser excluído, que é o valor do ICMS a recolher, conforme registro E110: Apuração do ICMS – Operações Próprias, da EFD ICMS / IPI, reproduzido abaixo:

[...] Conforme tratado acima, a mesma ação judicial referente à exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da Cofins também tem por pedido a exclusão do ISS da base de cálculo do PIS e da Cofins. [...] Desta forma, o lançamento do valor de R\$ 1.051.733,14 referente à exclusão do ISS na base de cálculo do PIS e da Cofins será realizado para fins de se prevenir a decadência.

TVF – SUCESSÃO CRÉDITOS:

Já quanto às sucessões:

6.2.7. CRÉDITOS DECORRENTES DE SUCESSÃO POR INCORPORAÇÃO A empresa registrou créditos nos registros 1100 e 1500 da EFD-Contribuições (Controle de Créditos Fiscais – PIS e Cofins) do mês de 01/2016, relativos a eventos de sucessão.

A fiscalizada registrou tais créditos em relação à sucessão por incorporação das empresas Sé Supermercados Ltda, CNPJ 01.545.828/0001-98, e Nova Pontocom Comércio Eletrônico S/A, CNP 09.358.108/0001-25, conforme tabela abaixo:

É preciso observar que as informações acima decorrem das EFD-Contribuições entregues durante este procedimento fiscal, após intimação por esta fiscalização para a regularização. Nas EFD-Contribuições entregues antes do início do procedimento fiscal, a empresa havia registrado os referidos créditos apenas no mês 02/2016, o que nos fez entender, em um primeiro momento, que a empresa não queria se apropriar desses créditos no mês de 01/2016.

Como já dissemos no item 5.6, para o lançamento atinente a estes créditos, consideramos, a favor da empresa, os créditos de R\$ 283.108,71 (PIS) e R\$ 1.321.024,56 (Cofins) e de R\$ 32.967.1952,20 (PIS) e R\$ 142.619.306,22 (Cofins) no mês de janeiro de 2016. Observamos que o valor de R\$ 32.967.1952,20 é que é o valor correto do crédito de PIS (e não o valor de R\$ 132.967.1952,20), que

decorre da sucessão da empresa Nova Pontocom. Esta informação foi retificada pela empresa, e pode ser confirmada pela análise do valor constante na EFD-C de 02/2016.

Em relação à glosa, estas foram feitas nos meses em que a empresa se apropriou efetivamente dos créditos, no decorrer do ano de 2016. Além disso, lançamos a insuficiência de recolhimento que foi gerada a partir das glosas desses créditos para que, ao final, o valor efetivamente lançado fosse de R\$ 283.108,71 (PIS) e R\$ 1.321.024,56 (Cofins) e de R\$ 32.967.1952,20 (PIS) e R\$ 142.619.306,22 (Cofins), conforme se pode observar nas tabelas de cálculo apresentadas no item 6.2.8.

Nova Pontocom A glosa de créditos advindos da empresa Nova Pontocom tem as seguintes razões: (i)

divergência entre reconhecimento de PIS e Cofins a recuperar informado pela CBD em seu balanço patrimonial x PIS e Cofins a recuperar que entendemos que deveria ser reconhecido pela CBD balanço patrimonial em proporção à sua participação no patrimônio da empresa Nova Pontocom; (ii) incompatibilidade de fundamento como crédito extemporâneo; (iii) falta de apresentação de documentos; (iv)

subsidiariamente, rubricas que não se enquadram nos conceitos de crédito. [...] Aliás, a falta de apresentação de documentos é o principal fundamento para a referida glosa, mas, como já se pode observar, há razões subsidiárias para fundamentá-la. [...] Sé Supermercados Em relação aos créditos advindos da empresa Sé Supermercados Ltda, a empresa fiscalizada reconheceu créditos decorrentes de controle de pragas, material de limpeza e serviços de limpeza, tomados pela empresa Sé no período de 2012 a 2015, conforme planilha constante na resposta de 24/01/2020 (Doc_Comprobatorios06).

Nas colunas 'B' e 'C' dessa planilha, descreve-se, respectivamente, a conta e sua descrição que, entendemos, terem dado origem ao crédito. Pela nomenclatura da conta (conta nº 333.114 - controle de pragas; conta nº 333.110 - material de limpeza; conta nº 333.108 - serviço de limpeza), é fácil visualizar de que se tratam os créditos.

O total de base de créditos é de R\$ 17.382.620,30, o que resultou em créditos de R\$ 286.813,23 de PIS e de R\$ 1.321.079,14 de Cofins, conforme coluna 'M' ('Mont. em MI')

da planilha.

Nada obstante a comprovação dos serviços, entendemos que a forma de registro e, também, o tipo de serviço que gerou os créditos não podem servir de fundamento para apropriação de crédito de PIS e Cofins. Desta forma, entendemos que as mesmas razões para a glosa dos créditos da limpeza apropriados pela empresa fiscalizada, em relação aos serviços tomados por ela (CBD) devem se aplicar aos serviços tomados pela empresa sucedida, Sé Supermercados Ltda, ou seja: [...]

Desta forma, a glosa sobre tais serviços terá dois fundamentos: (i) a empresa Sé Supermercados não retificou as EFD-Contribuições correspondentes ao ano em que os serviços de limpeza incorreram, uma vez que, pelo que se conclui, foram assim contabilizados; e (ii) não se trata de serviço essencial e relevante para a empresa.

TVF – MULTA EFD-CONTRIBUIÇÕES:

Quanto à multa por erros na EFD-Contribuições, a autoridade fiscal apresentou as seguintes informações e efetuou os seguintes cálculos (aplicando a legislação mais benéfica, entre a MP nº 2.1518 e a Lei nº 8.218):

[...] Dos dispositivos legais acima colacionados, infere-se que: (i) as infrações do SPED 18 ocorridas até a data de 29/05/2018 devem se sujeitar às penalidades do art. 57 da MP nº 2.158-35/2001; já (ii) as infrações do SPED ocorridas a partir da data de 30/05/2018 (inclusive), devem se sujeitar às penalidades do art. 12 da Lei nº 8.218/1991.

Nada obstante, há que se considerar que a infração por descumprimento de obrigação acessória tem natureza de penalidade. Sendo assim, deve-se analisar se é aplicável ao caso a regra estabelecida pelo art. 106, II, 'c', do CTN, que determina que a lei deve retroagir para aplicar penalidade menos severa ao contribuinte. Vejamos:

CTN “Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito: (...)

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado: (...)

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática”.

No caso concreto, como a transmissão das EFD-Contribuições do período de apuração de 01 a 12/2016 se deu no ano de 2017, ou seja, antes da alteração promovida pela Lei nº 13.670/2018, deve-se calcular a multa pela legislação vigente à época dos fatos geradores, qual seja, MP nº 2.158-35/2001, e compará-la com a multa com base no art. 12 da Lei nº 8.218/1991, devendo ser aplicada a multa mais benéfica (a multa de menor valor) ao contribuinte.

Além disso, convém observar que a empresa retificou as EFD-Contribuições do ano de 2016 durante este procedimento fiscal. Nada obstante, e como já dito alhures, (i) parte das informações foram retificadas e (ii) parte das informações não foram retificadas, permanecendo incorretas.

Desta forma, e como o cálculo efetuado pela Lei nº 8.218/1991 estabelece limitação a 1% da receita bruta do período e, também, estabelece redução da multa em razão de retificação das informações, utilizaremos o seguinte critério para calcular o limite e a redução da multa a ser calculada com base na Lei nº 8.218/1991, para posterior comparação com a multa da MP nº 2.158-35/2001:

Utilizaremos a proporção de receita bruta, da multa da MP nº 2.158-35/2001 e da multa da Lei nº 8.218/1991 [proporção] calculada entre informações incorretas e

omissas (i) não retificadas x (ii) retificadas, e somaremos os dois cálculos para encontrarmos o valor da autuação. Apenas em relação às informações retificadas, utilizaremos também a redução, a 75%, da multa (II, par. único, do art. 12, da Lei nº 8.218/1991) para sabermos qual a multa mais benéfica.

Sendo assim, apresentaremos a seguir os cálculos que resultarão na multa a ser aplicada:

Anexamos a este TVF as planilhas em excel que deram suporte às tabelas acima, para que a empresa tenha acesso às fórmulas utilizadas por esta fiscalização para o cálculo da multa.

Quanto aos demais itens da autuação (créditos utilizados indevidamente – aluguel PF, frete interno, depreciação e amortização, taxas de administração de cartões, ticket/cupom, multisserviços, cartão de débito, importação, ajustes, ICMS-ST, serviço de limpeza e despesa financeira) irei tratar dos mesmos durante o voto.

O contribuinte foi cientificado dos autos de infração em 18/12/2020 e apresentou impugnação em 18/01/2021 (fls. 114.577 a 114.693, com 450 parágrafos enumerados, e documentos anexos de fls. 114.709 a 144.940, incluindo 14 arquivos não pagináveis) contendo extenso arrazoado, com os seguintes tópicos:

I - Tempestividade; II - Fatos; II.1- Atividade desenvolvida pela Impugnante; II.2- Autuação e questões controvertidas no presente processo; III - Direito; III.1- Nulidades do lançamento; III.1.1 - Erro de critério na recomposição da escrituração fiscal de PIS e COFINS; III.1.2- Duplicidades de exigências vinculadas às receitas supostamente omitidas; III.1.2.1 - Valores correspondentes as rubricas 'Trade Marketing' (Verba de Propaganda Cooperada) e 'PD@Net'; III.1.2.2 - Valores correspondentes às rubricas que já foram tributadas; III.1.3 - Nulidades do lançamento por erro de critérios de apuração dos tributos - Conclusões; III.2 - PIS e COFINS sobre "acordos comerciais"; III.2.1 - Não incidência de PIS e COFINS sobre os descontos concedidos; III.3 - Exclusão do ICMS e do ISS da base de cálculo do PIS e Cofins; III.4 - Glosa de créditos apropriados; III.4.1 - Taxas de Administração de Cartões; III.4.2 - Serviços de Limpeza; III.4.3 - Fretes em operações de venda; III.4.4 - Créditos de sucedidas; III.4.4.1 - Créditos da Nova Pontocom - comprovação do direito ao crédito; III.4.4.2 - Créditos da Sé Supermercados - serviço de limpeza; III.4.5 - Depreciação e amortização de bens do ativo imobilizado; III.4.6 - Créditos sobre ICMS-ST; III.4.7 - Créditos sobre despesas financeiras; III.4.8 - Créditos de Importação; III.4.9 - Aluguéis pagos a pessoas físicas; III.5 - Multa por erro de preenchimento de EFD-Contribuições; III.5.1 - Inaplicabilidade da multa isolada quanto às supostas incorreções não retificadas; III.5.1.1 - Consolidação de Informações de CST com Códigos genéricos: nulidade do lançamento, tratamento tributário adequado das operações sujeitas à alíquota zero e ausência de prejuízo ao erário; III.5.1.1.1 - Nulidade do lançamento quanto à multa relativa às divergências de CST -

desrespeito ao procedimento aplicável; III.5.1.1.2 - Informações relativas ao CST constantes de outros blocos da própria EFD - divergência apenas no “sub-totalizador”, sem qualquer repercussão no cumprimento da obrigação tributária nem no recolhimento do imposto; III.5.1.2 - Créditos extemporâneos: ausência de aproveitamento de créditos reconhecidos contabilmente; III.5.1.3 -

Desproporcionalidade, irrazoabilidade e confiscatoriedade da multa perpetrada; III.5.2 - Inaplicabilidade da multa isolada quanto às incorreções já retificadas; e IV - PEDIDO Observa-se que o contribuinte juntou aos autos com sua impugnação mais de trinta mil (30.000) páginas de documentos (por óbvio, sem contar os arquivos não pagináveis). A esse respeito o contribuinte informa que:

31. Antes de enfrentar cada uma das acusações a Impugnante antecipa suas desculpas pela quantidade de folhas da presente Impugnação. A despeito de todo seu esforço e objetividade, o presente processo envolve ao menos 13 temas distintos, com seus respectivos desdobramentos. Tanto assim, que o próprio TVF, apesar de todo o esforço da D. Fiscalização, tem 118 folhas e o processo já se inicia com mais de 114 mil folhas.

32. A Impugnante esclarece, ainda, que procederá ao protocolo da Impugnação e dos documentos que a instrui por meio de diversos protocolos, haja vista que o sistema da RFB somente permite a transmissão de 15 (quinze) anexos por protocolo, com limitação de 10gb por arquivo.

1ª IMPUGNAÇÃO – ATIVIDADE COMERCIAL:

O contribuinte esclarece em sua impugnação as atividades que desenvolve:

II.1 - Atividade desenvolvida pela Impugnante 3. A Impugnante é pessoa jurídica de direito privado e se dedica preponderantemente à distribuição e ao comércio varejista de mercadorias em geral, especialmente alimentos, integrando o Grupo Pão de Açúcar (“GPA”).

4. Além de suas Lojas, a Impugnante ainda possui 24 centros de distribuição e galpões, responsáveis pelo recebimento de mercadorias e abastecimento de suas unidades e do seu e-commerce, contando com um total de, aproximadamente, 100 mil colaboradores.

5. O Grupo Pão de Açúcar está dentre os 3 maiores grupos varejistas do Brasil, distribuindo mais de 217 mil produtos e com mais de 48 mil fornecedores.

6. Nos últimos anos, em virtude do grande número de empresas que atuam neste setor e da diversidade de produtos disponíveis, a atividade de varejo e, mais especificamente, o varejo alimentar tem se transformado, exigindo cada dia mais uma atuação com vistas em soluções que tenham em conta: [...] 15. Como será demonstrado ao longo da presente Impugnação, é premente uma mudança de paradigma em relação à interpretação da atividade comercial no Brasil(e no mundo), deixando-se de lado a visão ultrapassada de que apenas o setor industrial envolve complexidade operacional.

16. Sem estender esta breve introdução, vale citar outros exemplos que bem demonstram a abrangência da estrutura envolvida para realização da atividade comercial.

17. Para que uma loja alimentar tenha constantemente produtos hortifrutigranjeiros frescos, é imprescindível uma estrutura de abastecimento e logística que tenha em conta, de um lado, o produtor rural responsável por aquele produto e, de outro, a qualidade do produto produzido e em quantidades que atendam à sua demanda.

18. Esta estrutura torna-se mais ou menos complexa, a depender do número de lojas a serem abastecidas, sua localização e, também, a natureza dos produtos (produtos sujeitos a sazonalidade ou não, produzidos, ou não, apenas em determinadas regiões, dentre outros aspectos).

19. No caso da Impugnante, em que devem ser abastecidas mais de 870 Lojas, em 19 Estados e, em centenas de Municípios, com os mais diversos itens de hortifrutif, faz-se imprescindível que sua complexa estrutura de logística e de abastecimento seja eficiente e eficaz, e esteja em consonância com os rígidos padrões de higiene estabelecidos pela legislação sanitária brasileira.

20. Para tanto, a Impugnante necessita avaliar as demandas de cada uma de suas lojas tendo em vista as peculiaridades locais, para então estabelecer a melhor estratégia de abastecimento por meio da identificação de fornecedores locais ou regionais ou, ainda, estruturação da aquisição centralizada de produtores localizados em regiões específicas para posterior distribuição às Lojas. [...] 23. E, note-se, todo este exercício refere-se a apenas um item de estoque - mamão. A atividade da Impugnante requer esta e outras análises e estratégias de logística e abastecimento em relação a este e aos outros mais de 200 mil itens por ela comercializados e em relação a todos os seus 48 mil fornecedores, estabelecidos nas mais diversas localidades.

24. Neste cenário, não há dúvidas sobre a inequívoca relevância e essencialidade para manutenção da sua atividade dos gastos incorridos não apenas em sistemas informatizados, como também em seus centros de distribuição e toda sua estrutura logística.

25. A pandemia do COVID-19, além de evidenciar o quão importante é uma gestão eficiente de estoques e da sua logística de distribuição, também revelou outro item presente na atividade de varejo e, em especial, no varejo alimentar: os investimentos e cuidados com a higiene e limpeza dos estabelecimentos e dos produtos expostos a venda.

26. Embora medidas sanitárias específicas sejam obrigatórias no varejo alimentar mesmo antes da pandemia (que introduziu novas necessidades e obrigações para segurança de clientes e colaboradores), pelo que sua inobservância implica multas e pode até mesmo ensejar o fechamento de lojas, é fato também que a venda de alimentos, por si só, já exige a manutenção de um ambiente limpo e asseado,

adequado à exposição e venda de produtos que serão adquiridos para consumo pelos consumidores, tanto por imposição legal, quanto para preservação da boa imagem da empresa.

27. Vale ainda ressaltar que a Impugnante é companhia de capital aberto, com ações listadas em bolsa, e, conseqüentemente, submetida aos mais rígidos graus de governança e a diversas auditorias internas e independentes.

1ª IMPUGNAÇÃO – NULIDADES:

O requerente alega as seguintes nulidades / cerceamento do direito de defesa:

Entende que seria nulo o lançamento por conta da forma, critério, e de como procedeu a autoridade fiscal nos cálculos e glosa (critério de recomposição, temporal e quantitativo) dos saldos iniciais de créditos constantes de sua escrituração advindos das sucedidas Nova Pontocom e Sé Supermercados, bem como de créditos sobre serviços de limpeza e ICMS ST.

Também tratou de a necessidade dos créditos serem apropriados pelo regime de competência e de que a glosa deva ser efetuada na mesma competência (mês em que adquiridos, incorridos ou devolvidos), além do dever de a pessoa jurídica retificar as obrigações acessórias a teor da SC nº 73/2002, e de que o método utilizado pela autoridade fiscal gerou necessidade de duplicidade de registros para efetivação da glosa.

Para tanto o chama atenção para os meses de janeiro, fevereiro e junho não tiveram diferenças lançadas, apesar das receitas omitidas e das glosas de créditos de sucedidas, ICMS-ST, serviços de limpeza. De que o critério utilizado pela autoridade fiscal distorceu os valores dos tributos apurados e lançados, o que gerou falta de cobrança em alguns meses e excesso em outros meses.

Informa que:

37. Para melhor compreensão, faz-se oportuno reproduzir algumas ponderações apresentadas pela D. Fiscalização, no TVF, que bem revelam os critérios adotados:

Da análise dos registros 1100 e 1500 das EFD-C, percebemos que a empresa registrou saldos credores decorrentes de eventos sucessão (por incorporação das empresas Nova Pontocom S/A - CNPJ 01.545.828/0001-98, e Sé Supermercados Ltda - CNPJ 09.358.108/0001-25), de serviços de limpeza e do ICMS-ST. (...)

Por outro lado, como estes valores serão glosados por esta fiscalização, em razão da (i) falta de apresentação de documentos que o suportem ou (ii) por entendermos que a empresa não tem direito a esses créditos, conforme se verá adiante, efetuiremos a glosa dos valores na medida em que a empresa foi se apropriando desses saldos no decorrer do ano de 2016 (conforme informações constantes nos registros 1100 e 1500 das EFD-C). Além disso, efetuiremos o lançamento de insuficiência de recolhimento para que haja valor a lançar equivalente ao valor descontado do valor do PIS e Cofins a pagar, uma vez que o

saldo credor não foi convalidado por esta fiscalização com passível de creditamento.

Apresentamos um singelo exemplo de um crédito que entendemos que a empresa não tem direito. Se a empresa registrou saldo credor em janeiro de 2016 de 1.000,00, mas somente usou esse saldo em junho de 2016, reconheceremos, na planilha que trata dos saldos credores, o valor de 1.000,00 no mês de janeiro de 2016 a favor da empresa e efetuaremos a glosa de R\$ 1.000,00 no mês de junho de 2016. Se parássemos por aqui, não haveria PIS e Cofins a tributar, pois o resultado seria $0,00 = 1.000,00$ (de glosa) - $1.000,00$ (de saldo credor). Como entendemos, nesse exemplo hipotético, que a empresa não tem direito ao crédito, faremos o lançamento de 1.000,00 como insuficiência de recolhimento no mês de 06/2016, pois foi o mês que efetivamente a empresa deixou de tributar o PIS e a Cofins.

Esta forma de compensação de créditos é mais benéfica ao contribuinte, uma vez que a compensação do saldo credor se inicia no período em que a empresa o registrou (no caso concreto, 01/2016 (sucessão e serviços de limpeza) e 06/2016 (ICMS-ST)), o que possibilita que haja menor incidência de juros moratórios, pois os juros decorrentes do lançamento fiscal tendem a incidir sobre valores de períodos de apuração menos remotos. (g.n.) (TVF, fl. 114.384)

38. Os excertos do TVF, sobretudo os dois parágrafos finais, deixam bem claro que a D.

Fiscalização, a despeito de claramente ter glosado os créditos “herdados” por sociedades incorporadas¹ (os quais, como se demonstrará mais adiante, eram, sim, legítimos), não respeitou os critérios temporal e quantitativo da hipótese de lançamento do PIS e da COFINS. Pela relevância da questão posta em discussão, é importante demonstrar de forma clara o referido critério adotado, a partir dos números extraídos da própria recomposição fiscal (no caso, para fins didáticos, relativos à COFINS), a qual, como se demonstrará, distorceu toda a apuração dos lançamentos de ofício).

De que no critério adotado pela autoridade fiscal o crédito foi considerado “válido” no mês de sua apropriação, mas “inválido” no mês em que realizada sua compensação, e de que não se respeitou a competência dos créditos lançados. A autoridade fiscal adotou dois ajustes na recomposição da escrita fiscal, sendo a glosa de créditos em competência diversa da apropriação, e a exigência de tributos pela insuficiência de recolhimento.

A título de exemplo traz o caso do mês de janeiro, em que o crédito de R\$ 142.619.306,22 foi considerado legítimo, pois não houve diferença a recolher da Cofins, tendo tal crédito “concedido” absorvido os valores das receitas omitidas lançadas, e ainda fez surgir para o requerente um saldo credor de R\$ 104.038.823,23. O que de fato a autoridade fiscal fez, na prática, foi postergar a glosa dos créditos que entendeu não estarem comprovados, alegando ser mais benéfico ao requerente.

A autoridade fiscal tem a obrigação de lançar nos exatos termos da lei. Traz à baila o § 1º do art. 3º das leis de regência das contribuições, em que o crédito é o adquirido, incorrido, devolvido no mês. E colaciona SC que esclarece a necessidade de retificação dos Dacons/DCTFs com nítida postura ao regime de competência (e não de compensação), e que a glosa deveria ter sido feita na mesma competência de sua apropriação para se obter o desfazimento de seus efeitos, e faz paralelo com a glosa de prejuízos fiscais e seus reflexos, e conclui o seguinte:

49. Transpondo esse racional para o lançamento ora em discussão, em sentido diametralmente oposto ao concretizado, a D. Fiscalização deveria ter (a) promovido a glosa dos créditos de PIS e COFINS que alegou estarem sem comprovação, nas competências em que efetivamente lançados na escrituração fiscal, (b) mensurado e lançado, nessas mesmas competências, as eventuais diferenças de recolhimento de tributos, e, por fim, (c) mensurado e lançado, nas competências subseqüentes em que constatada a compensação indevida dos créditos, as diferenças reflexas de recolhimento de tributos.

50. Não se sustenta a justificativa do critério eleito por ser medida “mais benéfica ao contribuinte, uma vez que a compensação do saldo credor se inicia no período em que a empresa o registrou (no caso concreto, 01/2016 (sucessão e serviços de limpeza) e 06/2016 (ICMS-ST)), o que possibilita que haja menor incidência de juros moratórios, pois os juros decorrentes do lançamento fiscal tendem a incidir sobre valores de períodos de apuração menos remotos” a D. Fiscalização apurou valores menores do que os devidos em determinados períodos e maiores do que os efetivamente devidos, em outros períodos.

51. Em primeiro lugar, e como já se disse, porque o lançamento decorre de lei (art. 142 do CTN), não podendo a D. Fiscalização alterar o critério temporal da hipótese de lançamento tais contribuições, que tem o mês como período eleito pelo legislador para que as suas respectivas bases de cálculo sejam apuradas. Se os créditos sucedidos não eram legítimos, então, por coerência, desde o evento de incorporação eles não poderiam ser considerados.

52. Em segundo lugar, destaque-se que o suposto ‘ganho’ de juros Selic seria irrisório.

Com a devida vênia, o critério jurídico adotado escolhido pela D. Fiscalização ensejou a incidência de juros com uma taxa um pouco menor que a real, porém sobre uma base de tributo lançado muito maior.

53. Para que os Srs. Julgadores tenham dimensão da distorção, nos 2 (dois) quadros a seguir reproduzidos, a Impugnante apresenta, no primeiro deles, um resumo dos valores dos tributos que deveriam ter sido lançados caso a glosa dos créditos tivesse ocorrido nas competências de suas respectivas apropriações na escrituração fiscal, e, no quadro seguinte, a comparação entre os valores dos tributos lançados e os valores dos tributos apurados segundo sua recomposição (Doc_Comprobatorios01), com destaque para as variações percentuais:

Alega que o critério fiscal ensejou distorção nos cálculos, mês a mês, dos valores lançados, ora a maior ora a menor. Diz que há ainda distorção e efeitos da duplicidade, e de que se trataria de erro material, que geraria o cancelamento total das exações.

Porém, ele ainda efetuou pedido subsidiário1 :

III.1.3 – Nulidades do lançamento por erro de critérios de apuração dos tributos – Conclusões 92.

Em razão de todo o arrazoado exposto no tópico III.1.1 – Erro de critério na recomposição da escrituração fiscal de PIS e COFINS para apuração dos créditos tributários e subtópicos do tópico III.1.2 – Duplicidades de exigências vinculadas às receitas supostamente omitidas, que denotam a existência de equívocos na constituição do crédito tributário lançado, não deveria restar outra solução ao feito que não a sua declaração de nulidade total, ou ao menos espera a decretação de cancelamento das exações consubstanciadas: (i) nas exigências à maior das contribuições ao PIS e à COFINS, nos meses de março a maio e de julho a dezembro, em razão dos erros de critérios cometidos na recomposição da escrituração fiscal do PIS e da COFINS, conforme especificado no tópico III.1.1 – Erro de critério na recomposição da escrituração fiscal de PIS e COFINS para apuração dos créditos tributários; e (ii) nos tributos calculados indevidamente, conforme especificado nos subtópicos do tópico III.1.2 – Duplicidades de exigências vinculadas às receitas supostamente omitidas, sobre os seguintes montantes: (ii.1) R\$ 26.740.805,07, resultado da diferença entre os montantes de R\$ 2.655.131.549,71 e R\$ 2.628.390.744,64; (ii.2) R\$ 208.967.810,13, correspondente aos acordos de 'Trade Marketing', reclassificado para a conta # 332299 "Verbas de Propaganda Cooperada – VPC", e computado em duplicidade por erro da fiscalização; (ii.3) R\$ 63.653.301,83, correspondente 1 Senão vejamos o que consta no CPC quanto a questão semelhante (pedido e preliminares), destaques e grifos nossos:

Lei nº 13.105/2015:

Art. 326. É lícito formular mais de um pedido em ordem subsidiária, a fim de que o juiz conheça do posterior, quando não acolher o anterior.

Parágrafo único. É lícito formular mais de um pedido, alternativamente, para que o juiz acolha um deles.

aos acordos Pd@Net, reclassificado para a conta #334298 "PD@Net Reversão Custo", e computado em duplicidade por erro da fiscalização; e (ii.4) R\$ 68.558.034,00, correspondente às parcelas de multas contratuais e incentivos financeiros, também computado em duplicidade em razão de um lapso da Impugnante, uma vez que já computado na formação das bases de cálculo de PIS e COFINS.

Também alegou cerceamento do direito de defesa quanto à glosa de créditos de importação:

III.4.8 – Créditos de Importação 360. Em relação ao presente tema, a D. Fiscalização glosou créditos relativos à importação de produtos. Ocorre, no entanto, que o lançamento não identificou quais as glosas procedidas, inviabilizando a realização da defesa de modo pleno e adequado.

[...] 367. O argumento da D. Fiscalização responsável pelo lançamento não está amparado em provas, impossibilitando, inclusive, o exercício do direito de defesa, afinal limitou-se a dizer que os créditos de PIS e COFINS foram calculados sobre base superiores às compras geradoras de créditos.

368. Evidentemente, tal situação implica manifesta afronta ao direito de defesa da Recorrente (Princípios da Ampla Defesa e Contraditório)30!

30 Decreto nº 70.235/72: “Art. 59. São nulos: (...) II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.” (g.n.)

Quanto à multa isolada aplicada também alegou sua nulidade, como se vê abaixo.

III.5.1.1 – Consolidação de Informações de CST com Códigos genéricos: nulidade do lançamento, tratamento tributário adequado das operações sujeitas à alíquota zero e ausência de prejuízo ao erário 375. A maior parcela da multa aplicada se refere à suposta omissão ou erro de preenchimento do Registro M400 e M410, no que se refere à totalização dos CST de produtos sujeitos à alíquota zero.

376. Primeiramente é importante destacar que, em relação a esta questão, o lançamento deve ser considerado nulo, pois o procedimento adotado não observou a legislação pertinente. Além disso, ainda que superada a nulidade, a aplicação da multa é improcedente, por não ter havido omissão/erro de prestação de informações.

III.5.1.1.1 – Nulidade do lançamento quanto à multa relativa às divergências de CST – desrespeito ao procedimento aplicável 377. Em relação à divergência/omissão do CST, a Impugnante recebeu a primeira intimação da D. Fiscalização apenas em 16/11/2020, por meio do Termo de Constatação e Intimação Fiscal (Fls. 114.265/114.268), para esclarecer as informações prestadas nos blocos M400, M800, M410 e M810 da EFD-Contribuições, concedendolhe o ínfimo prazo de 5 dias úteis para tanto, conforme é possível verificar abaixo. [...]. Repita-se, não se trata se um procedimento simples, bastando que sejam feitas meras retificações, a realidade do dia a dia de grandes empresas não se mostra simples. Tal procedimento jamais poderia ter sido realizado no prazo concedido pela D. Fiscalização!

399. A legislação estabelece parâmetros para o atendimento à fiscalização, como se observa, por exemplo, do disposto no art. 19 da Lei nº 3.470/58, com a redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35/2001. Tal dispositivo estabelece que a intimação deverá conceder prazo de vinte dias para atendimento e, nas situações relacionadas a informações constantes de declarações apresentadas à RFB, o

prazo mínimo é de cinco dias úteis. No caso concreto, conforme dito acima, o prazo foi de apenas um dia útil.

1ª IMPUGNAÇÃO – ACORDOS COMERCIAIS:

Quanto às receitas sobre acordos comerciais o contribuinte alega que as verbas de propaganda cooperada (conta nº 332299) e de PDAnet reversão custo (conta nº 334298) fizeram parte da conta, que também foi tributada, compra de mercadorias nacionais (conta nº 321201), e que, portanto, teria havido duplicidade de lançamento ao utilizar também o valor de cada uma delas para acrescentar valores a tributar. Em sua impugnação o contribuinte informa que fez uma “reclassificação”, faz demonstração exemplificativa de um lançamento com créditos e débitos entre essas contas, etc:

Apresentou planilha que possui 3 Abas a saber: Resumo, Base_113504_2016 e Resultado:

A Aba Resumo possui resumo dos dados da conta 113504 (Acordos com Clientes).

A Aba Base possui as seguintes colunas:

Ao filtrar a Base pela coluna “cta.contr.” com “321201” (código da conta “Compras de Mercadorias Nacionais”), resulta em R\$ 2.628.390.744,64 e a coluna “Tp.Doc”, contém apenas os seguintes resultados C4; CE; D4; DA; DG; XX (que não consegui identificar):

Já na Aba resultados, temos o total constante de A, B, C, D, E e I da tabela acima, e os seguintes valores mensais por D/C:

Também alega ter ocorrido duplicidade quanto aos valores (R\$ 68.558.034,00) da conta outros resultados operacionais (conta 321423), que trataria de multa por infrações a regras e prazos acordados com parceiros logísticos, e que ele já teria levado a tributação em seus cálculos:

[...] 82. A citação não deixa dúvida de que a D. Fiscalização presumiu que os valores deveriam ser somados. E parece bem evidente que essa presunção foi adotada exclusivamente a partir de uma leitura equivocada da resposta da Impugnante.

83. A prova de que os valores dos acordos ‘Trade Marketing’ (R\$ 208.967.810,13) e ‘Pd@Net’ (R\$ 63.653.301,83), reclassificados, respectivamente, para as contas contábeis # 332299 “Verbas de Propaganda Cooperada – VPC” e #334298 “PD@Net Reversão Custo”, estão inseridos no valor de R\$ 2.628.390.744,64 é de simples demonstração a partir dos elementos qualitativos e quantitativos da escrituração contábil (Doc_Comprobatorios02 e Doc_Comprobatorios03). [...]

88. O exemplo apresentado a seguir, igualmente foi extraído do Livro Diário do SPEDContábil, permitindo que, em caso de dúvida, seja objeto de consulta ou de confirmação de sua veracidade, prova o que a Impugnante ora alega quanto à reclassificação de valores da conta # 321201 “Compra de Mercadorias Nacionais” para a conta # 321423 “Outros Resultados Operacionais”:

Ainda quanto aos valores dos acordos comerciais (descontos / abatimentos), ao contrário do entendimento da autoridade fiscal que considerou tais valores como receitas, alega que os acordos comerciais (descontos / abatimentos) não teriam natureza de receita, não se trata de prestação de serviços (não ofereceria serviços aos fornecedores para que suas mercadorias estivessem em destaque em seus estabelecimentos varejistas, seus clientes são os consumidores) mas redutoras de custos, com ganho de escala e de incremento de vendas, por meio de abatimento/desconto previamente negociados e firmados em contratos, e que tais descontos são aplicado no momento do pagamento, e que se tratariam de descontos incondicionais, ou na pior das hipóteses de receitas financeiras, e se ainda fosse serviço prestado pede que lhe sejam assegurados créditos sobre tais serviços, como se vê abaixo:

119. No mesmo sentido que os descontos/abatimentos previstos no Contrato de Fornecimento, a Impugnante apresenta outros exemplos de bonificações pontuais concedidas por seus maiores fornecedores (Doc_Comprobatorios17).

120. Repare Ilmos. Julgadores que tanto os descontos/abatimentos constantes nos contratos de fornecimento como os descontos concedidos pontualmente não decorrem de qualquer imposição por parte do fornecedor no sentido de que a Impugnante deve privilegiar suas mercadorias ou comprovar determinada atividade. Ou seja, não há imposição de uma obrigação, sequer uma contrapartida por parte da Impugnante.

121. Ao contrário: uma vez concedido o abatimento/desconto, é reduzido o custo de aquisição e, por conseguinte, é também reduzido o preço de venda. É esta dinâmica, portanto, que viabiliza ações de promoção comercial, com vistas a aumentar a venda do produto, materializando-se, assim, ganho de escala e, portanto, a parceria almejada, em que ambos (fornecedor e Impugnante) saem “vencedores” (“ganhaganha”), alcançando o objetivo comum.

122. Também não há uma vinculação direta entre o percentual de abatimento negociado e o ganho “obtido” pelo fornecedor, nem entre o percentual fixado e o custo incorrido pela Impugnante. Na verdade, as partes concordam que se a Impugnante adota determinadas ações, tanto ela quanto o fornecedor se beneficiam, na medida em que elas geram redução de custos, ganhos em agilidade operacional e, por conseguinte, ganhos em volume de vendas e, portanto, de compras.

Vale ressaltar: não existe uma contraprestação a ser realizada pela Impugnante.

Tampouco existe qualquer cláusula que a obrigue a fornecer esta ou aquela facilidade utilizada como título para a bonificação negociada, ou, ainda, qualquer penalidade por seu descumprimento. Há, sim, uma PARCERIA COMERCIAL, em que ambas as partes se beneficiam (pelo incremento das vendas) e que repartem os ganhos através dos abatimentos negociados. [...] 125. E, mais. As facilidades que dão nome às negociações comerciais (“rubricas”), são, na verdade, procedimentos ou processos utilizados pela própria Impugnante no

desenvolvimento de sua própria atividade-fim, que, frise-se, é a revenda de mercadorias, e que, por também favorecerem indiretamente os fornecedores, são utilizadas como fundamento para uma redução do custo de aquisição das mercadorias.

126. Note: o benefício capturado pelo fornecedor é indireto, já que se trata de atividades desenvolvidas, na verdade, em função do interesse da Impugnante, assim como de todos os demais varejistas, em otimizar suas operações e, assim, revender os produtos adquiridos com o menor custo possível.

127. Em outras palavras, o fato de muitas das ações adotadas pelo varejo beneficiarem, ainda que por via indireta, os fornecedores, não significa que esses benefícios correspondam a prestações de serviços.

128. Nem mesmo a facilidade denominada “Logística” pode ser suscitada como uma prestação de serviços. Trata-se de mais uma facilidade usufruída pelo fornecedor em função de toda a estrutura logística da Impugnante que, conforme já exposto, é imprescindível para o exercício da sua atividade comercial, haja vista abranger a gestão e abastecimento de mais 800 Lojas localizadas em todo o país. [...] 134. Todas as rubricas acima mencionadas, utilizadas como meio para o incremento das vendas, caracterizam-se como “descontos incondicionais”, pelo que não podem ser consideradas “receitas”.

135. Diz-se que o desconto é incondicional, pois, como já demonstrado acima, já está previamente pactuado e não está sujeito a qualquer evento futuro e incerto ou “condição” no sentido jurídico do vocábulo.

136. A definição de condição, essencial para diferenciação de um desconto “condicional”, do desconto “incondicional”, é trazida pelo direito privado e, mais precisamente, pelo artigo 121 do Código Civil, que estabelece que se considera condição a cláusula que, derivando exclusivamente da vontade das partes, subordina o efeito do negócio jurídico a evento futuro e incerto.

137. Uma vez vinculado a um evento futuro e incerto, o desconto deve ser classificado como condicional. É o clássico exemplo do desconto concedido ao cliente, desde que ele realize o pagamento da dívida até determinada data.

138. O desconto incondicional, por seu turno, é aquele concedido no momento da realização da operação, isto é, que não depende de qualquer evento futuro ou do cumprimento de qualquer condição por parte do adquirente (beneficiário). O desconto incondicional, portanto, reduz o preço, já no momento da venda – ou ainda em momento anterior a ela (como é o presente caso, em que o desconto é negociado por ocasião da celebração do Contrato de Fornecimento). [...] 141. No caso dos presentes autos, há farta prova de que os descontos são previamente concedidos pelos fornecedores, seja por meio dos contratos de fornecimento, seja por meio da sua confirmação no sistema de compras da Impugnante (PD@Net), restando caracterizado, portanto, que tem natureza de desconto incondicional: é prévio, líquido e certo no momento da realização do negócio de

compra e venda, não estando sua concessão vinculada a qualquer requisito ou evento posterior a esse negócio. Os ajustes credores na contabilidade são, portanto, feitos apenas para corrigir o real preço das mercadorias adquiridas, refletindo assim o desconto incondicional concedido pelos fornecedores.

142. Vale destacar que a própria Receita Federal está em linha com o entendimento do STJ, sobre a definição de desconto incondicional. No entanto, impõe requisito adicional para sua caracterização, qual seja sua indicação expressa no documento fiscal⁵.

143. Ora, a exigência de destaque em Nota Fiscal é meramente formal, não podendo a sua ausência descaracterizar toda a natureza do valor, de modo que deve sempre prevalecer a realidade material sob a forma, inclusive, sob pena de ofensa à própria materialidade da hipótese de incidência das contribuições. [...]

145. O racional por detrás dessa classificação contábil reside no fato de que os descontos e abatimentos são negociados com os fornecedores com vistas a incrementar todo o negócio de compra e venda, já que o varejista adquire as mercadorias por um custo reduzido, o que lhe permite reduzir o preço final de venda ao consumidor, aumentando suas vendas e, por conseguinte, o volume de compras futuras. Logo, a essência econômica desse tipo de negociação não é outra senão a redução do custo de aquisição das mercadorias destinadas à revenda. [...]

149. Se, por hipótese, for aceita a premissa firmada pela D. Fiscalização, de que os descontos e abatimentos obtidos em negociações com os fornecedores têm a natureza de receitas, o fato é que, mesmo nesse cenário (aceito apenas para fins de argumentação), a exigência fiscal também não se sustenta.

150. Isto porque, se a contrapartida do lançamento contábil de redução do passivo não fosse a crédito de estoque em face de sua natureza de ajuste de preços (como prescreve, repita-se, o CPC nº 16), então ela necessariamente deveria ser lançada a título de receita financeira. [...]

152. Enquadrando-se como receita financeira, os descontos obtidos pela Recorrente no momento da liquidação de obrigações com seus fornecedores, estariam sujeitos à alíquota reduzida das contribuições, na forma prevista no Decreto nº 8.426/2015. [...]

156. Por fim, ainda ad argumentandum, caso os i. Julgadores acolham a linha adotada pela D. Fiscalização, de que os descontos na realidade se enquadram como contrapartidas de prestações de serviços, a Impugnante teria direito a todos os créditos assegurados pela legislação para a realização dos supostos serviços.

Nesse sentido, já decidiu a DRJ, em matéria submetida, por recurso de ofício, ao CARF, que manteve a decisão, como se pode observar do Acórdão 3302-008.120, abaixo parcialmente transcrito: [...]

158. Partindo-se desta premissa, pode-se afirmar que houve um erro na apuração da base de cálculo de PIS e COFINS sobre tais “receitas”, o que deveria, ao menos

ensejar por parte da D. Fiscalização a dedução dos créditos em relação às supostas prestações de serviços.

159. Por todo o exposto, por qualquer ângulo que a questão seja analisada, resta demonstrada a im procedência da exigência em relação aos “acordos comerciais”.

1ª IMPUGNAÇÃO – EXCLUSÃO ICMS E ISS:

162. Em relação à exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e COFINS, a D.

Fiscalização adotou o entendimento firmado pela RFB na Solução de Consulta Interna 13/2018, como se observa do trecho abaixo transcrito:

Da leitura das decisões judiciais e da Certidão de Objeto e Pé mais atual, todos referentes ao processo judicial da empresa, vê-se que não é informado qual é o ICMS que pode ser excluído da base de cálculo do PIS e da Cofins: o ICMS destacado na nota fiscal de venda ou o ICMS a recolher. Em razão dessa omissão, este lançamento fiscal foi efetuado com base na orientação da referida Solução de Consulta (13/2018). (TVF – fl. 114.410)

163. Assim, concluiu que “o valor a ser lançado corresponde à diferença entre os valores excluídos, pela empresa, em 11 e 12/2016, e o valor que entendemos que deveria ser excluído, que é o valor do ICMS a recolher, conforme registro E110:

Apuração do ICMS – Operações Próprias, da EFD ICMS / IPI”.

164. Ocorre que o STF, ao apreciar o mérito do RE n.º 574.706/PR, com repercussão geral reconhecida, fixou a tese de que “O ICMS não compõe a base de cálculo para incidência do PIS e da Cofins” (Tema n.º 069), sob o fundamento de que o montante auferido pelo contribuinte, destinado ao pagamento do imposto estadual (ICMS), não se caracteriza como receita própria daquele, mas sim como receita de terceiro (i.e. do ente federado competente para instituir e cobrar a exação), pelo que não se enquadra na hipótese de incidência tributária prevista no artigo 195, inciso I, “b”, da CF/88 Até a data da lavratura do Auto de Infração e da apresentação da impugnação o STF não havia decidido sobre os embargos em relação ao ICMS, porém, essa matéria já foi objeto de decisão e como o assunto está no âmbito judicial (inclusive o ISS) irei tratar do tema no voto.

1ª IMPUGNAÇÃO – CRÉDITOS DIVERSOS:

A autoridade fiscal glosou créditos que não se enquadram no conceito de insumos, (i)

fretes nas operações de transferência de mercadorias entre centros de distribuição e destes para as lojas, (ii) taxas de administração de cartões de crédito, de débito, ticket/cupom e multisserviços e (iii)

serviços de limpeza, a glosa dos créditos foi realizada sob o fundamento de que tais dispêndios não se enquadram como essenciais e relevantes, conforme o abaixo reproduzido:

Alega que o STJ adotou entendimento mais abrangente do conceito de insumo, essenciais e relevantes. Discorreu sobre o tema:

209. Nota-se, portanto, que os critérios estabelecidos pelo STJ para caracterizar determinada mercadoria ou serviço com insumo, a conceder direito a crédito, foram o da essencialidade OU da relevância, sendo este último entendido como algo revestido de importância (mas não imprescindível) para o desenvolvimento da atividade econômica do contribuinte.

210. E é justamente a consecução da atividade empresarial que deve ser levada em consideração quando da definição de insumos para efeitos de PIS e COFINS. Não por menos, tem ganhado força no âmbito do CARF a interpretação de que devem ser considerados insumos todos os bens e serviços adquiridos pela pessoa jurídica que sejam essenciais ao desenvolvimento de sua atividade econômica.

211. A 3ª Turma da CSRF vem aplicando o critério da essencialidade como parâmetro adequado para se verificar a possibilidade de creditamento das contribuições. Nessa esteira, nos reportamos ao voto proferido pela Conselheira Tatiana Midori Migiyama no Acórdão nº 9303-004.175, julgado em 05/07/2016: (...) dentre todas as decisões do CARF e do STJ, é de se constatar que o entendimento predominante considera o princípio da essencialidade para fins de conceituação de insumo. (...)

Com efeito, por conseguinte, pode-se concluir que a definição de ‘insumos’ para efeito de geração de crédito das r. contribuições, deve observar o que segue:

- Se o bem e o serviço são considerados essenciais na prestação de serviço ou produção;
- Se a produção ou prestação de serviço são dependentes efetivamente da aquisição dos bens e serviços – ou seja, sejam considerados essenciais. [...]

213. Tendo sempre em mente o objetivo social da empresa, devem ser considerados como insumos seus diversos fatores de produção.

214. Conforme restará demonstrado a seguir, os fretes, as taxas cobradas pelas administradoras de cartões e os dispêndios com serviços de limpeza se caracterizam como essenciais e/ou relevantes, de modo que devem ser caracterizados como insumos. [...]

218. Há muito tempo os cartões de crédito e débito são a principal forma de pagamento das mercadorias vendidas pela Impugnante. Como já exposto no item II.1 da presente Impugnação, todo e qualquer comerciante tem como item imprescindível à sua atividade a chamada “maquininha de cartão”, sendo a ela, pois, inerente, a correspondente despesa relativa à taxa cobrada pela sua administradora.

Atualmente, as vendas por meio de cartões representam 83% do total de vendas realizadas pela Impugnante. Em 2016, tal percentual já era de 75%, atingindo

77,3%, em 2017, conforme demonstram os gráficos abaixo, extraídos dos relatórios gerenciais da Impugnante: [...]

Trouxe decisão monocrática juntada no “Doc_Comprobatorios27 - 5024180-42.2019.4.03.6100, 14ª Vara Cível Federal de São Paulo, DAISO BRASIL COMERCIO E IMPORTACAO LTDA., sentença proferida em 01/10/2020”.

Também trouxe outra decisão, bem como tratou do REsp nº 1.642.014:

224. No mesmo sentido, vale destacar a decisão abaixo:

No presente caso, a parte impetrante pleiteia o creditamento, na apuração de PIS/COFINS não cumulativos, sobre as seguintes despesas: i) Comissões pagas às administradoras de cartões de crédito e débito; ii) marketing; iii) embalagens; iv) etiquetas fixadas nos produtos e aviamentos diversos; e v) frete. Conforme se depreende das premissas assentadas acima, cumpre o exame individual de cada um desses grupo de despesas.

Em primeiro lugar, embora se trate de tema ainda pendente de solução definitiva pelos Tribunais Superiores, os valores pagos por sociedade empresária atuante na área de comércio de vestuário para viabilizar aos seus clientes a compra por meio de cartões de crédito e débito configuram despesa essencial à consecução das suas atividades.

Nesse caso, a essencialidade do gasto é demonstrada a partir de um simples exercício de imaginação (denominado pelo STJ de “teste da subtração”): seria possível à impetrante permanecer exercendo a sua atividade comercial caso admitisse exclusivamente o pagamento por meio de cédulas de dinheiro? Na atualidade, parece difícil imaginar que essa resposta pudesse ser positiva, isto é, que seja possível o exercício de atividade comercial sem ofertar aos clientes a forma de venda por meio de cartões de crédito e débito. Tal impossibilidade é reforçada em se tratando de produtos com valores elevados, como no caso da impetrante. Em outras palavras, seria possível advogar a tese de que um pequeno mercado, que comercialize produtos de baixo valor, poderia realizar a sua atividade sem depender do auxílio de máquinas de cartão de crédito. Por outro lado, em se tratando de produtos de alto valor, seja por uma questão de comodidade, seja por uma questão de segurança, a exigência do pagamento das mercadorias exclusivamente por meio de cédulas físicas acabaria por inviabilizar a atividade da impetrante. (Doc_Comprobatorios28 - 5024837-81.2019.4.03.6100, 17ª Vara Cível Federal de São Paulo, VCI VANGUARD CONFECOES IMPORTADAS S.A., sentença proferida em 10/12/2019).

Discorreu sobre os serviços de limpeza como insumos a sua atividade comercial, por entender serem essenciais e haver norma legal (Anvisa, estadual e municipal) sobre limpeza, higienização, dedetização, e traz a seguinte decisão do STJ:

237. O STJ já se manifestou no sentido de reconhecer a essencialidade do serviço de limpeza para empresa do ramo alimentício, conforme se observa do precedente abaixo reproduzido:

Hipótese em que a recorrente é empresa fabricante de gêneros alimentícios sujeita, portanto, a rígidas normas de higiene e limpeza. No ramo a que pertence, as exigências de condições sanitárias das instalações se não atendidas implicam na própria impossibilidade da produção e em substancial perda de qualidade do produto resultante. A assepsia é essencial e imprescindível ao desenvolvimento de suas atividades. Não houvessem os efeitos desinfetantes, haveria a proliferação de microrganismos na maquinaria e no ambiente produtivo que agiriam sobre os alimentos, tornando-os impróprios para o consumo. Assim, impõe-se considerar a abrangência do termo "insumo" para contemplar, no creditamento, os materiais de limpeza e desinfecção, bem como os serviços de dedetização quando aplicados no ambiente produtivo de empresa fabricante de gêneros alimentícios. (g.n.) (RESP nº 1.246.317, 2ª Turma, STJ, julgado em 19/05/2015)

Quanto aos fretes:

241. A interpretação fixada pela D. Fiscalização contraria o espírito da norma, restringindo indevidamente as hipóteses de creditamento e interferindo, inclusive, na forma de organização dos negócios dos contribuintes que, para evitar a cumulatividade das contribuições em relação às despesas com frete, não mais poderiam se utilizar de centros de distribuição, tão fundamentais na atividade da Impugnante, o que levaria à ineficiência econômica, obrigando-a a manter estoque de milhares de mercadorias distintas nas suas centenas de lojas, ao invés de concentrá-los em poucos estabelecimentos (centros de distribuição), responsáveis pelo abastecimento dos demais.

242. É importante destacar que a Impugnante exerce a atividade de distribuição(atividade esta que integra até a sua razão social: Companhia Brasileira de Distribuição).

243. E por que Distribuição? Porque no exercício de sua atividade-fim, a Impugnante objetiva distribuir mercadorias não apenas às suas centenas de Lojas, mas também às centenas de consumidores que delas usufruem.

244. Conforme exposto no item II.1 – “Atividade desenvolvida pela Impugnante”, não há como conceber a atividade de varejo na atualidade sem considerar uma estrutura logística e de gestão de estoques, que possibilite o abastecimento coordenado das lojas e sua disposição e entrega aos consumidores. E isso, obviamente, ganha ainda maior relevo quando se trata, como destacado, de uma operação do tamanho da Impugnante.

245. Não há como gerir de forma eficiente o estoque de mais de 800 Lojas, sem que sejam adotadas estratégias de abastecimentos que necessariamente passem pela concentração do abastecimento. [...]

251. Quando se fala em “frete” se tem em mente grandes cargas de mercadorias. No entanto, o frete ora discutido é aquele que envolve muitas vezes pequenos caminhões que em uma entrega abastecem uma loja com produtos de diversos fornecedores distintos, que foram originalmente recebidos no CD da Impugnante, armazenados e posteriormente separados em lotes menores, definidos de acordo com a sua demanda.

Este “frete” também, é aquele que abastece diariamente as Lojas com produtos perecíveis que são adquiridos de forma concentrada pela Impugnante junto a produtos e cooperativas rurais e então são por ela distribuídos. [...]

257. Olhar de forma mais aprofundada para a atividade comercial varejista e, em especial, para a atividade do grande varejo, como é o caso da Impugnante, possibilita perceber que estes e outros aspectos da operação põem uma pá de cal na visão obsoleta de que as despesas com frete e armazenamento de mercadorias não são ESSENCIAIS para a atividade comercial e que este frete e armazenagem não são NA OPERAÇÃO E EM FUNÇÃO DA OPERAÇÃO DE VENDA. [...]

260. Assim, seja pelo viés do inciso II ou do inciso IX, do art. 3º, das Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03, não há dúvidas de que a apropriação de créditos sobre as despesas de frete incorridas pela Impugnante deve ser mantida 261. Frise-se, tanto a despesa com o transporte das mercadorias de um estabelecimento para outro, quanto a despesa de armazenagem têm o propósito de viabilizar suas vendas. [...]

266. Desse modo, as transferências de mercadorias entre centros de distribuição e deles para as lojas integram a operação de venda e, portanto, as despesas correlatas devem garantir a apropriação de crédito de PIS e COFINS, ao contrário do que sustenta a D. Fiscalização.

267. E frise-se mais uma vez: ainda que as despesas de transporte de mercadorias entre estabelecimentos da mesma empresa não se enquadrassem como “frete na operação de venda”, o que se admite ad argumentandum, o direito ao crédito decorreria do enquadramento de tal despesa como insumo da atividade, na linha do quanto pacificado pelo STJ, acima destacado.

Quanto aos créditos de sucedidas:

Em relação à Nova Pontocom, alega que os créditos derivam de compras de bens para revenda, e que 37% das vendas se refeririam a produtos de informática (Lei nº 11.196/2005 – Lei do Bem) com alíquota zero. Diz que as informações apresentadas estão de acordo com a EFDContribuições transmitidas pela sucedida de janeiro de 2012 a dezembro de 2015, juntou planilha eletrônica que consolida as apurações. Diz ter querido juntar os arquivos TXT das cópias de segurança das EFDs mas não foi possível pelo tamanho limitado pelo e-processo, e que tais arquivos a RFB tem acesso e não pode causar prejuízo a ele, e informa que:

280. A esse respeito, deve ser ressaltado que, tendo em vista atualizações no sistema do Portal da Nota Fiscal Eletrônica, as pessoas jurídicas sucessoras, com

os seus próprios certificados digitais, não conseguem acessar os dados completos dos documentos fiscais das pessoas jurídicas sucedidas.

281. O acesso aos dados completos só é possível com o uso do certificado digital da própria sucedida, situação, que, na prática, torna-se inexecutável, tendo em vista a extinção e baixa de registros e cadastros públicos da sucedida. O único acesso que ainda é garantido às sucessoras é para a obtenção de dados resumidos (i.e., com campos com informações parcialmente restringidas).

A sequência de prints reproduzidos a seguir, comprovam o que a Impugnante ora alega: [...]

283. Não obstante este inequívoco obstáculo, a Impugnante, com os recursos humanos próprios e de terceiros que foram mobilizados, conseguiu levar a efeito levantamento Alega que:

277. A partir informações apresentadas, as quais, reitera-se, estão compatíveis com as EFDs-Contribuições transmitidas pela sucedida, pode-se concluir que os créditos do PIS e da COFINS decorrem da compra de bens para revenda, acumulados em volume expressivo em razão de parcela substancial da receita bruta sofrer incidência à alíquota zero. A mesma situação ocorreu nos anos de 2012 e 2014, como se pode constatar a partir da planilha eletrônica no formato Excel, que ora segue anexo à presente Impugnação, que consolida as apurações dos anos de 2012 a 2014 (Doc_Comprobatorios30).

278. A Impugnante pretendia anexar aos autos, os arquivos de extensão “.Txt”, correspondentes às cópias de segurança dos dados das EFDs-Contribuições transmitidas para período de janeiro de 2012 a dezembro de 2015. Contudo, devido à limitação de tamanho de upload de arquivos e documentos no sistema de protocolo eletrônico, que, atualmente, é de 15MB por arquivo, mesmo com a utilização de softwares de compactação de arquivos digitais, não foi possível a juntada dos referidos arquivos. Contudo, uma vez que esses arquivos integram o ambiente do SPED e estão disponíveis na base de dados da RFB para consulta de qualquer autoridade fiscal, a Impugnante entende que a impossibilidade de sua juntada não pode lhe trazer qualquer prejuízo. [...]

283. Não obstante este inequívoco obstáculo, a Impugnante, com os recursos humanos próprios e de terceiros que foram mobilizados, conseguiu levar a efeito levantamento de documentos em arquivos eletrônicos da sucedida e nos repositórios do Portal da Nota Fiscal Eletrônica (notas fiscais resumidas), que, indubitavelmente, demonstram a legitimidade dos créditos de compra de bens para revenda, com fundamento nos arts.

3º, inciso I das Leis nº 10.637/02 e 10.833/04, que, como demonstrado oportunamente, tem uma representatividade superior a 90% da base geral dos créditos sucedidos e compensados pela Impugnante. São eles:

i. Relatório analítico contendo a listagem dos dados das notas fiscais de aquisição de bens para revenda, e os códigos NCM dos produtos, compatíveis com os

códigos listados no Decreto nº 5.602/05, exemplificativamente, referentes ao período de janeiro a março de 2012, cuja saída por venda ao varejo, se sujeitou a incidência à alíquota zero de PIS e COFINS, e em relação às quais os créditos dessas contribuições foi apropriado e posteriormente compensado através de DCOMPs (Doc_Comprobatorios31); ii. Amostragem de milhares de notas fiscais de operações de compra de bens para revenda, normalmente tributadas pelo PIS e COFINS pelos fabricantes vendedores, algumas no formato completo e outras no formato resumido (Doc_Comprobatorios32 ao 46), e amostragem de operações de compra e venda no varejo com o benefício da alíquota zero da Lei do Bem, referentes aos meses de janeiro a março de 2012, que demonstram a total vinculação das operações de entrada e de saída de bens sujeitos ao benefício da Lei do Bem (Doc_Comprobatorios47); iii. Cópia dos Livros de Registro de Entrada que atestam a escrituração regular das Notas Fiscais de aquisição de bens para revenda no período de janeiro a março de 2012 (Doc_Comprobatorios48 a 56); 284. Toda a amostragem de notas fiscais eletrônicas ora apresentada poderá ser cruzada com as informações reportadas pela sucedida nos registros da EFDContribuições. Para fins ilustrativos, destaca-se a nota fiscal eletrônica nº 2503, emitida em 06/12/2013 pelo fornecedor Envision Ind. Prod. Eletrônicos Ltda, para a operação de venda de televisores para a sucedida, no valor total de R\$ 448.279,52, conforme se observa no print abaixo: [...]

287. A amostragem é de um caso, mas ele prova o todo, uma vez que as informações apresentadas pela sucedida em suas EFDs-Contribuições são 100% aderentes. Aliás, nem poderia ser diferente, já que as aquisições de bens para revenda estão lastreadas em notas fiscais eletrônicas que o programa validador de arquivos da EFDContribuições, integrado ao ambiente SPED e Portal da Nota Fiscal Eletrônica, faz inúmeros testes de aderência para certificação da consistência das informações e quando identifica inconsistências, emite avisos de erros que inviabilizam a transmissão de arquivos se não forem corrigidos. Logo, como os arquivos foram transmitidos pela sucedida sem intercorrências, de se deduzir que os testes eletrônicos não identificaram inconsistências.

Tratou da questão dos percentuais de apropriação de créditos por conta da cisão, que a autoridade fiscal discordou:

293. No caso da Impugnante, a parcela do acervo patrimonial líquido incorporado foi de R\$ 5.320,34 (fl. 623), resultado da aplicação do seu percentual de participação de 53,203% no capital social da sucedida, sobre o valor do patrimônio líquido dessa sociedade, mensurado, conforme item 29 do Laudo de Avaliação Contábil elaborado para atendimento da legislação societária e contábil (fl. 610), no montante de R\$ 10.000,00.

294. Pelo exposto, adotando as palavras da própria autoridade fiscal, uma vez demonstrado "(...) que a CBD também reconheceu passivos em maior proporção" há que se refutar, por completo, a alegação de que a Impugnante apropriou

créditos provenientes da ‘sucetida Nova Pontocom’ em montante superior à sua participação no capital social.

Já em relação à Sé Supermercados, alega que os serviços de limpeza geram créditos, da mesma forma que os seus serviços, como insumos:

296. Já em relação à caracterização dos serviços de limpeza e controle de pragas como essenciais e relevantes, a Impugnante se reporta ao item III.4.2, acima, em que resta evidenciado que na atividade econômica que envolve a comercialização, manipulação e armazenamento de alimentos, mesma atividade que era exercida pela empresa incorporada, como demonstrado nos seus documentos societários (fls. 657 a 688), os serviços de limpeza e controle de pragas são indispensáveis, tratando-se de obrigação legal, sob pena, inclusive, de interdição do estabelecimento e impedimento total de realização de suas atividades.

Quanto à depreciação e amortização, alegou que a autoridade fiscal glosou todos os créditos dos encargos de depreciação e amortização por falta de comprovação, alega erro de cálculo, e de ter juntado documentos comprobatórios em sua impugnação e de que teria desrespeitado o prazo decadencial prescrito na IN SRF nº 457/2004.

Art. 9º As pessoas jurídicas devem manter, durante o prazo de 10 (dez) anos, em boa guarda, à disposição da SRF, os registros contábeis ou planilhas que permitam a comprovação da utilização dos créditos de que trata esta Instrução Normativa.

Parágrafo único. Na hipótese de o contribuinte não adotar o mesmo critério de apuração de créditos das contribuições para todos os bens do seu ativo imobilizado, deverá manter registros contábeis ou planilhas em separado para cada critério.

Ainda alegou que:

299. Vale ressaltar que a Impugnante possui nos registros de seu ativo imobilizado, bens que foram adquiridos há mais de duas décadas (alguns bens datam de 1971), que devido ao prazo de vida útil extenso, ainda produzem encargos de depreciação no período fiscalizado. Nesse ponto, é importante registrar que, durante o procedimento de fiscalização, a Impugnante apresentou elementos mais que suficientes para corroborar que a apresentação de TODAS as notas fiscais de aquisição não seria medida razoável e proporcional, tanto para o levantamento de 100% das informações comprobatórias por parte do contribuinte, quanto para a análise e certificação da autoridade fiscal.

300. Vejam, por exemplo, na resposta de 26/06/2020 (fls. 2.483 a 2.491), que a Impugnante oportunamente esclareceu que suas atividades operacionais são desenvolvidas por meio de centenas de estabelecimentos, compreendendo lojas, centros de distribuição e escritórios administrativos distribuídos pelos Estados da Federação, e que, para o desempenho de seu objeto, possuía milhões de bens distribuídos entre seus estabelecimentos.

301. Na ocasião, apresentou em sua resposta, quadro estatístico, que ora é reproduzido a seguir, com a fotografia da posição patrimonial existente em 2016, que dava uma dimensão quantitativa do volume da base de dados, com nada menos que um milhão e oitocentos mil itens registrados no ativo imobilizado (com correspondência em aproximadamente 1.267.941 notas fiscais):

[...] Somente nos anos-calendário de 2015 e 2016 foram realizados inúmeros inventários físicos por empresas especializadas, que emitiram seus relatórios conclusivos, com os respectivos papéis de trabalho como suporte. Como prova disso, foram levantados os resultados conclusivos dos inventários físicos de 288 estabelecimentos no de 2016 (Doc_Comprobatorios57 a 68) e de 258 estabelecimentos no ano de 2015 (Doc_Comprobatorios69 a 78). Em documento não paginável apartado, estão sendo juntados os papéis de trabalho elaborados pelas empresas responsáveis pelos inventários rotativos, que contém uma série de documentos no formato “.xls” e “.doc” (Doc_Comprobatorios79 a 83). [...] 326. Sem embargo, a Impugnante, em nova rodada de esforço de seus colaboradores, aliados ao serviço de inteligência de empresas de tecnologia para efetuar cruzamentos de milhões de informações e documentos para captura de dados nos repositórios do Portal da Nota Fiscal Eletrônica, obteve um conjunto complementar de outras milhares de notas fiscais, que ora estão sendo juntadas aos autos com a finalidade de ratificar que sua escrituração é regular e alicerçada em documentos hábeis e idôneos que comprovariam os créditos de PIS e COFINS apropriados e, em parte, reconhecidos pela autoridade fiscal (Doc_Comprobatorios84 a 116).

327. Para finalizar, cabe à Impugnante apontar que, ao revisar o critério adotado pela D. Fiscalização para calcular o valor da depreciação mensal incorrida no curso do ano-calendário de 2016, relativamente aos bens do ativo imobilizado, cujos respectivos documentos fiscais foram disponibilizados durante a fiscalização, identificou erros no cálculo do número de meses de depreciação dos bens no curso do ano-calendário de 2016.

328. Para ilustrar, vejamos o seguinte exemplo:

329. Fica fácil identificar no exemplo o equívoco. Se o bem foi adquirido em 05/05/2016 e sua depreciação iniciou-se ainda no mês, então, entre o mês de maio e dezembro de 2016, transcorreram 8 (oito) meses, conforme indicado na tabela 2, corrigida pela Impugnante, e não 4 (quatro) meses, como apurado pela fiscalização. A diferença não é desprezível. Nada menos que 100%, em prejuízo ao crédito do contribuinte.

330. Essa situação se repete inúmeras vezes, pois a fórmula adotada contém um erro:

foi parametrizada para apurar a diferença de meses entre a informação contida na coluna ‘data final de depreciação’ e a informação contida na célula ‘AH1’ da planilha anexada aos autos, ou seja, ‘01/01/2016’, quando o correto seria a

apuração da diferença de meses entre a informação contida na coluna 'Dt. Iníc. depreciação' e a data de '31/12/2016'.

Outra questão alegada foi a glosa de créditos sobre ICMS-ST, alega fazer o mesmo parte do valor da mercadoria por ser não recuperável e que, portanto, geraria creditamento seu valor, trouxe posição da RFB quanto ao IRPJ:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ementa: ICMS-SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. CONTABILIZAÇÃO.

O valor referente ao ICMS-Substituição tributária, retido pelo fornecedor do contribuinte substituído nos termos da legislação estadual, integra o custo de aquisição das respectivas mercadorias, visto que não é recuperável por este último, pelo que não pode ser contabilizado diretamente à conta de despesas tributárias, sob pena de redução indevida do lucro real correspondente ao período-base em que as citadas mercadorias não sejam vendidas. (SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 60 de 17 de agosto de 2012)

Bem como do STJ:

342. Em relação a ambos os fundamentos (integrar o custo de aquisição e não ter sofrido a incidência das contribuições, vale destacar precedente recente do STJ, em que a 1ª Turma acolheu a tese ora sustentada, reconhecendo o direito aos créditos sobre o valor do ICMS-ST:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 1973.

APLICABILIDADE. MANDADO DE SEGURANÇA. CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS.

NÃO CUMULATIVIDADE. ICMS - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA (ICMS-ST). AQUISIÇÃO DE BENS PARA REVENDA POR EMPRESA SUBSTITUÍDA.

BASE DE CÁLCULO DO CRÉDITO. INCLUSÃO DO VALOR DO IMPOSTO ESTADUAL.

LEGALIDADE. CREDITAMENTO QUE INDEPENDE DA TRIBUTAÇÃO NA ETAPA ANTERIOR. CUSTO DE AQUISIÇÃO CONFIGURADO. PRECEDENTE DESTA TURMA.

PLEITO INICIAL QUE NÃO SE LIMITA À DECLARAÇÃO DO DIREITO À COMPENSAÇÃO DO INDÉBITO. NECESSIDADE DE EXAME PELA INSTÂNCIA ORDINÁRIA. (...)

III – Sendo o fato gerador da substituição tributária prévio e definitivo, o direito ao crédito do substituído decorre, a rigor, da repercussão econômica do ônus gerado pelo recolhimento antecipado do ICMS-ST atribuído ao substituto, compondo, desse modo, o custo de aquisição da mercadoria adquirida pelo revendedor. Precedente.

IV – A repercussão econômica onerosa do recolhimento antecipado do ICMS-ST, pelo substituto, é assimilada pelo substituído imediato na cadeia quando da aquisição do bem, a quem, todavia, não será facultado gerar crédito na saída da mercadoria (venda), devendo emitir a nota fiscal sem destaque do imposto estadual, tornando o tributo, nesse contexto, irrecuperável na escrita fiscal,

critério definidor adotado pela legislação de regência. (g.n.) (STJ, 1ª Turma, REsp nº 1.568.691, DJe 15/05/2020).

Já sobre despesas financeiras a discussão do requerente se limita ao seguinte:

[...] 350. Ou seja, até 30/06/2015, a alíquota aplicável sobre as receitas financeiras permaneceu fixada em zero e, de modo coerente à sistemática não cumulativa, a apropriação de créditos sobre as despesas financeiras, igualmente, foi vedada.

351. No entanto, com a edição do Decreto nº 8.426, de 1º de abril de 2015, foram restabelecidas alíquotas de PIS (0,65%) e de COFINS (4%), incidente sobre as receitas financeiras, sem, contudo, restabelecer-se o direito ao creditamento do PIS e da Cofins em relação às despesas financeiras.

352. Em resumo, foi restabelecida a tributação das receitas financeiras à alíquota conjugada de 4,65%, porém não foi restabelecido o direito à apropriação de créditos sobre o valor das despesas financeiras, o que viola a sistemática não cumulativa das contribuições, na forma do disposto no art. 195, §12, da Constituição.

353. Ao restabelecer as alíquotas do PIS e da Cofins sobre as receitas financeiras sem a contrapartida relativa ao restabelecimento do direito ao crédito sobre as despesas financeiras, o Poder Executivo Federal violou o Princípio da Não Cumulatividade dessas contribuições, na medida em que estabeleceu uma situação de absoluto desequilíbrio, violando a neutralidade fiscal própria do sistema não cumulativo.

354. Conforme se observa do artigo 27, da Lei nº 10.865/2004, o caput do referido dispositivo estabelece que cabe ao Poder Executivo restabelecer as alíquotas aplicáveis para o cálculo dos créditos de PIS e COFINS sobre despesas financeiras, enquanto o § 2º autoriza ao Executivo fixar as alíquotas incidentes sobre as receitas financeiras.

[...] 358. Além de haver flagrante violação da não cumulatividade no restabelecimento da incidência sobre as receitas, sem o respectivo reconhecimento do crédito sobre as despesas, a glosa dos créditos ofende também ao disposto no art. 3º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, haja vista que as despesas financeiras se constituem em verdadeiros insumos da atividade da Impugnante.

359. Adotando-se o critério fixado pelo STJ, referido no item III.4, acima, é indubitoso que se trata de despesa relevante e essencial na atividade de qualquer empresa, especialmente do porte da Impugnante. A contratação de empréstimos e, conseqüentemente, as despesas financeiras, são praticamente imprescindíveis na condução dos negócios em geral, devendo, assim, ser reconhecido o direito aos créditos apropriados.

Já as alegações das glosas dos créditos de importação foram deslocadas para o tópico nulidades acima.

Quanto aos aluguéis pagos a pessoas físicas alega que o pagamento ocorreu para pessoa jurídica, mas depositado em nome de pessoas físicas por conta e ordem da pessoa jurídica de quem locou os bens.

1ª IMPUGNAÇÃO – MULTA EFD-CONTRIBUIÇÕES:

Quanto a multa aplicada em relação à EFD-Contribuições temos o seguinte, nos dizeres do requerente:

372. Analisando-se o TVF, é possível extrair que a multa lançada assim o foi da seguinte maneira:

a) Sobre o montante total de R\$ 1.311.656.765,57 (um bilhão trezentos e onze milhões seiscentos e cinquenta e seis mil setecentos e sessenta e cinco reais e cinquenta e sete centavos) que foi objeto de retificação na EFD-Contribuições relativa ao ano de 2016, relativa aos seguintes registros:

- Registro F100 (Demais Documentos e Operações Geradoras de Contribuição e Créditos) no valor de R\$ 843.324.743,10 (oitocentos e quarenta e três milhões trezentos e vinte e quatro mil setecentos e quarenta e três reais e dez centavos); - Registro F120 (Crédito com Base nos Encargos de Depreciação), no valor de R\$ 51.919.143,93 (cinquenta e um milhões novecentos e dezenove mil cento e quarenta e três reais e noventa e três centavos) a título de PIS e R\$ 239.142.723,60 (duzentos e trinta e nove milhões cento e quarenta e dois mil e setecentos e vinte e três reais e sessenta centavos) a título de COFINS, totalizando R\$ 291.061.867,53 (duzentos e noventa e um milhões sessenta e um mil oitocentos e sessenta e sete reais e cinquenta e três centavos); - Registro F600 - Contribuição Retida na Fonte (PIS e Cofins), no valor de R\$ 96.251.723,60 (noventa e seis milhões duzentos e cinquenta e um mil setecentos e vinte e três reais e sessenta centavos); - Registro F700 (Deduções Diversas) no valor de R\$ 20.560.648,01 (vinte milhões quinhentos e sessenta mil seiscentos e quarento e oito reais e um centavo) a título de PIS e de R\$ 100.149.222,94 (cem milhões cento e quarenta e nove mil duzentos e vinte e dois reais e noventa e quatro centavos) a título de COFINS, totalizando o montante de R\$ 120.709.870,95 (cento e vinte milhões setecentos e nove mil oitocentos e setenta reais e noventa e cinco centavos); - Registros M110/M510 (Ajustes do Crédito de PIS e Cofins Apurados), no valor de R\$ 134.489,29 (cento e trinta e quatro mil quatrocentos e oitenta e nove reais e vinte e nove centavos) relativo ao M110 e R\$ 667.031,49 (seiscentos e sessenta e sete mil trinta e um reais e quarenta e nove centavos) relativo ao M510, totalizando o montante de R\$ 801.520,78 (oitocentos e um mil quinhentos e vinte reais e setenta e oito centavos); - Registros M220/M620 (Ajustes da Contribuição para o PIS e da Cofins Apurados), no valor de R\$ 8.807.234,40 (oito milhões oitocentos e sete mil duzentos e trinta e quatro reais e quarenta centavos) relativo ao M220 e de R\$ 40.649.125,13 (quarenta milhões seiscentos e quarenta e nove mil cento e vinte e cinco reais e treze centavos) relativo ao M620, totalizando R\$ 49.456.359,53 (quarenta e nove milhões quatrocentos e cinquenta e seis mil trezentos e cinquenta e nove reais e

cinquenta e três centavos); - Registro F800 (Créditos Decorrentes De Sucessão), no valor de R\$ 1.158.972,29 (um milhão cento e cinquenta e oito mil novecentos e setenta e dois reais e vinte e nove centavos) relativo ao PIS e de R\$ 5.047.179,57 (cinco milhões quarenta e sete mil cento e setenta e nove reais e cinquenta e sete centavos) relativo ao COFINS, totalizando R\$ 6.206.151,86 (seis milhões duzentos e seis mil cento e cinquenta e um reais e oitenta e seis centavos).

b) Sobre o montante de R\$ 7.582.543.874,67 (sete bilhões quinhentos e oitenta e dois milhões quinhentos e quarenta e três mil oitocentos e setenta e quatro reais e sessenta e sete centavos), não retificados na EFD-Contribuições, relativos aos registros:

- M400/M800 e M410/M810 relativos às receitas obtidas com a venda de produtos sujeitos à alíquota zero, cujos produtos foram classificados de forma errada, de acordo com a Fiscalização, no código genérico 999, da Tabela 4.3.13, CST 06, no montante de R\$ 7.389.353.737,95 (sete bilhões trezentos e oitenta e nove milhões trezentos e cinquenta e três mil setecentos e trinta e sete reais e noventa e cinco centavos); - M110/M510 relativos aos ajustes de créditos de PIS e COFINS vinculados ao ICMS-ST apurado de forma extemporânea, créditos estes que foram contabilizados pela Impugnante mas não foram informados na EFDContribuições, no montante de R\$ 34.940.774,79 (trinta e quatro milhões novecentos e quarenta mil setecentos e setenta e quatro reais e setenta e nove centavos) a título de PIS e R\$ 158.249.361,93 (cento e cinquenta e oito milhões duzentos e quarenta e nove mil trezentos e sessenta e um reais e noventa e três centavos) a título de COFINS, totalizando R\$ 193.190.136,72 (cento e noventa e três milhões cento e noventa mil cento e trinta e seis reais e setenta e dois centavos).

373. Logo se vê que a multa aplicada sobre incorreções e/ou omissões na EFDContribuições tem, em síntese, origem em dois grupos: grupos de informações retificadas no curso da fiscalização (que gerou uma multa de R\$ 27.799.623,77 – vinte e sete milhões setecentos e noventa e nove mil seiscentos e vinte e três reais e setenta e sete centavos) e grupo de informações não retificadas e que, no entender da D. Fiscalização, foram escrituradas de modo equivocado (que gerou uma multa de R\$ 197.010.621,08 – cento e noventa e sete milhões dez mil e seiscentos e vinte e um reais e oito centavos).

Alega que é inaplicável a multa em relação às supostas incorreções não retificadas do bloco M. Diz que a maior parte se refere a suposta omissão ou erro no que se refere a totalização dos CSTs de produtos sujeitos a alíquota zero. De que que a autoridade fiscal lhe concedeu prazo ínfimo, pediu prorrogação, mas foi atendido apenas parcialmente. Parte dessa alegação se encontra no tópico nulidades relatado acima.

Também tratou das informações de CST de outros blocos da EFD e de que as divergências no “sub-totalizador” não tiveram repercussão qualquer. Tratou dos

blocos da EFD e do seu Guia Prático. Alega que são muitas informações a serem preenchidas. De que a autoridade fiscal questionou o grupo de receitas de CST 06, produtos sujeitos à alíquota zero, classificados com código 999.

Alegou que:

Segundo a D. Fiscalização “vários produtos, como carnes (código 121), peixes (código 122), manteiga (código 126) e margarina (código 127) e bebidas frias (código 918) não foram encontrados nos registros M400 e M800; e M410 e M810 das EFD-Cs com seus respectivos códigos específicos, de acordo com a tabela 4.3.3.” (fls. 114.473).

409. Segue afirmando que “tal informação é relevante para a condução do trabalho de fiscalização, uma vez que a tributação sujeita à alíquota zero representa exceção na tributação do Pis e da Cofins. Assim, a falta de informações corretas faz com que a auditoria fiscal, realizada para confirmar tais informações, se torne mais morosa e dificultosa, prejudicando em demasia a conclusão dos trabalhos.”.

Porém “a Impugnante enfrenta uma série de dificuldades para preencher adequadamente suas obrigações acessórias, dificuldades estas provenientes, inclusive, da própria legislação pátria relativa ao PIS e à COFINS”. “No entanto, a descrição correta do produto que foi apontado como código genérico estava explicitada em outros documentos disponíveis ao Fisco, pelo que era possível que o I. Agente Fiscal identificasse tais produtos, sujeitos à alíquota zero, inclusive em outro campo da EFD-Contribuições”. E de que “ainda que se cogite haver um erro de código nos blocos M410 e M810 era possível que a D. Fiscalização encontrasse as informações a respeito dos produtos sujeitos à alíquota zero no Bloco C, destinado ao registro dos documentos fiscais relativos às mercadorias comercializadas”. Assim, “é de concluir que embora a D. Fiscalização tenha considerado como equivocada a classificação da natureza específica de determinados produtos sujeito à alíquota zero, tomou como correto o valor total do CST 06, no qual tais produtos foram informados”.

Também gerou a multa a incorreção no preenchimento da EFD relacionados a créditos extemporâneos não retificados, e escriturados em sua contabilidade, e se referem a ICMS-ST:

Sendo assim, e como os créditos deverão ser informados (na EFD-Contribuições) assim que registrados contabilmente, independentemente de sua apropriação/desconto no referido período de registro, os créditos que não foram informados na EFDContribuições serão considerados na base de cálculo da multa que aqui se aplica, conforme abaixo.

[...] Como já tratado acima, somente no mês 06/2016 é que a empresa registrou na EFDContribuições parte do Pis e Cofins a recuperar sobre o ICMS-ST. Assim, excluímos da base de cálculo da multa (de 06/2016) os valores já informados na EFD-Contribuições, quais sejam, R\$ 14.254.147,23 (Pis) e R\$ 68.345.430,37

(Cofins). Nos meses 07, 08 e 09/2016, efetuamos a soma dos lançamentos contábeis, para se chegar ao valor da base de cálculo da multa.

Quanto a esta base de cálculo da multa o contribuinte alega que na sistemática não cumulativa de apuração do PIS e da COFINS, os contribuintes têm o direito de apurar créditos nas situações em que a lei estabelece, pois ele poderá descontar créditos nos termos do art. 3º das leis de regência:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: (Produção de efeito) (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010) (Regulamento)

Vejam, I. Julgadores, da redação do caput do aludido artigo, é possível extrair o verbo “poderá”, o que indica tratar-se de um direito concedido aos contribuintes que, assim como qualquer outro direito em qualquer esfera que se analise, não necessariamente obriga o seu exercício.

427. Em outras palavras, a Impugnante tem o direito de apurar créditos, estando no regime não-cumulativo de apuração das contribuições ao PIS e à COFINS, mas não está obrigada a utilizar estes créditos.

428. Logicamente, uma vez diante do exercício do direito de aproveitamento destes créditos, haverá impacto no valor final a recolher aos cofres públicos razão pela qual necessariamente a Impugnante deve observar determinadas regras para o seu aproveitamento.

429. Por outro lado, não haveria de se cogitar que o não exercício de determinado direito (no caso, o não aproveitamento do crédito de PIS e de COFINS), seja conduta passível de punição, como pretende a D. Fiscalização.

430. O fato de existir campo específico na EFD-Contribuições a fim de que seja informado o registro extemporâneo de eventual crédito apurado, não implica na conclusão de que, uma vez identificado tal crédito, obrigatoriamente deverá ser informado o Fisco. Na realidade, tal campo existe somente porque a própria legislação do PIS e do COFINS admite o registro e o consequente aproveitamento de forma extemporânea e, na ocasião do contribuinte optar por exercer tal direito, deverá informar os montantes pretendidos em tais campos.

431. Foge à razoabilidade e à proporcionalidade a imposição de multa sobre uma base de R\$ 193.190.136,72 (cento e noventa e três milhões cento e noventa mil cento e trinta e seis reais e setenta e dois centavos) que correspondem a valores de créditos que sequer foram aproveitados pela Impugnante e que, portanto, não tiveram qualquer tipo de repercussão fiscal.

Alega ainda a desproporcionalidade, irrazoabilidade e “confiscatoriedade” da multa que no caso específico alcançou R\$ 197.010.621,08, e de que “Vale destacar que a multa por falta de entrega seria de R\$ 500,00 por mês calendário, o que ensejaria cobrança de R\$ 327.000,00, ou seja, 0,15% da multa aplicada (R\$ 224.810.244,82) na forma do que estabelece o art. 57, inciso II, da Medida

Provisória nº 2.158-35/2001”, e de que “o total descumprimento da obrigação acessória, circunstância muito mais grave do que o cumprimento com pequeno equívoco em uma informação intermediária (“sub-totalizador”), não poderia jamais ensejar uma multa 687 vezes menor”, devendo a multa por incorreções ou omissões consideradas não retificadas pela autoridade fiscal ser cancelada.

Entende que a multa pelas incorreções retificadas é incabível, pois somente se não efetivasse a retificação estaria sujeita a multa de 3% das operações, sendo certo que aquele que deixar de atender a intimação ou para prestar esclarecimento a multa seria de apenas R\$ 500,00, e de que:

[...] haveria um grande estímulo por parte da Administração Pública de não atendimento às intimações da RFB, pois neste caso o contribuinte estaria sujeito a multa de tão somente R\$500,00 (quinhentos reais) e não de 3% sobre o valor das operações com omissões ou incorreções!

Ao final faz o seguinte pedido:

IV - PEDIDO 450. Ante o exposto, pede e espera a ora Impugnante seja recebida e acolhida a presente Impugnação, para ser cancelada a exigência fiscal a título de PIS, COFINS, Multa Regulamentar, Multas de Ofício, Juros e demais encargos acrescidos ao principal.

Por entender ser necessário alguns esclarecimentos por parte do contribuinte e/ou da autoridade fiscal autuante, referido processo foi objeto da Resolução nº 108-001.051, datada de 13/05/2021, que continha os seguintes quesitos:

Pelos motivos expostos acima, entendo necessário a conversão do julgamento em diligência, com a devolução dos autos à unidade de origem para que a autoridade lançadora / administrativa:

a) intime o contribuinte a identificar na documentação juntada por ele com a impugnação a que fato alegado na mesma cada qual se refere (se ainda não relacionado na mesma), retratando em qual(is) item(ns) da impugnação estão relacionados, e se há duplicidade com os já apresentados durante a auditoria (identificando os novos documentos ainda não apresentados) e o cientifique desta resolução (cópia). Lembrando que é de responsabilidade do contribuinte manter a documentação comprobatória dos créditos que alega possuir e que se utilizou no ano de 2016 (que originariamente lhe pertença ou pertencia a outras pessoas jurídicas que sucedeu); E, após a resposta do contribuinte ao item “a”:

b) analise a alegação de duplicidade e a documentação juntada na impugnação quanto às receitas sobre acordos comerciais das verbas de propaganda cooperada (conta nº 332299), de PDAnet reversão custo (conta nº 334298) e outros resultados operacionais (conta nº 321423); c) analise a documentação apresentada e juntada na impugnação quanto aos créditos permitidos de depreciação/amortização e não apresentados durante a auditoria; d) verifique a divergência relatada quanto aos cálculos da glosa de créditos relacionados à importação e/ou faça os esclarecimentos necessários; e) quanto aos créditos de

sucessão (Nova Pontocom e Sé Supermercados), analise a documentação juntada na impugnação e não apresentados durante a auditoria; f) se pronuncie sobre as manifestações do contribuinte relacionados aos itens tratados nos quesitos acima, e se houver esclarecimentos que queira prestar sobre as outras manifestações do contribuinte também poderá se pronunciar; g) para o exame dos quesitos acima, em sendo necessário, analise outros documentos, de posse do contribuinte (ou enviados por ele à RFB), intimando-o a apresentá-los (inclusive quanto a esclarecimentos adicionais);) emita parecer conclusivo sobre todos os itens anteriores e outros que se pronunciar, e os possíveis reflexos sobre o lançamento realizado, juntando, se for o caso, todos os arquivos, documentos e planilhas de cálculos em formato PDF e XLSX (contendo as fórmulas de cálculos utilizadas) que serviram para emissão do referido parecer; i) Isto feito, deve o sujeito passivo ser cientificado da juntada acima e dos pronunciamentos e parecer (se houver), e ser fornecido cópia dos arquivos, oportunizado o contraditório e a ampla defesa plenos, e reabrindo o prazo de 30 (trinta) dias para manifestação, e, após expirado este, com ou sem manifestação do mesmo, retornem-se os autos para conclusão do julgamento.

A autoridade fiscal apresentou a informação fiscal de fls. 145.050 a 145.129, com arquivos anexos, e expôs, em resumo, seus entendimentos abaixo:

1) em relação ao valor tributado da conta de compras de mercadorias nacionais (321201) concorda com a exoneração da diferença de valor:

11- De plano, esta fiscalização reconhece o erro no lançamento fiscal e informa que o lançamento pode ser exonerado no montante de base de cálculo de receitas decorrentes do acordo comercial no montante de R\$ 26.740.805,07, a ser excluído da conta contábil nº 321201 (Compras de Mercadorias Nacionais).

2) Quanto aos valores das contas em duplicidade, concluiu que:

Observações e Conclusão 18- Primeiramente, importante observar que a própria empresa se contradiz quando alega na impugnação, em relação ao lançamento em duplicidade, que a prova é de simples demonstração a partir dos elementos qualitativos e quantitativos da escrituração contábil, mas, ao ser intimada para realizar a composição dos valores, respondeu que no prazo concedido para apresentação dos esclarecimentos não foi possível fazer a composição e correlação, mês a mês, dos valores lançados a crédito sob o histórico “Bonificação”, diretamente na conta 321201 “Compras de Mercadorias Nacionais” com os valores reclassificados para a conta 332299 “Verbas de Propaganda Cooperada” e 334298 “PD@Net - Reversão de Custo”.

19- Ou seja, a empresa pede pela nulidade do lançamento ou pela redução do lançamento fiscal, mas sequer consegue fazer prova da composição dos valores -- de um mês que seja -- para que seus argumentos sejam levados em consideração.

20- Aliás, o prazo para apresentação da composição dos valores, que dariam suporte às alegações da empresa, não deve ser relacionado apenas ao prazo

concedido por esta fiscalização durante esta diligência fiscal. A empresa tomou ciência deste auto de infração na data de 18/12/2020, e desde então já deveria saber que todos os argumentos que tivessem objetivo de rebater as questões levantadas pela fiscalização no auto de infração deveriam estar corroborados por documentação inequívoca, até porque este argumento revela questão probatória.

21- Continuando. Na planilha apresentada em 14/06/2021, como “Doc_Comprobatorios01”, na e-fl. 145.024 deste processo, a empresa colaciona telas de seu sistema contábil que trazem valores que foram levados à tributação (em razão de serem contabilizados na conta 321201 -- compra de mercadorias vendidas -- com histórico “bonificação”) e que supostamente foram reclassificados para as contas nº 332299 (vide aba “Conta #332299_Telas GCA4”, na cor laranja) e nº 334298 (vide aba “Conta #334298_Telas GCA4”, na cor amarela). Apesar de sabermos que os valores foram, sim, tributados em razão de estarem lançados a crédito na conta 321201, não temos certeza de que foram efetivamente reclassificados para as contas 332299 e 334298, uma vez que a própria empresa não conseguiu fazer a composição dos valores reclassificados.

22- Desta forma, concluímos que não há prova inequívoca de que houve lançamento em duplicidade em razão das reclassificações para as contas contábeis nº 332299 (verba de propaganda cooperada) e nº 334298 (PD@net – reversão de custo), razão pela qual propomos a manutenção do lançamento quanto a estes pontos.

23- Nada obstante, caso a DRJ entenda que tais telas fazem prova inequívoca de que os valores que ali constam foram objeto de tributação e posteriormente foram reclassificados para as contas nº 332299 (verba de propaganda cooperada) e nº 334298 (PD@net – reversão de custo), poderá, smj, acatar os argumentos da empresa e reduzir o lançamento fiscal nos valores que entender estarem comprovados.

3) Quanto aos outros resultados operacionais:

24- Na impugnação, a empresa alega que parte dos valores que foram contabilizados na conta 321201 (compra de mercadorias vendidas) e que foram tributados por esta fiscalização (total anual de R\$ 68.558.034,00) foram posteriormente reclassificados para a conta nº 321423 (Outros Resultados Operacionais). E mais! Diferentemente dos valores reclassificados para as contas nº 332299 (verba de propaganda cooperada) e nº 334298 (PD@net – reversão de custos), os valores da conta “outros resultados operacionais” já tinham sido tributados pela empresa em época própria.

25- Em análise da memória de cálculo apresentada pela empresa em 24/01/2020 (efls. 1.744) podemos confirmar que os valores contabilizados na conta nº 321423 (outros resultados operacionais) foram, de fato, levados à tributação (aqui, apenas observamos que os créditos registrados e apropriados pela empresa fizeram com que a empresa não declarasse nem pagasse Pis e Cofins durante todo

o ano de 2016, conforme foi destacado no TVF). Mas a confirmação da tributação em duplicidade não para por aqui!

26- Para que o lançamento seja exonerado quanto a este ponto, resta saber se os valores que posteriormente foram reclassificados para a referida conta (nº 321423)

foram de fato levados à tributação por esta fiscalização em razão de estarem contabilizados a crédito na conta nº 321201 – compra de mercadorias nacionais – cujo histórico contém a palavra “bonificação”. Sendo assim, foi necessário verificar se a empresa poderia compor a totalidade dos valores reclassificados para a conta nº 321423 como sendo originados na conta nº 321201 com histórico bonificação.

27- Por meio do Termo de Início de Diligência, Ciência, Constatação e Intimação Fiscal de 07/06/2020, apresentamos à empresa, em razão de termos conseguido fazer a composição de parte dos valores objeto de lançamento, quais valores que teriam sido efetivamente tributados em duplicidade, por estarem na conta nº 321201 (com histórico ‘bonificação’) e por estarem na conta nº 321423.

28- Como não conseguimos fazer a composição da totalidade dos valores reclassificados para a conta nº 321423 (R\$ 68.558.034,00), intimamos a empresa a fazer a referida composição, para que pudéssemos exonerar do lançamento fiscal os valores que foram reclassificados para a conta nº 321423 e que já haviam sido levados à tributação pela empresa em época própria, ou seja, antes do início do procedimento fiscal.

29- Além disso, solicitamos esclarecimentos para saber se era de conhecimento da empresa que 3 (três) valores lançados na conta nº 3212011, que posteriormente foram reclassificados para a conta nº 321423, continha histórico diverso da expressão “bonificação”, e que, portanto, não tinham sido levados à tributação.

30- A empresa apresentou a mesma resposta daquela feita em relação à reclassificação para as contas nº 332299 e nº 334298, sem, portanto, apresentar nenhuma composição dos valores. Assim, da mesma forma que concluímos em relação ao pedido de exoneração do lançamento supostamente em duplicidade em relação à reclassificação de valores de receitas para as contas nº 332299 e nº 334298, também podemos concluir para o pedido em relação à conta nº 321423.

31- Na planilha apresentada em 14/06/2021, como “Doc_Comprobatorios01”, na e-fl.

145.024 deste processo, a empresa colaciona telas de seu sistema contábil que trazem valores que foram levados à tributação (em razão de serem contabilizados na conta 321201 – compra de mercadorias vendidas – com histórico “bonificação”) e que supostamente foram reclassificados para as contas nº 321423 (vide aba “Conta #321423_Telas GCA4”, na cor verde). Apesar de sabermos que os valores foram, sim, tributados em razão de estarem lançados a

crédito na conta nº 321201, não temos certeza de que foram efetivamente reclassificados para as contas nº 321423, uma vez que a própria empresa não conseguiu fazer a composição dos valores reclassificados, tudo isso com exceção aos valores que esta fiscalização conseguiu fazer a composição e que serão informados em planilha abaixo.

32- Tampouco, os valores constantes na aba “Conta #321423_Rel Multa + FIC”, na cor azul, da mesma planilha citada acima, fazem prova de que foram tributados em duplicidade.

33- Quanto à intimação quanto aos valores que não foram considerados no lançamento fiscal como decorrente dos acordos comerciais contabilizados na conta nº 321201, por, além não conterem o histórico “bonificações”, conterem os seguintes históricos (i) “Receita Logística” (valor de R\$ 10.789.489,00) e “Receita FIC” (valor de R\$ 3.789.505,00), ambos do mês de 03/2016 e (ii) “Multa Logística” (valor de R\$ 1.937.761,00), do mês de 08/2016, e que foram reclassificados para a conta nº 321423, a empresa juntou, na resposta de 14/06/2021, telas da ECF que apenas comprovam que tais valores foram reclassificados para a conta nº 321423, mas que em nada comprovam que [também] foram tributados por estarem na conta nº 321201.

34- Sendo assim, apenas podemos afirmar com convicção que os valores abaixo -- cuja composição foi feita por nós -- podem ser exonerados da base de tributação do Pis e da Cofins, por já terem sido levados à tributação pela empresa. Para facilitar, reproduziremos trecho do Termo de Início de Diligência, Ciência, Constatação e Intimação Fiscal de 07/06/2020, que apresenta toda a análise feita por esta fiscalização (destaques em negrito foram feitos por nós, nesta diligência): [...]

39- Diante disso, entendemos que apenas os valores que esta fiscalização conseguiu fazer a composição é que podem ser exonerados da base de cálculo das receitas do lançamento fiscal, observando-se os 3 (três) lançamentos de R\$ 500.000,00, que podem ou não ser aceitos pela DRJ:

Com se observa acima, apenas parte dos valores a autoridade fiscal conseguiu fazer a sua conciliação.

Com relação à depreciação/amortização, a autoridade fiscal entendeu que o arquivo apresentado, após aplicação de filtros, os valores mensais estão abaixo do que foi exonerado, como se vê a seguir:

49- Entretanto, ao ativarmos o filtro da coluna “AX”, cujo título é “Entrega -

Fiscalização”, com a opção “sim” para sabermos o total dos valores de créditos mensais de depreciação, os valores mensais estão abaixo do valor que exoneramos, no auto de infração, do valor total de Pis e de Cofins que foi registrado e apropriado pela empresa.

50- Se usarmos, além do filtro acima, o filtro da coluna “Crédito de Pis e Cofins” e ativarmos também esse filtro para “sim”, os valores de depreciação mensal ficam mais abaixo ainda dos valores que foram excluídos do lançamento fiscal.

51- Sendo assim, concluímos que não há valor nenhum a ser exonerado em decorrência desta diligência fiscal.

Em relação aos créditos de importação glosados, a autoridade fiscal esclareceu o seguinte:

58- É de se observar que a divergência apontada pela DRJ está representada nas colunas “M” e “N” acima, denominadas “Dados com Fórmulas – DRJ”. Quer dizer, pela aplicação das alíquotas de Pis (coluna “H”) e de Cofins (coluna “K”) sobre as bases de cálculo constantes as colunas “G” e “J”, os valores de Pis e de Cofins deveriam ser aqueles constantes nas colunas “M” e “N”, respectivamente, e não os valores constantes nas colunas “I” e “L”, respectivamente, que foram considerados por esta fiscalização no lançamento -- observamos ainda que a DRJ considera a alíquota da Cofins de 9,65%, e não de 10,65% como esta fiscalização acredita ter sido objeto de PROCESSO 16327.721407/2020-83 ACÓRDÃO 108-027.615 – 23ª TURMA DE JULGAMENTO/DRJ08 53 apropriação de crédito pela empresa; mas, tal cálculo não importa, em razão da conclusão que chegaremos adiante.

59- Pois bem. Esta fiscalização informa que não há erro no cálculo dos valores de crédito de importação glosados. Isto porque as colunas que indicam as supostas bases de cálculo de Pis e de Cofins contemplam não só os valores de base de cálculo de Pis e Cofins incidentes sobre importação, mas englobam todos os valores constantes nas Declarações de Importação. Ou seja, por um equívoco tais colunas foram indevidamente denominadas como ‘base de cálculo’, mas na verdade deveriam ter outra denominação, como por exemplo “valor da DI”. Assim, não se trata de aplicar o valor das alíquotas de Pis e Cofins sobre as bases de cálculo, mas sim, e tão somente, trata-se de se considerar os valores constantes nas colunas “Pis a recolher” e “Cofins a recolher” para que se chegue ao valor de Pis e de Cofins que foi efetivamente recolhido na importação.

60- Até há casos em que o cálculo “valor da coluna “base de cálculo ...’ x alíquota” coincide com o valor efetivamente recolhido, e constante na coluna “Pis a recolher” e “Cofins a recolher”, mas isso se deve em razão dos casos em que todos os produtos/mercadorias constantes na DI sejam tributados pelo Pis e pela Cofins.

61- Quanto ao adicional da alíquota da Cofins, pelas análises que fizemos podemos que concluir que a empresa se apropriou do crédito relativo a este adicional. Mas, o que vale neste caso é que o lançamento de glosa decorre da diferença entre o Pis e a Cofins informados nas EFD-C e o Pis e a Cofins efetivamente recolhidos. Neste caso, o adicional de alíquota pode ser entendido como um argumento subsidiário desta fiscalização, o que não prejudica o lançamento fiscal, tampouco cerceia a defesa do contribuinte.

62- Sendo assim, apesar de reconhecermos o erro na nomenclatura das colunas “G” e “J” -- que poderia ser denominada “valor total da DI”, por exemplo --, ressaltamos que os valores das glosas estão corretos, razão pela qual entendemos que o lançamento deve ser mantido neste ponto.

Já em relação aos créditos da sucessão foi esclarecido que efetuou diversas intimações durante a diligência, e relata o seguinte:

Nova Pontocom:

[...] 76- Em análise dos PER/DCOMPs acima, verificamos que a empresa apurou crédito de Cofins no 1º Trimestre de 2012 no montante de R\$ 10.103.016,55, que foi objeto de pedido de ressarcimento e de compensação. Este saldo credor de Cofins representa o somatório dos saldos credores de 01/2012 (R\$ 3.534.631,32), de 02/2012 (R\$ 2.724.965,87) e de 03/2012 (R\$ 3.843.419,42). Fazendo a conta inversa, e aplicando a alíquota de Cofins de 7,6%, chegamos às seguintes bases de créditos: R\$ 46.508.306,84 (01/2012), R\$ 35.854.814,08 (02/2012), e 50.571.308,16 (03/2012).

77- Pois bem. A planilha a que a empresa se refere, que supostamente trata do saldo credor advindo da empresa sucedida Nova Pontocom e aproveitado/compensado pela CBD durante o ano de 2016, e que fora apresentada na resposta de 24/01/2020 (e-fls.

1.744 – Doc 07), não traz nenhum indicativo sobre o tipo de crédito que fez surgir o saldo credor. Tampouco há informação sobre transposição de saldos credores de um mês para o outro, fazendo-nos crer que os créditos informados em cada mês surgiram no próprio mês (esta informação é importante para o cálculo que efetuaremos para verificar qual o valor do saldo credor da Nova Pontocom poderia ser herdado pela CBD).

Apenas consta informação sobre “Período”, “Origem”, “Tipo”, “Valor Apurado”, “Valor Utilizado” e “Saldo a Utilizar”, que, diga-se, em nada acrescentam na análise. Desta forma, nossa conclusão, sobre a existência ou não dos saldos credores de Pis e de Cofins, perpassará pela análise do cálculo constante na memória de cálculo e pela possibilidade ou não da utilização dos créditos apresentados pela empresa na memória de cálculo juntada com a impugnação.4

78- Antes disso, no entanto, convém afirmar que não reconhecemos o saldo credor existente na data de 01/01/2012, ou seja, saldo credor surgido em período anterior ao ano de 2012, em razão da falta de sua comprovação por parte da empresa e, também, pelo fato de a empresa nos informar que tal saldo credor não influenciou na apuração dos saldos credores sucedidos pela empresa CBD.

79- Além disso, os saldos credores de Cofins que foram objeto de ressarcimento e de compensação por meio de PER/DCOMPs, conforme tratado acima, também não podem ser considerados no cálculo de eventual saldo credor herdado pela CBD. E, pelo visto, conforme análise da planilha apresentada pela empresa na

resposta de 24/01/2020, concluímos que não houve aproveitamento de saldos credores de Cofins nos meses de 01 a 03/2012.

80- Continuando. Na impugnação, a empresa apenas apresenta a planilha com a memória de cálculo com a apuração do Pis e Cofins da empresa Nova Pontocom. Na referida memória de cálculo, há informações sobre a apuração do Pis e da Cofins, com todas as bases de cálculo dos débitos e de todas as rubricas que geraram os créditos da empresa, em todo o período de 2012 (01 a 12), de 2013 (01 a 12), e do período de 01 a 07/2014. Há, porém, poucas informações sobre o mês de 08/2014 e quase nenhuma informação sobre o mês 09/2014, apesar de a empresa ter considerado, na planilha apresentada na resposta de 24/01/2020, a existência de saldos credores nesses meses. Nos meses de 10/2014 até outubro de 2015, apenas constam informações sobre saldos credores acumulados de períodos anteriores, mas não há informação sobre a composição da base de cálculo de débitos, tampouco os créditos do próprio período de apuração. Outrossim, não constam na planilha da memória de cálculo informações sobre os meses de 11 e 12/2015.

81- E esta informação é confirmada pela análise da planilha que fora apresentada na resposta de 24/01/2020 (e-fls. 1.744 – Doc 07), citada acima, onde se vê que o saldo credor herdado pela CBD tem origem nos créditos da Nova Pontocom surgidos no período de 01/2012 a 09/2014 (para o Pis) e de 04/2012 a 09/2014 (para a Cofins).

Observamos mais uma vez que na memória de cálculo não há informações sobre a base de débitos dos meses 08 e 09/2014, há apenas informação sobre algumas rubricas de créditos.

82- Ou seja, pela falta de informação dos períodos posteriores aos períodos que teriam dado origem ao saldo credor herdado pela CBD, não sabemos se no período de 08/2014 (conforme falta de informações na memória de cálculo) a 12/2015 (período da incorporação dos saldos credores pela CBD) a empresa Nova Pontocom apurou Pis e Cofins a pagar e/ou se utilizou de saldos credores gerados no período de 01/2012 a 06/2014, o que impediria o reconhecimento dos saldos credores na CBD.

Não há informação alguma sobre isso!

83- Além disso, a memória de cálculo é confusa, contempla a nosso ver muitas informações descompassadas, sem sincronia, não contém fórmulas (até, como observação, presumimos que foram utilizadas fórmulas para a confecção da planilha, mas que posteriormente podem ter sido excluídas), tampouco há informações de como se chegou aos valores ali indicados, e, por fim, não há sequer uma orientação sobre as informações apresentadas na planilha, o que dificulta extremamente o trabalho da fiscalização. Veja tal confirmação abaixo, nas partes da planilha que contém a memória de cálculo (aba “2014-2015”): [...]

85- Importa advertir que os documentos aptos a fazerem prova a favor das alegações de uma parte, ou contra as alegações da outra parte, devem estar concatenados de tal forma que possam permitir ao avaliador formar convicção inequívoca sobre a veracidade dos fatos. E tal convicção não é alcançada quando inúmeras informações são juntadas sem qualquer organização interna e sem a devida contextualização. [...]

93- Enfim, como primeira conclusão, entendemos que a memória de cálculo do Pis e da Cofins da empresa sucedida Nova Pontocom não demonstra de forma inequívoca que o saldo credor herdado pela CBD está [inequivocadamente] comprovado. [...]

95- Além da diferença entre saldos credores apurados pela empresa e o saldos credores calculados por nós, apontamos ainda os créditos que entendemos que não poderiam ser objeto de reconhecimento de crédito por parte da Nova Pontocom e conseqüentemente não poderiam ser incorporados pela CBD. Ou seja, destacamos na planilha que será anexada a esta Informação Fiscal, os créditos que entendemos que a Nova Pontocom não poderia se apropriar, por falta de permissão legal.

96- Optamos por relatar os créditos que entendemos que não poderiam ser aproveitados pela empresa, mesmo que, em um primeiro momento, por sua nomenclatura (ou parte dela) pudessem ser reconhecidos por esta fiscalização como passíveis de aproveitamento. Este é o caso do frete sobre vendas, que presumimos que podem ter sido inseridas nesta rubrica informações sobre frete sobre transferência de mercadorias.

97- Conduzimos desta forma, pois entendemos que não deveríamos mais intimar a empresa para novamente apresentar novos esclarecimentos e documentos que entendemos que já deveriam ter sido apresentados. Além disso, pelo próprio histórico de intimações e respostas decorrentes do procedimento fiscal que gerou este auto de infração, constatamos que a empresa teve tempo mais que suficiente para prestar esclarecimentos e documentos, devendo neste momento ser priorizada a celeridade processual. Apesar deste modo de condução, entendemos que a empresa poderá fazer prova da possibilidade de reconhecimento desses créditos dentro do prazo de 30 (trinta) dias que terá para se manifestar, não se lhe impedindo exercer o contraditório e a ampla defesa.

- A partir disso, entendemos que os créditos de frete sobre vendas não poderiam ser reconhecidos pela empresa pois entendemos que não se trata, necessariamente, de frete na venda das mercadorias, mas sim [pode se tratar, em sua maior parte,] de frete no transporte entre estabelecimentos da empresa (entre CDs e entre CD e loja), pois entendemos que este é um modelo praticado pelo próprio grupo econômico do qual fazem parte a empresa Nova Pontocom e a Companhia Brasileira de Distribuição (vide no TVF que glosamos créditos de Pis e Cofins sobre frete na transferência de mercadorias entre estabelecimentos da CBD). Por outro lado, caso a empresa comprove que uma parte ou a totalidade

desses créditos se referem efetivamente a frete sobre vendas, entendemos que a DRJ poderá aceitá-los.

99- Da mesma forma, sugerimos o não reconhecimento dos créditos que tratam de “Aluguel, Condomínio, IPTU e taxas- CD”, uma vez que pagamentos com condomínio, IPTU e taxas não podem ser reconhecidos, por falta de previsão legal. Por outro lado, caso a empresa demonstre que uma parte ou a totalidade desses créditos seja decorrente de pagamento de aluguel entendemos que a DRJ poderá aceitá-los.

100- Outros créditos que entendemos que a empresa Nova Pontocom não poderia se apropriar estão destacados em amarelo na planilha que trata da memória de cálculo do Pis e da Cofins da Nova Pontocom, que seguirá em anexo a esta Informação Fiscal.

Exemplificativamente são esses os créditos, que poderão ser analisados com mais detalhes na referida planilha, que seguirá anexa a esta Informação Fiscal: Tarifas com Cartão de Crédito, Marketing On Line – Google, Marketing On Line – Buscape, Marketing On Line – Outros, Serviços Atendimento a Clientes, Manutenção de Software, Insumos - Serviços de Segurança Patrimonial, Insumos - Serviços de Manutenção/Limpeza, Insumos - SAC / Televendas, Outras Operações - Tarifa Adm de cartões de crédito, Insumos - Despesas de Marketing - on line, Insumos – Outros, Insumos - Serviços Montagem – Móveis, Insumos – Aluguel, Insumos – Telefone, Insumos – Produção, Insumos – Links, Insumos - Outsourced Services, Insumos -

Desenvolvimento WEB, Insumos - Manutenção de Software, Insumos - Suprimentos de Operação, Insumos - Embalagens Normais, Insumos - Instalações Logística, Insumos - Prestação de serviços de Vendas, Insumos - Locação de Moveis e Equipamentos, Insumos - Fretes s/Equipamentos / Material, Insumos - Serviços de Assistência Técnica e Fretes s/Avarias.

101- Entendemos que tais créditos não podem ser aproveitados, pois a empresa atua no ramo varejista e, sendo assim, os créditos que lhe são passíveis de aproveitamento não podem estar relacionados com o conceito de insumos, uma vez que estes créditos apenas podem ser aproveitados pelas empresas industriais ou prestadoras de serviços.

É o que estabeleceu o inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 (Pis) e Lei nº 10.833/2003 (Cofins): [...]

107- Ao final, apresentamos 2 cálculos, a saber: (i) um cálculo considerando os saldos positivos e negativos de créditos, cujo somatório resulta em saldo de créditos negativos de Pis e de Cofins, ou seja, demonstra-se que não há saldo de créditos a ser herdado pela CBD; e (ii) e um cálculo considerando apenas os saldos positivos de créditos, cujo somatório resulta em saldo de créditos positivos de Pis e de Cofins, ou seja, demonstra-se que há saldo de créditos a ser herdado pela CBD, mas em valor bem inferior ao saldo informado pela empresa, mesmo que

também se considere nesse saldo os valores de créditos de Pis e de Cofins por alíquotas diferenciadas. A planilha que apresenta os cálculos seguirá anexa a esta Informação Fiscal. [...]

Créditos da Sé Supermercados 114- Em relação à sucessão da empresa Sé Supermercados, esta fiscalização mantém posicionamento de que os saldos credores não podem ser aproveitados pela empresa sucessora Companhia Brasileira de Distribuição, uma vez que a empresa não apresentou EFD-Contribuições retificadoras do período de origem dos créditos e uma vez que os créditos herdados, que têm origem em serviços de limpeza, material de limpeza e serviços de controle de pragas, [entendemos que] não poderiam ser objeto de creditamento pela empresa sucedida, conforme já tratado no Termo de Verificação Fiscal.

Quanto às nulidades a autoridade fiscal se pronuncia em parte da seguinte forma:

122- A discussão neste ponto é verificar se o critério adotado por esta fiscalização para o cálculo dos créditos a serem glosados é incorreto, e, se for, se poderia causar a nulidade material do auto de infração.

123- De plano, convém informar que entendemos que não há vício algum no lançamento fiscal em relação ao cálculo do valor do Pis e da Cofins que foram objeto de lançamento. Primeiro, porque a glosa de créditos e saldos credores foi feita no período do efetivo aproveitamento, não acarretando nenhum vício de nulidade, tampouco a necessidade de readequação dos valores. Segundo, porque não houve violação ao fato gerador (aspecto material) e ao critério quantitativo da regra-matriz de incidência do Pis e da Cofins. Terceiro, e conforme dissemos, porque a empresa faz a sua própria apuração, registrando as informações sobre os créditos de Pis e de Cofins nas EFD-Contribuições da forma que entende, não podendo alegar sua própria torpeza.

124- Primeiramente, devemos esclarecer que a empresa denominou como 'apropriação' de crédito o que esta fiscalização chamou, no TVF, de 'registro' de crédito. E que a empresa denominou 'compensação' o que esta fiscalização chamou de 'apropriação', 'aproveitamento ou 'desconto' de créditos (pág. 12/118 do TVF).

A partir de então, na informação fiscal (itens 125 a 178), a autoridade fiscal traz sua interpretação quanto aos lançamentos e a sua não nulidade, e de que a questão dos lançamentos dos débitos respeita sim o regime de competência e não há violação ao aspecto material ou quantitativo da regra matriz de incidência do PIS e da Cofins, e encerra a mesma com o seguinte:

178- Por fim, cabe ressaltar que a nulidade somente pode se dar nas hipóteses da lavratura do auto de infração por pessoa incompetente ou que os despachos e decisões sejam proferidos por pessoa incompetente ou com preterição do direito de defesa, nos termos, respectivamente, dos incisos I e II do art. 59 do Decreto nº 70.235/1972. Como já dissemos nesta Informação Fiscal, é notório, pela leitura da

impugnação, que a empresa entendeu perfeitamente todas as incidências tributárias que lhe foram imputadas. Tampouco, não há qualquer vício que sujeite o auto de infração à nulidade relativa que prescreve o art. 10 do mesmo Decreto6. Desta feita, entendemos que sequer tais argumentos deveriam ser trazidos no capítulo que trata das nulidades, mas sim entendemos se tratar de questão de mérito. Mesmo assim, também entendemos não representar nenhum vício no lançamento capaz de torná-lo improcedente ou sujeito à readequação quanto ao seu cálculo.

C – DA CONCLUSÃO 179- Concluído o trabalho, damos ciência desta Informação Fiscal à empresa, para que, caso entenda pertinente, manifeste-se sobre o seu teor, no prazo de 30 (trinta) dias contados da data da ciência desta Informação Fiscal, atentando-se para as conclusões quanto às nossas propostas de exoneração e de manutenção do lançamento fiscal,

[conclusões] apresentadas nos itens acima.

A autoridade fiscal ainda juntou vários arquivos não pagináveis onde registra o que foi pedido na resolução.

Após cientificado da diligência (02/08/2021) o requerente apresentou em 31/08/2021 seu inconformismo através de petição (2ª impugnação) às folhas 145.140 a 145.188 (contendo 163 parágrafos enumerados), que contém o seguinte sumário, itens e subitens:

I – Tempestividade; II – Do teor da Resolução nº 108-001.051 e das intimações fiscais; III – Considerações a respeito das conclusões fiscais; III.1 – Diferença de valores: R\$ 2.655.131.549,71 ou R\$ 2.628.390.744,64; III.2 – Valores correspondentes às rubricas 'Trade Marketing' (Verba de Propaganda Cooperada) e 'PD@Net'; III.3 – Valores correspondentes às rubricas que já foram tributadas – Outros Resultados Operacionais; III.4 – Novos Elementos de Prova: 'Trade Marketing' (Verba de Propaganda Cooperada), 'PD@Net' e Outros Resultados Operacionais; III.5 – Créditos com Depreciação/Amortização; III.6 – Divergência relativa aos créditos com importação; III.7 – Créditos decorrentes da sucessão das empresas Nova Pontocom e Sé Supermercados; III.8 – Nulidade por erro de critério na recomposição da escrituração fiscal de PIS e COFINS para apuração dos créditos tributários; IV – Pedido E, em resumo, esclarece o seguinte:

i) de que foi cientificada, em 07/06/2021 do Termo de Início de Diligência Fiscal com intimação para prestar esclarecimentos, no prazo de 5 dias úteis, quanto (i)

à alegação de duplicidade de lançamento em relação (i.1) às Verbas de Propaganda Cooperada e PD@Net e (i.2) Outros Resultados Operacionais; (ii) aos encargos com depreciação e amortização de bens do imobilizado; e (iii) aos documentos relativos à sucessão da empresa Nova Pontocom. Em 15/06/2021 foi lavrado Termo concedendo prazo complementar de 20 dias para atendimento ao item (ii) acima, bem como intimando a Contribuinte a apresentar, no prazo de 5 dias úteis, memória de cálculo mensal detalhada do ano anterior a 2012 que

comprovasse a origem do crédito sucedido de Nova Pontocom, bem como informar acerca da existência de PER/DCOMP's no período anterior à incorporação; ii) requer que seja acolhida a exoneração da base de cálculo das contribuições em relação às receitas omitidas vinculadas aos acordos comerciais (R\$ 24.740.805,07) proposta por ela sua 1ª impugnação e acatada pela autoridade fiscal na diligência; iii) quanto às duplicidades alegadas em relação a 'Trade Marketing' (Verba de Propaganda Cooperada) e 'PD@Net', classificados nas contas contábeis # 332299 "Verbas de Propaganda Cooperada – VPC" (que totalizam R\$ 208.967.810,13) e #334298 "PD@Net Reversão Custo" (que totalizam R\$ 63.653.301,83) não poderiam ter sido somados aos valores computados na conta contábil #321201 "Compras de Mercadorias Nacionais", todas autuadas com histórico que continha "bonificação", esclarece que apresentou planilha denominada de "Doc_comprobatórios01" em 14/06/2021, destacando por cores da seguinte forma: (i) Valores destacados na cor laranja – valores reclassificados ao final do mês para a conta 332299 "Verbas de Propaganda Cooperada"; (ii) Valores destacados na cor amarela – valores reclassificados ao final do mês para a conta 334298 "PD@Net - Reversão de Custo"; (iii) Valores destacados na cor verde e azul – 321423 "Outros resultados Operacionais".

18. Ainda, a fim de comprovar o alegado, a Contribuinte apresentou nas abas rotuladas com a descrição "Conta #332299_Telas GCA4" (cor laranja), "Conta #334298_Telas GCA4" (cor amarela) e "Conta #321423_Telas GCA4" (cor verde) e "Conta #321423_Rel Multa + FIC" (cor azul), os prints de telas extraídos diretamente do sistema de controle de acordos comerciais junto aos fornecedores, que evidenciam as naturezas dos valores negociados, e, no caso das multas logísticas/comissões FIC (questão a ser abordada em detalhes no tópico seguinte), print do relatório analítico de suporte dos valores individualmente negociados.

iv) esclarece que a fiscalização reafirmou que os históricos com bonificação foram sim oferecidos à tributação, mas não reconheceu a duplicidade explicitada pelo requerente, pois não teve certeza de que foram efetivamente reclassificados para as citadas contas, pois o requerente não conseguiu fazer a composição dos valores reclassificados, e por esse motivo alega inversão do ônus da prova e de que a presunção adotada estava equivocada; v) alega que a autoridade fiscal cometeu dois equívocos: (a) Desconsiderou a declaração e informação contábil apresentada pela Contribuinte na resposta de 24/01/2020 (fls. 1661 a 1681), devidamente comprovada com elementos da escrituração contábil, no sentido de que o valor correto dos acordos comerciais totalizava R\$ 2.628.390.744,64, tendo, injustificadamente, computado nos cálculos do lançamento o montante de R\$ 2.655.131.549,71; e (b) Considerou que os valores dos acordos 'Trade Marketing' (R\$ 208.967.810,13) e 'Pd@Net' (R\$ 63.653.301,83) deveriam ser somados ao montante (equivocado conforme indicado no item (a) precedente) de R\$ 2.655.131.549,71.

e de que:

a Fiscalização não esclareceu a razão de desconsiderar a informação apresentada pela Impugnante, lastreada em sua regular escrituração contábil, que constitui elemento de prova hábil e idônea em favor do contribuinte (art. 923 do RIR/991), e somente poderia ter sido desconsiderada pela autoridade fiscal mediante prova cabal da sua inveracidade (art. 924 do RIR/992).

vi) que a autoridade fiscal manteve a presunção de omissão de receita e a inversão do ônus da prova, e de que na dúvida manteve o lançamento e de que só foi intimada uma única vez, e que o auditor ainda diz que os julgadores da DRJ podem reverter as glosas caso entendam que haja prova inequívoca. Que o lançamento não poder ser realizada por uma interpretação subjetiva do que é prova inequívoca, e os lançamentos contábeis foram válidos para autuar e devem ser válidos para exonerar as duplicidades, e que a autoridade fiscal se escusou do seu ônus de apurar o crédito tributário, e que caberia ao fisco comprovar erro na escrituração contábil, por conta de que os documentos de suporte não mereçam fé, e que estes devem ser individualizados e o vício apontado de forma objetiva. Entende que a autoridade fiscal presumiu os valores que deveriam ser tributados e exigiu do contribuinte a realização de prova inequívoca da duplicidade, mas que cabe a autoridade fiscal provar, e diz que o lançamento não está amparado em provas, impossibilitando o seu exercício do direito de defesa, sendo a atividade do lançamento vinculada, porém entende que a autoridade fiscal se amparou em investidas abusivas ou mal fundamentadas, desprovidas das formalidades necessárias, que entende ser nulo em relação a estas parcelas:

41. Frise-se, novamente, que para o lançamento a D. Fiscalização não apresentou qualquer justificativa ou elemento probatório para concluir que a base correta do lançamento seria o resultado da somatória de R\$ 2.628.390.744,64 com os valores de R\$ 208.967.810,13 (verba de propaganda cooperada), R\$ 63.653.301,83 (Pd@Net) e R\$ 68.558.034,00 (outros resultados operacionais). [...]

42. A partir de uma presunção, sem qualquer elemento de prova a corroborar essa premissa, promoveu o lançamento sobre uma base de cálculo inadequada. Somente depois de ser compelida a analisar os fundamentos apresentados pela Contribuinte em sua Impugnação, a D. Fiscalização se deu conta de que poderia ter cometido um equívoco, porém, como se viu, decidiu não propor qualquer exoneração, pois apesar de os elementos trazidos pela Contribuinte atestarem o alegado na Impugnação, não seriam, segundo sua ótica, “provas inequívocas” para recomendar a anulação do lançamento.

Ora, com a devida vênia, dado exposto, com fundamento nos arts. 923 a 925 do RIR/99, a Contribuinte requer seja cancelada a exigência relativa ao presente item, haja vista que a autoridade fiscalizadora não se desincumbiu do ônus de demonstrar, objetivamente, a inexistência da duplicidade e da tributação.

44. Evidentemente, tal situação implica manifesta afronta ao direito de defesa da Recorrente (Princípios da Ampla Defesa e Contraditório)4!

vii) ainda quanto a duplicidade dos outros resultados operacionais o requerente esclarece que:

54. Para tanto, a Contribuinte apresentou, em sede de Impugnação as evidências que demonstravam que tais valores já haviam sido levados à tributação, tais como (i) os extratos da conta # 321423 “Outros Resultados Operacionais”, no formato Excel (Doc_Comprobatorio04 – Fls. 2927/3016) (ii)

registros contábeis do Livro Diário extraído diretamente do SPED-Contábil, que atestam todos os lançamentos de reclassificação (Doc_Comprobatorios05 – Fls.

3017/3073) e (iii) memórias de cálculo do PIS e da COFINS (fls. 114.484 – arquivos não pagináveis – Memória de Cálculo 3).

55. No tocante ao questionamento a respeito dos R\$ 500.000,00 lançados nos meses de 06, 07 e 09/2016, na conta 321201 “Compra de Mercadorias Nacionais” e posteriormente reclassificados para a conta 321423 “Outros Resultados Operacionais”, em resposta ao Termo expedido em 07/06/2021, protocolada em 14/06/2021, a Contribuinte esclareceu que os valores decorriam de contrapartida do patrocínio realizado pela empresa Nestlé ao evento Maratona Pão de Açúcar.

56. Com base nos documentos fornecidos em sede de diligência, a D.

Fiscalização reconheceu a duplicidade alegada apenas em relação a alguns períodos que, no seu entender, foi possível estabelecer uma conexão de identidade por valor (ou seja, foi reconhecida a duplicidade), tendo sintetizado os valores passíveis de exoneração (aproximadamente R\$ 10,3 milhões ou 15,03% da base lançada) no quadro reproduzido logo após o parágrafo 39 (fl.

145.085) do relatório conclusivo, no qual também apontou os 03 (três) valores de R\$ 500 mil que, na dúvida, deixou para essa C. DRJ a decisão pela exoneração:

[...] 57. Vejam I. Julgadores que a D. Fiscalização reconhece expressamente que os valores constantes na conta 321423 foram de fato tributados:

25- Em análise da memória de cálculo apresentada pela empresa em 24/01/2020 (e-fls. 1.744) podemos confirmar que os valores contabilizados na conta nº 321423 (outros resultados operacionais)

foram, de fato, levados à tributação (aqui, apenas observamos que os créditos registrados e apropriados pela empresa fizeram com que a empresa não declarasse nem pagasse Pis e Cofins No entanto, mesmo diante desta constatação, a D. Fiscalização afirma ser necessário “compor a totalidade dos valores reclassificados para a conta nº 321423 como sendo originados na conta nº 321201 com histórico bonificação” (fls. 145.072).

59. Ora, a mera constatação pela D. Fiscalização da necessidade de cancelamento de parte do lançamento (15,03% do montante relacionado a esse item) por si só já demonstra a veracidade das alegações da Contribuinte.

Faz cair por terra a presunção que a D. Fiscalização adotou no lançamento tributário, sem tê-la justificado. Além disso os documentos contábeis e fiscais juntados aos autos comprovam a referida reclassificação.

60. Dado o reconhecimento pela própria fiscalização da existência de duplicidade de cobrança, resta evidente, portanto, a necessidade de reconhecimento da nulidade do lançamento. Não se pode subverter a lógica do lançamento tributário, especialmente quando se está diante de presunção.

Deve-se ter em consideração que o que se presume é a eventual omissão de receita e não o fato (fato indiciário) que conduz à aplicação do recurso da presunção. [...]

61. Para finalizar, sem prejuízo das alegações e comprovações já demonstradas no curso do procedimento de fiscalização e desse processo administrativo, as quais entende serem mais do que suficientes para o reconhecimento da nulidade do lançamento, a Contribuinte acosta aos autos um conjunto complementar de elementos probatórios consubstanciados em composição, demonstrada no formato de planilha Excel, de registros contábeis que atestam a correlação entre lançamentos efetuados a crédito na conta # 321201 “Compra de Mercadorias Nacionais” sob o histórico “bonificação” e que, portanto, constitui base dos Autos de Infração, e os lançamentos de reclassificação efetuados a débito dessa mesma conta, em contrapartida das contas # 332299 “Verbas de Propaganda Cooperada” e 334298 “PD@Net - Reversão de Custo” (Doc_Comprobatorios01 – Planilha denominada “Conciliação Contas_VPC_PD@Net”) e # 321423 “Outros Resultados Operacionais” (Doc_Comprobatorios01 – Planilha denominada “Conciliação Conta_Outros Receitas Operacionais”), a fim de ratificar, complementarmente, a alegação de duplicidade.

62. Para facilitar, a Contribuinte manteve a mesma estrutura e identidade visual dos elementos apresentados na resposta de 14/06/2021, fazendo, unicamente, a segregação dos elementos probatórios relacionados com a matéria de verba de propaganda cooperada e PD@Net em uma planilha Excel (Doc_Comprobatorios01 – Planilha denominada “Conciliação Contas_VPC_PD@Net”) distinta da planilha Excel elaborada para a apresentação dos elementos probatórios relacionados com a matéria outros resultados operacionais (Doc_Comprobatorios01 – Planilha denominada “Conciliação Conta_Outros Receitas Operacionais”).

63. Na planilha Excel (“Conciliação Contas_VPC_PD@Net”) constam os extratos do livro razão das contas # 332299 (aba “Conta #332299”) e # 334298 (“Conta #334398”) e planilhas auxiliares nas abas intituladas “Conta #321201_Registros PD@Net”, “Conta #334398_Telas GCA4”, “Conta #321201_Registros VPC” e “Conta #332299_Telas GCA4”.

64. Já na planilha Excel (“Conciliação Conta_Outros Receitas Operacionais”), na aba intitulada “Conta #321423”, consta o extrato do livro razão da referida conta, com o agrupamento dos seus registros por natureza e por cor. Por exemplo, para o grupamento denominado ‘Parcela FIC’, destacado na cor azul, são apresentadas

planilhas auxiliares nas abas intituladas “Conta #321423_Parcela FIC” e “Conta #321423_FIC Telas GCA4”.

65. Na aba “Conta #321423_Parcela FIC” é demonstrada a correlação dos lançamentos a crédito da conta # 321201, sob o histórico “bonificação”, com os lançamentos a débito na mesma conta, para reclassificação das quantias para a conta #321423. Na aba “Conta #321423_FIC Telas GCA4” são apresentadas telas do sistema de controle dos acordos comerciais com fornecedores, que atestam a natureza dos valores.

viii) quanto aos créditos de depreciação/amortização:

69. Ao longo do procedimento fiscalizatório, bem como nas próprias razões impugnatórias, a Contribuinte procurou demonstrar à D. Fiscalização a imensidade de informações que envolvem o presente tema, ressaltando, inclusive, que possui registro de bens em seu ativo imobilizado que foram adquiridos há mais de duas décadas (alguns datam de 1971).

70. Para tanto, apresentou um quadro estatístico com a fotografia da posição patrimonial existente em 2016, que dava uma dimensão quantitativa do volume da base de dados, com nada menos que um milhão e oitocentos mil itens registrados no ativo imobilizado (com correspondência em aproximadamente 1.267.941 notas fiscais):

ix) alega que não houve recusa de sua parte em apresentar documentos, mas sim uma dificuldade, e o requerente “sugeriu” a autoridade fiscal que elaborasse sua própria amostragem e teria insistido na sua totalidade. Informa que teve um trabalho hercúleo, e trouxe uma amostragem de aproximadamente 227 mil itens, milhares de notas fiscais e que foram validadas e serviram para comprovar parcela dos créditos, juntou os documentos nos autos fls. 141.576 a 144.940, citou a IN 457/2004 e de que foi desarrazoada a exigência, intimação, e de que não há obrigatoriedade de manutenção e apresentação de documentos fiscais, mas apenas manutenção de registros contábeis ou planilhas que permitam a comprovação dos créditos, de que foram realizados inúmeros inventários por empresas especializadas com relatórios conclusivos, juntados nos Doc_Comprobatórios57 a 68 (139.175 a 140.516), 79 a 83 (141.562 a 141.571); x) quanto à glosa de créditos relacionadas à importação, alega que não se identificou as glosas, o que teria inviabilizado sua defesa, de que a fiscalização PROCESSO 16327.721407/2020-83 ACÓRDÃO 108-027.615 – 23ª TURMA DE JULGAMENTO/DRJ08 64 presumiu que o requerente teria se apropriado de créditos de adicional de 1% da Cofins, que diz não haver provas nos autos disso, e de que não se apropriou; xi) no caso dos créditos de sucessão alega que apenas com a diligência a autoridade fiscal procedeu a análise detalhada da origem dos créditos, solicitando documentos adicionais que comprovassem sua natureza e origem. Alega que no Dacon de 12/2011 é possível averiguar o saldo credor, discute os cálculos e suas demonstrações, EFDs, pedido de compensação do 1º trimestre de 2012, e de que não houve sucessão de créditos da Nova Pontocom

de períodos anteriores a 2012, e de que os créditos foram gerados pela descontinuidade da sucedida; xii) informa não concordar com a afirmação da autoridade fiscal constante do item 77 do TVF. Diz também que na EFD de janeiro de 2012 é possível verificar a existência de saldos credores de períodos anteriores e de que as operações da Nova Pontocom forma descontinuadas no início do 2º semestre de 2014 e naturalmente as informações nas EFDs também tiveram esses reflexos.

xiii) alega que os itens abaixo (Nova Pontocom) geram creditamento tendo em vista o novo conceito de insumo emitido pelo STJ:

xiv) tratou dos cenários trazidos pela autoridade fiscal para os créditos, caso viessem a serem aceitos pela DRJ (Cenário 2, com a exclusão de itens que não gerariam creditamento, porém a autoridade fiscal se definiu pela manutenção total da sua glosa – cenário 1), vide informação fiscal (item 107 do TVF – e arquivo juntado à folha 145.130), bem como trouxe seus próprios cálculos (item 137, 140 e 141 da 2ª impugnação):

Autoridade fiscal:

Requerente acrescentou:

137. Para os créditos decorrentes de alíquota diferenciada, a D. Fiscalização não faz nenhum comentário ou cenário, o que induz à percepção de que ele reconheceu o crédito:

138. Não há dúvida de que, considerando os dois cenários apresentados, o segundo cenário é o que deve prevalecer.

139. Ocorre, contudo, que a D. Fiscalização, equivocadamente, deduziu 100% dos créditos glosados no contexto do procedimento de diligência da base de créditos sucedida pela Contribuinte, em vez de descontar os créditos glosados da base de créditos originários da sucedida Nova Pontocom para, posteriormente, comparar o saldo remanescente com o valor que foi sucedido pela Companhia.

140. Caso tivesse procedido com tal metodologia, mesmo assumindo, por hipótese, que a glosa dos créditos procedida no contexto do procedimento de diligência teria alguma procedência, ter-se-ia os seguintes valores:

141. Nos demonstrativos juntados à presente manifestação, elaborados no formato de planilha Excel, a Contribuinte apresenta diferentes cenários para instrução da análise de C. DRJ, e conforto para a tomada de decisão:

a) “NPC Recomposição (c Sd Credor)”: base que demonstra se Nova Pontocom ficou com débito em aberto em virtude da sucessão dos créditos de PIS e COFINS pela Contribuinte.

Com a sucessão dos créditos há um débito em Nova Pontocom de: R\$ 7.652.086,79 (PIS) e R\$ 34.556.357,01 (COFINS).

b) “NPC Recomposição (s Sd Credor)”: base que demonstra se Nova Pontocom gera saldo credor de PIS e COFINS se neutralizado o efeito do saldo inicial do crédito de exercícios anteriores.

Com a exclusão do saldo inicial há um crédito em Nova Pontocom de: R\$ 22.749.292,13 (PIS) e R\$ 100.941.198,95 (COFINS).

c) “Cálculo do Saldo Credor da Nova Pontocom”: base do fiscal que demonstra o efeito da exclusão do saldo inicial do crédito de exercícios anteriores e da glosa dos créditos.

Com a exclusão do saldo inicial e glosa dos créditos há um crédito em Nova Pontocom de (alíquota básica + diferenciada): R\$ 11.852.417,31 (PIS) e R\$ 51.789.857,34 (COFINS).

142. Diante do exposto, tanto em razão da inovação no lançamento com inclusão de novos fundamentos e acusações para justificar a autuação, quanto em decorrência das razões acima explicitadas, deve ser julgada procedente a Impugnação e cancelada a exigência relativa ao item de sucessão de créditos da Nova Pontocom ou, ao menos, reduzido proporcionalmente conforme valores efetivamente apropriados, limitado à proporção da sucessão.

xv) alega que a manifestação da autoridade fiscal em sede de diligência apenas corrobora com sua manifestação de inconformidade quanto a inobservância do critério temporal e quantitativo da hipótese de incidência das contribuições, e seguiu os mesmos ditames de sua 1ª impugnação:

149. Isso porque, ao efetuar a glosa dos créditos das contribuições somente no mês do seu aproveitamento/compensação, sob o fundamento de que não haveria direito aos referidos créditos, a D. Fiscalização acaba por considerar, a contrario sensu, que o registro de tais créditos em meses anteriores foi válido.

150. Em outras palavras, o crédito fora considerado “válido” no mês de sua apropriação/registro, mas “inválido” somente no período em que efetivamente realizada a compensação. Ora, assumindo a inexistência de direito sobre tais créditos, tal como alegado pela D. Fiscalização, fato é que, sob esta premissa, eles jamais existiram e, portanto, sequer poderiam ter sido registrados/apropriados. E é por esta questão lógica que, ao proceder com a glosa dos referidos créditos, a D. Fiscalização deveria ter considerado o mês do seu registro/apropriação (e não de sua compensação).

xvi) reprisa as alegações da manifestação de inconformidade quanto a alegadas distorções:

158. Primeiro porque, não pode a D. Fiscalização adotar premissa que contraria os critérios da hipótese de incidência das contribuições sociais sob o pretexto de que a Contribuinte registrou os créditos em período diverso em que gerados. Eventual erro incorrido pela Contribuinte no registro de tais créditos não convalida o erro incorrido no lançamento aqui tratado.

159. Não se está, aqui, buscando valer-se de sua própria torpeza. Pelo contrário. Na medida em que a D. Fiscalização não concorda com o critério adotado pela Contribuinte de apropriação de crédito extemporâneo (alega que os créditos deveriam ser lançados na competência de sua geração), para coerência técnica em sua argumentação, caberia a ela, então, proceder com as glosas nos períodos (competência) em que os créditos foram lançamentos na escrituração fiscal.

160. Na realidade, ainda que a Contribuinte tenha registrado tais créditos em 2016, quando supostamente deveria tê-lo feito em 2012, 2013 e 2014, tal como alegado pela D. Fiscalização, fato é que o procedimento fiscalizatório estava restrito ao anocalendarário de 2016 não podendo alcançar fatos anteriores ou posteriores, sem a devida ampliação formal e expressa do seu objeto. Além disso, tais períodos estariam alcançados pela decadência, impossibilitando a glosa dos créditos e eventual lançamento a eles referentes.

161. Nesse sentido, a D. Fiscalização deveria ter (a) promovido a glosa dos créditos de PIS e COFINS que alegou estarem sem comprovação, nas competências em que efetivamente lançados na escrituração fiscal (EFD-Contribuições) pela Contribuinte, (b)

mensurado e lançado, nessas mesmas competências, as eventuais diferenças de recolhimento de tributos, e, por fim, (c) mensurado e lançado, nas competências subsequentes em que constatada a compensação indevida de créditos de períodos anteriores, as diferenças reflexas de recolhimento de tributos.

162. Resta evidente, portanto, a nulidade do auto de infração em razão da clara inobservância dos critérios temporal e quantitativo da hipótese de incidência das contribuições sociais.

IV – Pedido 163. Diante de todo o exposto, é a presente para reiterar os termos de sua impugnação e, conseqüentemente, dar provimento à impugnação e julgar improcedente o lançamento.

Esclareço ainda que o contribuinte apresentou e efetuou diversas juntadas com numeração de documentos que se repetem nos autos deste processo, portanto existem nomes de documentos repetidos, mas com conteúdo distinto, ex. “Documentos Comprobatórios - Outros -

Doc_Comprobatórios32”, juntado às fls. 16.399 e 118.338, e há repetição com conteúdo igual.

A Impugnação foi julgada procedente em parte, tendo sido proferido o Acórdão, assim ementado:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins Período de apuração: 01/01/2016 a 31/12/2016 APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS. CONCEITO DE INSUMOS.

Para efeito da apuração de créditos na sistemática de apuração não cumulativa, o termo insumo, prescrito no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, deve ser

interpretado como todos aqueles bens ou serviços aferidos pelos critérios da essencialidade e relevância, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item — bem ou serviço — para o processo produtivo. Não sendo o caso de atividade produtiva relacionada a bens e serviços, não há que se ampliar o conceito de insumo para atividades meramente comerciais.

RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA. LIQUIDEZ E CERTEZA.

Apenas os créditos líquidos e certos da Cofins são passíveis de ressarcimento/compensação tributária, conforme artigo 170 do Código Tributário Nacional, nos limites do pedido (PER/DComp).

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. APROVEITAMENTO.

A apropriação extemporânea de bases de cálculos de créditos exige a comprovação inequívoca do direito creditório que deve ser líquido e certo e, em contrapartida, a retificação das declarações a que a pessoa jurídica se encontra obrigada referentes a cada um dos meses em que haja modificação na apuração da Contribuição, ou a sua demonstração inequívoca por outro meio que substitua por completo as referidas declarações, e o seu aproveitamento se dá apenas pelo seu saldo em período futuro, e não pela utilização de suas bases de cálculo em períodos futuros sujeitos a rateios distintos do período originário.

CRÉDITOS DE SUCEDIDAS. APROVEITAMENTO.

Um evento sucessório de cisão traz consigo o direito aos saldos de créditos nos percentuais, tipos e montantes exatos e constantes do balanço levantado para tal fim, e do acordo entre as partes. Além disso, a comprovação de tais saldos ocorre da mesma forma e nos mesmos moldes dos próprios créditos da sucessora.

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. FRETE. POSSIBILIDADE.

Somente dão direito a crédito no regime de incidência não-cumulativa os gastos com frete na operação de venda suportados pelo vendedor, aqueles que compõem o custo de bem adquirido que também gere crédito e os relativos à movimentação interna de matéria-prima e produtos em elaboração. Não sendo o caso dos fretes glosados mantém-se o lançamento.

ACORDOS COMERCIAIS. BÔNUS, DESCONTOS E OUTRAS FORMAS DE RECEITAS CONDICIONAIS. TRIBUTAÇÃO.

Para fins de apuração da Cofins, as receitas decorrentes do recebimento de bônus, descontos e outras formas de benefícios, recebidas dos fornecedores e condicionadas a eventos e fatos futuros sujeitam-se ao regime da não cumulatividade da pessoa jurídica beneficiária e compreendem a base de cálculo da Cofins. Também não se enquadram como receitas financeiras.

EXCLUSÃO. ICMS. BASE DE CÁLCULO. DESTACADO NA NOTA FISCAL.

O ICMS não está incluído no custo do produto, por isso não compõe o preço da mercadoria, e por conseguinte não compõe a definição de faturamento / receita bruta. Ou seja, numa aquisição o ICMS não faz parte do custo e não compõe o preço da mercadoria. Já numa venda, por conseguinte, o ICMS a ser excluído é o destacado na nota fiscal, nos termos decidido pelo STF no RE nº 574.706/PR e em seus embargos.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep Período de apuração: 01/01/2016 a 31/12/2016 LEGISLAÇÃO CORRELATA. CONEXÃO.

A correlação entre as normas que regem as contribuições, autoriza a aplicação das mesmas conclusões referentes ao lançamento da Cofins para a Contribuição para o PIS/Pasep (Lei nº 10.637/2002).

Assunto: Processo Administrativo Fiscal Período de apuração: 01/01/2016 a 31/12/2016 NULIDADE. IMPROCEDÊNCIA.

Não procedem as arguições de nulidade quando não se vislumbra nos autos quaisquer das hipóteses previstas no art. 59 do PAF.

COMPROVAÇÃO. ÔNUS DA PROVA. PRECLUSÃO. CONTRIBUINTE

Cabe à contribuinte demonstrar e comprovar suas alegações e a existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo da pretensão tributária. A apresentação de provas deve ser feita na impugnação/manifestação, precluindo o direito do sujeito passivo de fazê-lo em outro momento processual, exceto nos casos previstos pelo no art. 16 do Decreto nº 70.235/1972.

Assunto: Normas de Administração Tributária Período de apuração: 01/01/2016 a 31/12/2016 NORMA TRIBUTÁRIA. INCONSTITUCIONALIDADE e ILEGALIDADE.

INCOMPETÊNCIA DO JULGADOR ADMINISTRATIVO.

Não compete ao julgador administrativo analisar questões relativas à constitucionalidade e legalidade de norma tributária.

MULTA. NÃO CONFISCO.

A vedação ao confisco pela Constituição Federal é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicar a penalidade de multa nos moldes da legislação em vigor.

Impugnação Procedente em Parte Crédito Tributário Mantido em Parte.

A referida decisão foi objeto de Recurso Voluntário, no qual a Recorrente alega, em síntese:

I – TEMPESTIVIDADE	6
II – FATOS	6
II.1 – Objeto dos autos e o acórdão recorrido	6
II.2 – Atividade comercial desenvolvida pela Recorrente	9
III – DIREITO: DAS RAZÕES PARA REFORMA DO ACÓRDÃO RECORRIDO	14
III.1 – Nulidades – Mudança no critério jurídico e “aperfeiçoamento” do lançamento 14	
III.1.1 - Erro de critério na recomposição da escrituração fiscal de PIS e COFINS para apuração dos créditos tributários	16
III.1.2 – Duplicidades de exigências vinculadas às receitas supostamente omitidas: Valores correspondentes as rubricas ‘Trade Marketing’ (Verba de Propaganda Cooperada), ‘PD@Net’ e ‘Outros Resultados Operacionais’	21
III.1.3 – Nulidades do lançamento – Conclusões	30
III.2 – PIS e COFINS sobre “acordos comerciais”	34
III.2.1 – Da sistemática de creditamento do PIS e COFINS no regime não-cumulativo	35
III.2.2 - Não incidência de PIS e COFINS sobre os descontos concedidos.....	37
III.3 – Exclusão do ICMS e do ISS da base de cálculo do PIS e da Cofins	55
III.4 – Glosa de créditos apropriados	56
III.4.1 – Taxas de Administração de Cartões	61
III.4.2 – Serviços de Limpeza	65
III.4.3 – Fretes em operações de venda	69
III.4.4 – Créditos de sucedidas.....	75
III.4.4.1 – Créditos da Nova Pontocom – comprovação do direito ao crédito ...	76
III.4.4.2 – Créditos da Sé Supermercados – serviço de limpeza	86
III.4.5 – Depreciação e amortização de bens do ativo imobilizado	87
III.4.6 – Créditos sobre ICMS-ST	93
III.4.7 – Créditos sobre despesas financeiras	97
III.4.8 – Créditos de Importação.....	100
III.4.9 – Aluguéis pagos a pessoas físicas	101
III.5 – Multa por erro de preenchimento de EFD-Contribuições	102
III.5.1 – Inaplicabilidade da multa isolada quanto às supostas incorreções não retificadas	105

III.5.1.1 – Consolidação de Informações de CST com Códigos genéricos: nulidade do lançamento, tratamento tributário adequado das operações sujeitas à alíquota zero e ausência de prejuízo ao erário.....	105
III.5.1.1.1 – Nulidade do lançamento quanto à multa relativa às divergências de CST – desrespeito ao procedimento aplicável	105
III.5.1.1.2 – Informações relativas ao CST constantes de outros blocos da própria EFD – divergência apenas no “sub-totalizador”, sem qualquer repercussão no cumprimento da obrigação tributária nem no recolhimento do imposto	110
III.5.1.2 – Créditos extemporâneos: ausência de aproveitamento de créditos reconhecidos contabilmente	115
III.5.1.3 – Desproporcionalidade, irrazoabilidade e confiscatoriedade da multa perpetrada.....	116
III.5.2 – Inaplicabilidade da multa isolada quanto às incorreções já retificadas	117
IV - PEDIDO.....	120

Por fim, a PGFN apresentou Memorial, com contrarrazões anexas, relacionadas a outro processo administrativo, qual seja, o Processo nº 16327.720992/2021-85.

**ANEXO – CONTRARRAZÕES APRESENTADAS NO PROCESSO
ADMINISTRATIVO N. 16327.720992/2021-85**

Sumário

I – HISTÓRICO DO PROCESSO	3
II – PRELIMINARES.....	15
II.1 – Arguição de erro na apuração	15
II.2 – Arguição de deficiência na análise dos bens apresentados na diligência	17
II.3 – Ausência de definitividade do lançamento sobre despesas financeiras	22
II.4 – Da suposta mudança de critério jurídico	22
III – DO LANÇAMENTO	28
IV – DO MÉRITO	30
IV.1 – PIS e COFINS sobre descontos condicionados (“Acordos Comerciais”).....	30
IV.2 – Exclusão do ISS da base de cálculo do PIS e COFINS	41
IV.3 – Exclusão do ICMS-ST – contribuinte sem ação própria	42
IV.4 – Conceito de insumo.....	49
IV.5 – Insumos na atividade de revenda	56
IV.6 – Fretes internos (produtos acabados, entre estabelecimentos).....	60
IV.7 – Taxas de administração de cartões	63
IV.8 – Depreciação e amortização de bens do ativo imobilizado	67
IV.9 – Créditos extemporâneos	73
IV.10 – Serviços de limpeza	79
IV.11 – IPI - importação.....	80
IV.12 – IPTU e Condomínio.....	82
IV.13 – Uniformes.....	85
IV.14 – Despesas aduaneiras	89
IV.15 – Multa por erro de preenchimento de EFD-Contribuições	92
V – DO PEDIDO.....	95

Por fim, consta dos autos petição apresentada pela recorrente, noticiando fatos supervenientes à interposição do Recurso Voluntário, com a juntada das cópias dos seguintes documentos:

a) Processo Administrativo Fiscal nº 16327.720992/2021-85 (períodos de 2017) – Relatório Fiscal que fundamentou o Auto de Infração (Anexo 01).

b) Processo Administrativo Fiscal nº 15746.720451/2023-15 (períodos de 2018):

- Relatório Fiscal que fundamentou o Auto de Infração (Anexo 02).

- Termo de Constatação Fiscal em cumprimento à Resolução nº 108-002.531, de 30 de outubro de 2023, emitida pela 31ª Turma da DRJ/08 – Resultado de Diligência (Anexo 03).

II – Divergência de critério 1 – Rateio proporcional dos créditos em relação à atividade de produção (padaria, lanchonete/restaurante, rotisseria, açougue e peixaria)

III – Divergência de critério 2 – Prova em relação à reclassificação de bonificações e da duplicidade da autuação

IV – Divergência de critério 3 – Créditos sobre depreciações, integralmente glosados em 2016 e parcialmente reconhecidos no processo relativo a 2018 (inclusive sobre os mesmos bens)

Diante de tais inconsistências, além de todas as outras razões constantes do Recurso Voluntário, deve ser reconhecida a nulidade do lançamento ou, subsidiariamente, deve ser determinada a realização de nova diligência, para que sejam adotados critérios semelhantes àqueles aplicados nos processos administrativos nº 16327.720992/2021-85 (períodos de 2017) e nº 15746.720451/2023-15 (períodos de 2018).

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheira **Onízia de Miranda Aguiar Pignataro**, Relatora.

DO RECURSO DE OFÍCIO

Verifica-se que o órgão julgador a quo julgou procedente em parte a impugnação, para alterar o valor do crédito tributário originalmente lançado, mantendo em parte o crédito tributário lançado e exonerando os valores abaixo discriminados.

Para a correção, a DRJ ajustou os lançamentos de acordo com as reversões contidas neste voto, e após compará-las com os valores dos Autos de Infração, e em havendo excesso em determinado mês efetuar sua correção (reversão). Tais cálculos (apenas do principal, independentemente da multa de ofício aplicada) geraram o seguinte arquivo e planilhas /abas:

Arquivo: “CÁLCULO DRJ x AI PIS E COFINS - GPA.xlsx”

Contendo 6 abas a saber:

Abas:	1	2	3	4	5	6	7
	PIS e Cofins DRJ x AI	PIS e Cofins AI	Cofins DRJ mantido e exonerado	Cofins AI lançado	PIS DRJ mantido e exonerado	PIS AI lançado	Cálculos da multa AI e DRJ

Crédito tributário da Cofins corrigido por este voto, aba 1:

DRJ	Auto de Infração	DRJ	DRJ
A = TOTAL QUE DEVERIA TER SIDO O LANÇAMENTO (Acórdão)	B = TOTAL DO LANÇAMENTO (valores negativos desconsiderados = 0,00)	C = TOTAL MANTIDO(Acórdão) DO LANÇAMENTO (A ou B, dos dois o menor)	D = TOTAL EXONERADO (Acórdão) DO LANÇAMENTO (B - C)
41.345.609,39	-104.038.823,23	0,00	0,00
32.865.382,85	-59.484.290,56	0,00	0,00
48.299.559,78	13.247.131,80	13.247.131,80	0,00
37.727.073,32	55.559.368,66	37.727.073,32	17.832.295,34
49.657.602,81	77.671.282,90	49.657.602,81	28.013.680,09
43.792.301,51	-4.399.856,66	0,00	0,00
47.135.674,90	66.509.474,92	47.135.674,90	19.373.800,02
41.958.046,67	59.958.247,97	41.958.046,67	18.000.204,30
39.536.439,95	52.367.874,55	39.536.439,95	12.831.434,60
42.895.339,60	60.198.676,00	42.895.339,60	17.303.336,39
40.507.718,20	51.911.438,40	40.507.718,20	11.403.720,20
73.904.713,58	115.328.106,03	73.904.713,58	41.423.392,45
539.625.462,57	552.751.601,23	386.569.740,83	166.181.860,39

Crédito tributário do PIS corrigido por este voto, aba 1:

DRJ	Auto de Infração	DRJ	DRJ
A = TOTAL QUE DEVERIA TER SIDO O LANÇAMENTO (Acórdão)	B = TOTAL DO LANÇAMENTO (valores negativos desconsiderados = 0,00)	C = TOTAL MANTIDO(Acórdão) DO LANÇAMENTO (A ou B, dos dois o menor)	D = TOTAL EXONERADO (Acórdão) DO LANÇAMENTO (B - C)
8.946.699,23	-24.026.908,37	0,00	0,00
7.130.756,79	-14.272.530,93	0,00	0,00
10.481.853,73	1.607.628,30	1.607.628,30	0,00
8.157.605,74	12.079.858,36	8.157.605,74	3.922.252,62
10.757.032,24	16.923.528,93	10.757.032,24	6.166.496,69
9.476.395,59	-329.555,14	0,00	0,00
10.215.017,89	15.145.148,07	10.215.017,89	4.930.130,18
9.052.042,31	13.001.634,95	9.052.042,31	3.949.592,64
8.558.629,22	11.421.406,39	8.558.629,22	2.862.777,17
9.280.622,21	13.143.585,09	9.280.622,21	3.862.962,89
8.765.442,27	11.303.143,42	8.765.442,27	2.537.701,15
15.942.254,10	24.975.668,82	15.942.254,10	9.033.414,72
116.764.351,32	119.601.602,34	82.336.274,27	37.265.328,07

As correções efetuadas por conta deste voto estão nos itens destacados na cor ocre das tabelas abaixo e na exclusão de dois itens do lançamento (exclusão total dos valores lançados no item “Insuficiência de recolhimento”, e exclusão parcial dos valores do item “Aproveitamento de Crédito em favor do contribuinte”), e constante do arquivo que será anexado aos autos e integrante deste voto denominado de “CÁLCULO DRJ x AI PIS E COFINS - GPA.xlsx”, aba “PIS e Cofins DRJ x AI”, aba 1:

planilha/arquivo => CÁLCULO DRJ x AI PIS E COFINS

B	C	D	E	F	G	H	I	J	K	L	M
COFINS											
Omissão de receitas: Bases de cálculo e contribuição devida											
Mês	Compra de mercadorias nacionais - conta contábil nº 321201 - receita com acordos não tributados (condicionais) já corrigidos pelo redução de R\$ 26.740.805,07	Omissão com multa de 75%			Omissão sem multa	Omissão sem multa	Contribuição devida	Créditos indevidos			
		Tributado em duplicidade na conta nº 321201 que havia sido tributado pelo contribuinte na conta 321423 (outros resultados operacionais)	Verbas de Propaganda Cooperada - conta contábil nº 332299	PDAnet reversão custo - conta contábil nº 334298	ICMS na BC do PIS/COFINS	IS na BC do PIS/COFINS	Cofins omissão (Soma colunas C a G x 7,6%)	Glosa de Aluguel pago a Pessoa Física (Alugueis de Prédios - M105 e M505)	Glosa de Frete Interno CD (F100 e M105 M505 Armazenagem de Mercadoria e Frete na Operação de Venda)	Glosa de Frete Interno CD - LOJA (F100 e M105 M505 Armazenagem de Mercadoria e Frete na Operação de Venda)	Máquinas e Bens Incorporados ao ativo imobilizado - Depreciação e Amortização (M105 M505)
jan16	158.912.445,05	-	12.387.928,59	8.133.483,40	-	-	13.636.971,68	0,00	48.396,58	1.665.173,17	1.060.806,33
fev16	163.147.696,16	-	10.343.962,39	5.301.026,48	-	-	13.588.243,99	0,00	44.244,26	1.464.293,21	1.122.346,78
mar16	174.485.151,07	-	13.718.834,99	4.806.558,23	-	-	14.668.801,43	0,00	63.489,71	1.696.027,23	1.037.915,41
abr16	172.200.416,27	-327.899,72	8.250.958,85	6.153.126,50	-	-	14.157.021,74	0,00	61.115,13	1.588.184,81	1.144.777,36
mai16	174.983.963,10	-583.254,03	16.476.975,89	4.285.215,98	-	-	14.832.380,47	0,00	85.012,29	1.814.236,41	1.141.066,68
jun16	216.554.760,32	-687.085,59	12.542.912,62	4.600.508,04	-	-	17.708.843,25	0,00	73.309,17	1.728.218,25	1.135.689,52
jul16	194.624.192,43	-671.776,52	17.087.137,15	4.892.990,50	-	-	16.410.873,31	0,00	73.357,93	1.773.562,96	1.092.476,63
ago16	211.892.425,93	-1.401.074,00	22.636.921,22	5.088.720,29	-	-	18.104.491,50	0,00	123.154,25	1.823.916,77	1.117.510,79
set16	257.289.442,90	-1.984.344,00	23.658.922,38	4.518.807,08	-	-	21.544.694,96	0,00	93.866,11	1.741.545,07	1.116.040,40
out16	238.036.840,05	-4.648.967,74	22.577.194,00	5.944.706,78	-	-	19.905.142,75	0,00	107.163,06	1.873.828,74	1.110.953,31
nov16	308.132.859,73	-	26.502.528,70	5.671.189,64	0,00	-	25.863.299,93	0,00	136.603,87	2.261.567,73	1.189.556,98
dez16	358.130.551,03	-	22.783.533,35	4.256.888,91	0,00	1.051.733,14	29.352.933,29	0,00	118.967,81	2.260.062,15	1.542.201,89
TOTAIS =>	2.628.390.744,64	-10.304.401,60	208.967.810,13	63.663.301,83	-	1.051.733,14	219.173.696,30	-	1.028.673,37	21.599.733,00	13.230.469,46
PIS											
Omissão de receitas: Bases de cálculo e contribuição devida											
Mês	Compra de mercadorias nacionais - conta contábil nº 321201 - receita com acordos não tributados (condicionais) já corrigidos pelo redução de R\$ 26.740.805,07	Omissão com multa de 75%			Omissão sem multa	Omissão sem multa	Contribuição devida	Créditos indevidos			
		Tributado em duplicidade na conta nº 321201 que havia sido tributado pelo contribuinte na conta 321423 (outros resultados operacionais)	Verbas de Propaganda Cooperada - conta contábil nº 332299	PDAnet reversão custo - conta contábil nº 334298	ICMS na BC do PIS/COFINS	IS na BC do PIS/COFINS	Cofins omissão (Soma colunas C a G x 1,65%)	Glosa de Aluguel pago a Pessoa Física (Alugueis de Prédios - M105 e M505)	Glosa de Frete Interno CD (F100 e M105 M505 Armazenagem de Mercadoria e Frete na Operação de Venda)	Glosa de Frete Interno CD - LOJA (F100 e M105 M505 Armazenagem de Mercadoria e Frete na Operação de Venda)	Máquinas e Bens Incorporados ao ativo imobilizado - Depreciação e Amortização (M105 M505)
jan16	158.912.445,05	-	12.387.928,59	8.133.483,40	-	-	2.960.658,32	0,00	10.507,15	361.517,86	230.306,64
fev16	163.147.696,16	-	10.343.962,39	5.301.026,48	-	-	2.950.079,29	0,00	9.605,66	317.905,78	243.667,39
mar16	174.485.151,07	-	13.718.834,99	4.806.558,23	-	-	3.184.873,99	0,00	13.783,95	348.676,96	225.336,90
abr16	172.200.416,27	-327.899,72	8.250.958,85	6.153.126,50	-	-	3.073.563,93	0,00	13.266,42	344.786,94	248.537,19
mai16	174.983.963,10	-583.254,03	16.476.975,89	4.285.215,98	-	-	3.220.187,07	0,00	18.456,62	393.680,27	247.731,58
jun16	216.554.760,32	-687.085,59	12.542.912,62	4.600.508,04	-	-	3.844.683,07	0,00	15.915,81	375.205,20	246.590,23
jul16	194.624.192,43	-671.776,52	17.087.137,15	4.892.990,50	-	-	3.562.886,97	0,00	15.926,39	385.049,66	237.182,47
ago16	211.892.425,93	-1.401.074,00	22.636.921,22	5.088.720,29	-	-	3.930.580,39	0,00	26.737,44	365.786,54	242.817,48
set16	257.289.442,90	-1.984.344,00	23.658.922,38	4.518.807,08	-	-	4.677.466,67	0,00	20.377,52	378.098,60	242.998,96
out16	238.036.840,05	-4.648.967,74	22.577.194,00	5.944.706,78	-	-	4.321.511,26	0,00	23.265,66	408.839,36	241.193,81
nov16	308.132.859,73	-	26.502.528,70	5.671.189,64	0,00	-	5.615.058,54	0,00	28.657,42	489.988,26	240.673,55
dez16	358.130.551,03	-	22.783.533,35	4.256.888,91	0,00	1.051.733,14	6.372.676,31	0,00	25.626,36	489.658,36	228.287,34
TOTAIS =>	2.628.390.744,64	-10.304.401,60	208.967.810,13	63.663.301,83	-	1.051.733,14	47.714.026,60	-	223.330,40	4.689.415,85	2.872.494,65

Pls e Cofins DRJ x AI

As duas tabelas acima se referem aos ajustes efetuados pelo voto sobre as duas tabelas constantes do lançamento realizado pela autoridade fiscal cujo arquivo é o denominado "CÁLCULO DRJ x AI PIS E COFINS - GPA.xlsx", aba 1:

X	Y	Z	AA	AB	AC	AD	AE	AF	AG
Insuficiência de recolhimento				Aproveitamento de Crédito em favor do contribuinte					
Insuficiência de recolhimento (Sucessão da Nova Ponto Com)	Insuficiência de recolhimento (Sucessão da S& Supermercados)	Insuficiência de recolhimento (Serviços de Limpeza)	Insuficiência de recolhimento (ICMS-ST)	TOTAIS	Aproveitamento Crédito (Sucessão Nova PontoCom)	Aproveitamento Crédito (Sucessão da S& Supermercados)	Aproveitamento Crédito (serviços de limpeza)	Aproveitamento Crédito (ICMS-ST)	Aproveitamento Crédito de Importação
				41.345.609,39					
				32.865.362,85					
				48.299.559,78					
				37.727.073,32					
				49.657.602,81					
				44.132.690,08					-340.388,57
				47.135.674,90					
				42.196.255,16					-238.208,48
				40.297.460,59					-761.020,64
				43.848.355,50					-953.015,90
				40.507.716,20					
				73.904.713,58					
				541.918.096,17					-2.292.633,60

X	Y	Z	AA	AB	AC	AD	AE	AF	AG
Insuficiência de recolhimento				Aproveitamento de Crédito em favor do contribuinte					
Insuficiência de recolhimento (Sucessão da Nova Ponto Com)	Insuficiência de recolhimento (Sucessão da S& Supermercados)	Insuficiência de recolhimento (Serviços de Limpeza)	Insuficiência de recolhimento (ICMS-ST)	TOTAIS	Aproveitamento Crédito (Sucessão Nova PontoCom)	Aproveitamento Crédito (Sucessão da S& Supermercados)	Aproveitamento Crédito (serviços de limpeza)	Aproveitamento Crédito (ICMS-ST)	Aproveitamento Crédito de Importação
				8.946.699,23					
				7.130.756,79					
				10.481.853,73					
				8.157.605,74					
				10.757.032,24					
				9.547.234,68					-70.839,09
				10.215.017,89					
				9.100.984,46					-48.942,16
				8.722.874,25					-164.245,03
				9.483.975,51					-203.353,30
				8.785.442,27					
				15.942.254,16					
				117.251.730,89					-487.379,57

Aba 3:

Cofins											
Infrção	Fato Gerador	Contribuição (R\$)	Multa (%)	Fato Gerador	Contribuição (R\$)	Multa (%)	Fato Gerador	Contribuição (R\$)	Multa (%)	Subtotais	
1) Insuficiência de recolhimento - sucessão, serviços de limpeza e ICMS-ST	31/01/2016	0,00	75	31/05/2016	0,00	75	30/09/2016	0,00	75		
	31/01/2016	0,00	75	30/06/2016	0,00	75	30/09/2016	0,00	75		
	29/02/2016	0,00	75	30/06/2016	0,00	75	30/09/2016	0,00	75		
	29/02/2016	0,00	75	31/07/2016	0,00	75	31/10/2016	0,00	75		
	31/03/2016	0,00	75	31/07/2016	0,00	75	30/11/2016	0,00	75		
	30/04/2016	0,00	75	31/08/2016	0,00	75	31/12/2016	0,00	75		
										Total 1	
										0,00	
	2) omissão de receita - acordos comerciais	31/01/2016	12.387.928,59	75	31/05/2016	4.285.215,98	75	30/09/2016	4.518.807,08	75	
		31/01/2016	158.912.445,85	75	31/05/2016	174.400.709,07	75	30/09/2016	255.305.098,90	75	
31/01/2016		8.133.463,40	75	31/05/2016	16.476.975,89	75	30/09/2016	21.658.927,18	75		
29/02/2016		10.343.962,39	75	30/06/2016	4.600.598,04	75	31/10/2016	238.387.872,81	75		
29/02/2016		163.147.695,18	75	30/06/2016	215.867.074,23	75	31/10/2016	22.577.194,00	75		
29/02/2016		5.301.026,48	75	30/06/2016	12.542.912,62	75	31/10/2016	5.944.706,78	75		
31/03/2016		4.806.558,23	75	31/07/2016	193.952.415,91	75	30/11/2016	308.132.859,23	75		
31/03/2016		174.485.151,87	75	31/07/2016	4.892.990,50	75	30/11/2016	26.502.528,70	75		
31/03/2016		13.718.834,99	75	31/07/2016	17.087.137,15	75	30/11/2016	5.671.189,64	75		
30/04/2016		171.872.536,55	75	31/08/2016	210.491.351,93	75	31/12/2016	358.130.551,03	75		
30/04/2016		6.153.126,50	75	31/08/2016	22.636.921,22	75	31/12/2016	22.783.533,35	75		
30/04/2016		8.250.958,85	75	31/08/2016	5.088.720,29	75	31/12/2016	4.256.988,91	75		
										Total 2	
										2.890.707.455,00	
3) Omissão de receita - ICMS destacado NF de venda	30/11/2016	0,00	0							Total 3	
	31/12/2016	0,00	0							0,00	
4) Omissão de receita - ISS destacado NFPS de venda										Total 4	
	31/12/2016	1.051.733,14	0							1.051.733,14	
5) créditos descontados indevidamente - aluguel PF, frete interno, depreciação de bens	30/01/2016	1.665.173,17	75	31/05/2016	1.814.236,41	75	30/09/2016	1.741.545,07	75		
	31/01/2016	1.060.806,33	75	31/05/2016	0,00	75	30/09/2016	1.116.048,40	75		
	31/01/2016	48.396,58	75	31/05/2016	85.012,29	75	30/09/2016	93.860,11	75		
	31/01/2016	0,00	75	31/05/2016	1.141.066,66	75	30/09/2016	0,00	75		
	29/02/2016	44.244,26	75	30/06/2016	1.135.809,52	75	31/10/2016	0,00	75		
	29/02/2016	1.464.293,21	75	30/06/2016	0,00	75	31/10/2016	1.110.953,31	75		
	29/02/2016	0,00	75	30/06/2016	1.728.218,25	75	31/10/2016	107.163,06	75		
	29/02/2016	1.122.346,78	75	30/06/2016	73.309,17	75	31/10/2016	1.873.926,74	75		
	31/03/2016	1.606.027,23	75	31/07/2016	0,00	75	30/11/2016	136.603,87	75		
	31/03/2016	0,00	75	31/07/2016	1.092.476,83	75	30/11/2016	0,00	75		
	31/03/2016	1.037.915,41	75	31/07/2016	73.357,93	75	30/11/2016	2.261.567,73	75		
	31/03/2016	63.489,71	75	31/07/2016	1.773.562,06	75	30/11/2016	1.108.556,98	75		
	30/04/2016	0,00	75	31/08/2016	1.117.510,29	75	31/12/2016	118.967,01	75		
	30/04/2016	1.588.164,81	75	31/08/2016	0,00	75	31/12/2016	1.042.201,89	75		
	30/04/2016	1.144.777,36	75	31/08/2016	123.154,25	75	31/12/2016	2.260.002,15	75		
	30/04/2016	61.115,13	75	31/08/2016	1.823.016,77	75	31/12/2016	0,00	75		
										Total 5	
										35.858.876,43	

DOCUMENTO VALIDADO

Infração	Fato Gerador	Contribuição (R\$)	Multa (%)	Fato Gerador	Contribuição (R\$)	Multa (%)	Fato Gerador	Contribuição (R\$)	Multa (%)	
6) créditos descontados indevidamente - taxa	31/01/2016	267.712,30	75	31/05/2016	31.807,39	75	30/09/2016	25.254,82	75	
	31/01/2016	2.312,91	75	31/05/2016	31.603,44	75	30/09/2016	273.020,44	75	
	31/01/2016	209.927,37	75	31/05/2016	3.25.138,80	75	30/09/2016	887.152,34	75	
	31/01/2016	765.758,99	75	31/05/2016	2.89.152,87	75	30/09/2016	796.936,49	75	
	29/02/2016	274.413,29	75	30/06/2016	3.25.252,34	75	31/10/2016	879.972,51	75	
	29/02/2016	278.824,71	75	30/06/2016	27.214,51	75	31/10/2016	382.984,42	75	
	29/02/2016	11.598,76	75	31/06/2016	3.51.262,32	75	31/10/2016	21.297,81	75	
	29/02/2016	276.906,34	75	31/06/2016	8.90.107,87	75	31/10/2016	941.001,89	75	
	31/01/2016	26.318,57	75	31/05/2016	1.64.846,20	75	30/09/2016	57.731,41	75	
	31/01/2016	14.799,95	75	31/07/2016	25.252,39	75	30/11/2016	325.143,75	75	
adm. cartões, taxa avul. ticket/cooper. taxa	31/01/2016	896.418,54	75	31/07/2016	8.92.028,23	75	30/11/2016	286.187,89	75	
	31/01/2016	26.318,57	75	31/07/2016	1.64.846,20	75	30/11/2016	57.731,41	75	
	31/01/2016	14.799,95	75	31/07/2016	25.252,39	75	30/11/2016	325.143,75	75	
	31/01/2016	303.182,98	75	31/07/2016	3.90.748,29	75	30/11/2016	1.130.486,74	75	
	30/04/2016	796.956,57	75	31/08/2016	3.07.965,39	75	31/12/2016	43.716,71	75	
	30/04/2016	14.996,40	75	31/08/2016	3.78.176,85	75	31/12/2016	1.076.738,83	75	
	30/04/2016	290.532,25	75	31/08/2016	31.068,32	75	31/12/2016	384.241,83	75	
	30/04/2016	263.297,48	75	31/08/2016	1.08.877,23	75	31/12/2016	407.387,72	75	
	Total 6									
	18.652.368,83									
7) créditos descontados indevidamente - despesas financeiras, ICMS ST sobre NF de compra, transf. de mercadorias e serviços de limpeza (incluindo material de limpeza e controle de pragas)	31/01/2016	1.791.049,76	0	31/06/2016	6.666.206,89	75	30/09/2016	1.084.831,49	0	
	31/01/2016	18.123.304,26	75	31/06/2016	1.550.877,47	0	31/09/2016	16.000.000,00	75	
	29/02/2016	3.816.136,28	75	31/07/2016	22.229,28	75	31/10/2016	2.646.810,51	0	
	29/02/2016	1.864.506,40	0	31/07/2016	2.211.067,40	0	30/11/2016	3.089.526,71	75	
	31/01/2016	2.313.904,30	0	31/08/2016	3.113.000,51	3%	30/11/2016	1.576.764,88	0	
	30/04/2016	1.807.848,96	0	31/08/2016	1.811.436,34	0	31/12/2016	2.051.497,81	0	
	31/07/2016	1.063.135,37	0	31/09/2016	3.098.494,26	75	31/12/2016	15.795.001,47	75	
	Total 7									
	33.510.514,88									
	8) créditos descontados indevidamente - imposto Nível Protona e S/S Supermercados	31/01/2016	1.321.024,56	75	31/04/2016	17.894.179,26	75	31/07/2016	23.595.564,39	75
29/02/2016		8.813.160,43	75	31/05/2016	27.870.800,40	75	31/08/2016	19.509.430,51	75	
31/01/2016		24.203.024,57	75	31/06/2016	15.647.568,83	75	30/09/2016	9.022.138,73	75	
Total 8										
94.907.919,87										
Suma da infração B (Total B) e parte da infração 07 - Subtotal B - partes destacadas com fundo comum, e em duplicidade com a infração L, sem aplicação de multa de 75% =										
2.114.903.586,26										
9) créditos descontados indevidamente - créditos de importação superiores ao efetivamente realizados		31/01/2016	2.391.928,82	75	31/04/2016	1.83.789,40	75	31/07/2016	1.026.876,43	75
		29/02/2016	1.898.278,39	75	31/04/2016	217.669,23	75	31/10/2016	836.471,71	75
		31/01/2016	3.248.203,24	75	31/07/2016	1.87.661,81	75			
	Total 9									
	38.114.799,48									
	A = soma dos Totais (1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8 e 9) = Total geral =									
	2.114.903.586,26									
	B = soma dos Totais (2, 3 e 4 - Valor Ajustado) + Total da categoria "Valor Ajustado" (base de cálculo a ser aplicada as alíquotas de 3,6%) =									
	2.891.768.108,64									
	C = diferença entre A - B = Total da categoria "Contribuição" (base de cálculo a ser aplicada as alíquotas de 7,6%) =									
218.773.608,36										
D = B * 7,6% (aplicação da alíquota da Cofins - 7,6% - na base de cálculo de B) =										
541.814.096,87										
E = C + D = Contribuição total (base de cálculo a ser aplicada as alíquotas de 7,6%) =										
1.630.954.011,77										
F = Deduções - Al Cofins - Totais Fl. 114.344 Deduto aproximado de folha mercadorias - Fl. 114.807 a 114.889, 114.952 a 114.954	Folha Mercadorias - 18	0,00		Folha Mercadorias - 18	0,00		Folha Mercadorias - 18	0,00		
	Folha Mercadorias - 19	0,00		Folha Mercadorias - 19	0,00		Folha Mercadorias - 19	0,00		
	Folha Mercadorias - 10	0,00		Folha Mercadorias - 10	140.308,57		Folha Mercadorias - 10	951.043,53		
	Folha Mercadorias - 11	0,00		Folha Mercadorias - 11	0,00		Folha Mercadorias - 11	0,00		
	Total F									
1.491.458,57										
G = E - F = Total do valor da Cofins que deverá ter sido efetivamente lançado, após deduções acima =										
1.630.954.011,77										

Aba 5:

Infração	PIS										
	Fato Gerador	Contribuição (R\$)	Multa (%)	Fato Gerador	Contribuição (R\$)	Multa (%)	Fato Gerador	Contribuição (R\$)	Multa (%)		
1) Inadimplência de fornecedores - taxa avulsa	31/01/2016	0,00	75	31/05/2016	0,00	75	31/09/2016	0,00	75		
	31/01/2016	0,00	75	30/06/2016	0,00	75	30/09/2016	0,00	75		
	29/02/2016	0,00	75	30/06/2016	0,00	75	30/09/2016	0,00	75		
	29/02/2016	0,00	75	31/07/2016	0,00	75	31/10/2016	0,00	75		
	31/01/2016	0,00	75	31/07/2016	0,00	75	31/10/2016	0,00	75		
Total 1											
0,00											
2) emissão de receita - acordos comerciais	31/01/2016	31.817.828,10	75	31/05/2016	6.189.113,99	75	30/09/2016	6.529.807,88	75		
	31/01/2016	156.212.496,00	75	31/05/2016	154.680.799,20	75	30/09/2016	106.205.060,00	75		
	31/01/2016	8.113.443,43	75	31/05/2016	24.476.879,89	75	30/09/2016	11.044.917,14	75		
	29/02/2016	30.443.862,89	75	30/06/2016	8.800.988,28	75	31/10/2016	616.387.922,21	75		
	29/02/2016	143.147.846,36	75	30/06/2016	313.847.074,70	75	31/10/2016	22.577.134,00	75		
	29/02/2016	9.891.026,89	75	30/06/2016	1.014.612,62	75	31/10/2016	5.944.704,78	75		
	31/01/2016	4.896.538,17	75	31/07/2016	142.952.405,21	75	30/11/2016	106.111.859,78	75		
	31/01/2016	154.489.024,81	75	31/07/2016	4.831.990,50	75	30/11/2016	18.501.258,72	75		
	31/01/2016	63.118.434,84	75	31/07/2016	37.687.127,25	75	30/11/2016	5.871.189,64	75		
	30/04/2016	151.872.040,00	75	31/08/2016	328.841.001,22	75	31/12/2016	109.126.021,83	75		
30/04/2016	6.113.126,16	75	31/08/2016	22.816.971,22	75	31/12/2016	12.781.915,15	75			
30/04/2016	6.250.556,87	75	31/08/2016	5.086.730,26	75	31/12/2016	4.392.960,31	75			
Total 2											
2.891.768.108,64											
3) Omissão de receita - ICMS destacado NF de venda	30/11/2016	0,00	0								
	31/10/2016	0,00	0								
	Total 3										
0,00											
4) Omissão de receita - ICS destacado NFPS de venda	31/12/2016	1.061.748,41	0								
	Total 4										
	1.061.748,41										
5) créditos descontados indevidamente	30/01/2016	361.517,26	75	31/05/2016	611.889,27	75	30/09/2016	976.069,63	75		
	31/01/2016	330.936,64	75	31/05/2016	3.089,75	75	30/09/2016	241.295,28	75		
	31/01/2016	10.807,87	75	31/05/2016	24.416,43	75	30/09/2016	20.177,72	75		
	31/01/2016	0,00	75	31/05/2016	347.731,58	75	30/09/2016	11.038,75	75		
	29/02/2016	9.891,60	75	30/06/2016	1.40.990,21	75	31/10/2016	0,00	75		
	29/02/2016	11.739,76	75	30/06/2016	0,00	75	31/10/2016	311.139,81	75		
	29/02/2016	0,00	75	30/06/2016	3.76.205,20	75	31/10/2016	21.295,81	75		
	29/02/2016	143.637,30	75	30/06/2016	75.054,61	75	31/10/2016	486.679,74	75		
	31/01/2016	348.176,84	75	31/07/2016	37.687.127,25	75	30/11/2016	20.617,42	75		
	31/01/2016	0,00	75	31/07/2016	3.37.181,47	75	30/11/2016	0,00	75		
	31/01/2016	225.136,82	75	31/07/2016	35.958,30	75	30/11/2016	486.968,20	75		
	31/01/2016	11.781,95	75	31/07/2016	145.048,60	75	30/11/2016	100.073,51	75		
	30/04/2016	0,00	75	31/08/2016	141.627,44	75	31/12/2016	25.629,10	75		
	30/04/2016	144.748,84	75	31/08/2016	12.000,00	75	31/12/2016	226.267,88	75		
	30/04/2016	248.817,29	75	31/08/2016	26.127,44	75	31/12/2016	480.016,42	75		
	30/04/2016	11.048,41	75	31/08/2016	898.786,52	75	31/12/2016	0,00	75		
	Total 5										
	7.791.150,82										

Já os dados dos lançamentos individualizados constantes dos Autos de Infração se encontram no mesmo arquivo citado acima, porém nas abas denominadas de "Cofins DRJ mantido e exonerado" e "PIS DRJ mantido e exonerado" e abaixo demonstrado, cujos valores destacados em ocre se referem a valores alterados com base neste voto:

DOCUMENTO VALIDADO

Aba: Total de erros corrigidos				
ERROS NÃO CORRIGIDOS NAS EFD-CONTRIBUIÇÕES RETIFICADORAS				
Mês das informações	Receitas alíquota zero (cod. Genérico)	ICMS-ST Contabilidade (PIS)	ICMS-ST Contabilidade (COFINS)	Total de erros não corrigidos (Soma)
jan/16	266.094.299,95	-	-	266.094.299,95
fev/16	240.910.748,84	-	-	240.910.748,84
mar/16	253.570.102,86	-	-	253.570.102,86
abr/16	734.694.579,59	-	-	734.694.579,59
mai/16	794.979.461,06	-	-	794.979.461,06
jun/16	335.748.456,18	0,00	0,00	335.748.456,18
jul/16	914.876.458,63	0,00	0,00	914.876.458,63
ago/16	321.378.169,24	0,00	0,00	321.378.169,24
set/16	803.464.083,47	0,00	0,00	803.464.083,47
out/16	867.563.211,77	0,00	0,00	867.563.211,77
nov/16	884.262.390,08	-	-	884.262.390,08
dez/16	971.811.776,28	0,00	0,00	971.811.776,28
Total	7.389.888.787,95	0,00	0,00	7.389.888.787,95

↑
Únicos dados alterados das multas no voto do acórdão, que originou as correções em cadeia nos cálculos

TOTA DA MULTA - Auto de Infração - PERÍODOS ALTERADOS					TOTA DA MULTA MANTIDA - DRJ - PERÍODOS ALTERADOS				
Mês das informações	Data do Fato Gerador (data da entrega das EFD-C antes do início do procedimento fiscal)	Multa relativa aos erros que foram corrigidos nas EFD-C retificadoras (mais benéfica entre MP e Lei)	Multa relativa aos erros que não foram corrigidos nas EFD-C retificadoras (mais benéfica entre MP e Lei)	Multa a ser aplicada (Soma)	Mês das informações	Data do Fato Gerador (data da entrega das EFD-C antes do início do procedimento fiscal)	Multa relativa aos erros que foram corrigidos nas EFD-C retificadoras (mais benéfica entre MP e Lei)	Multa relativa aos erros que não foram corrigidos nas EFD-C retificadoras (mais benéfica entre MP e Lei)	Multa a ser aplicada (Soma)
jun/16	28/08/2017	2.663.903,29	14.308.625,92	16.971.929,21	jun/16	28/08/2017	2.663.903,29	16.072.453,69	12.736.356,97
jul/16	25/09/2017	383.499,10	23.655.488,96	24.038.988,06	jul/16	25/09/2017	383.499,10	23.423.799,94	23.807.299,03
ago/16	28/08/2017	3.153.090,78	9.833.048,93	12.986.139,71	ago/16	28/08/2017	3.153.090,78	9.641.345,08	12.794.435,86
set/16	13/10/2017	1.176.035,16	21.159.376,36	22.335.411,54	set/16	13/10/2017	1.176.035,16	20.468.685,85	21.644.721,01
out/16	20/01/2017	2.659.759,57	21.795.766,68	24.455.516,25	out/16	20/01/2017	2.659.759,57	21.710.476,67	24.370.236,44
dez/16	19/07/2017	5.857.902,46	24.623.697,96	30.481.510,42	dez/16	19/07/2017	5.857.902,46	24.471.359,94	30.329.262,40
Totais ->		15.894.190,36	115.375.284,86	131.269.475,22	Totais ->		15.894.190,36	109.788.121,35	125.682.311,71

TOTA DA MULTA EXONERADA DRJ - PERÍODOS ALTERADOS		
Mês das informações	Data do Fato Gerador (data da entrega das EFD-C antes do início do procedimento fiscal)	Multa relativa aos erros que não foram corrigidos nas EFD-C retificadoras (mais benéfica entre MP e Lei)
jun/16	28/08/2017	4.235.572,23
jul/16	25/09/2017	231.669,05
ago/16	28/08/2017	191.703,86
set/16	13/10/2017	690.690,53
out/16	20/01/2017	85.279,81
dez/16	19/07/2017	152.248,02
Totais ->		5.587.163,50

Assim, consoante análise dos cálculos supracitados, verifica-se que o valor exonerado é valor superior a R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões reais)". Dessa forma, o referido recurso de ofício deve ser conhecido, nos termos do art. 34, I, do Decreto nº 70.235, de 1972, e da Portaria MF nº 2, de 2023, haverá recurso de ofício ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) sempre que "a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões reais)".

A turma julgadora apresentou recurso de ofício por ter reduzido a autuação nos seguintes termos:

Submeta-se também à apreciação ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) para o reexame necessário, de acordo com o art. 34 do Decreto nº 70.235/1972, e alterações posteriores, c/c Portaria MF nº 63/2017, em virtude do crédito tributário exonerado ultrapassar o limite de alçada (R\$ 2.500.000,00 - dois milhões e quinhentos mil reais).

Dessa forma, em atenção à previsão dos referidos dispositivos e em obediência à Súmula CARF nº 103, que prevê que “para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância”, verifica-se que o acórdão recorrido exonerou o sujeito passivo de uma exigência além do limite de alçada, por este motivo, deve-se conhecer do recurso.

A autoridade fiscal (DEINF/São Paulo/SP) constatou a necessidade de se constituir crédito tributário em relação ao contribuinte acima identificado, através da lavratura dos respectivos Autos de Infração - Als (Cofins - fls. 114.330 a 114.358 e PIS/Pasep - fls. 114.301 a 114.329 todos pelo regime não cumulativo para o ano de 2016, e de multa por apresentação de EFD-Contribuições com informações inexatas, incompletas ou omitidas - fls. 114.359 a 114.362), tendo em vista várias ocorrências, desde omissões de receitas a glosas de créditos. As infrações / ocorrências do PIS e da Cofins (nove - 09 - numerei por esta contribuição) se referem a (AI e Termo de Verificação Fiscal - TVF - de fls. 114.365 a 114.482).

O TVF contém extenso arrazoado e o seguinte sumário, itens e subitens:

1. Das considerações iniciais; 2. Do desenvolvimento do procedimento fiscal e da perda da espontaneidade; 3. Da empresa; 4. Do regime de tributação; 5. Das análises efetuadas; 5.1. Considerações sobre o PIS e a Cofins - premissas adotadas; 5.2.

Metodologia de apuração de créditos - os créditos contemporâneos e extemporâneos; 5.3. EFD-Contribuições - o que e quando se deve informar?; 5.4. O que a empresa fez?; 5.5. Os saldos credores - as premissas utilizadas pela empresa impedem o reconhecimento de qualquer saldo credor fora da EFD-C; 5.6. Aproveitamento dos créditos e saldos credores registrados na EFD-C - critério a ser utilizado neste lançamento fiscal; 5.7. EFD-C x memória(s) de cálculo apresentadas - divergências; 5.8.

Medidas judiciais relativas ao PIS, Cofins, IRPJ e CSLL; 6. Da autuação fiscal ; 6.1.

Receitas não oferecidas à tributação; 6.1.1. Acordos comerciais; 6.1.2. Exclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da Cofins; 6.1.3. Exclusão do ISS na base de cálculo do PIS e da Cofins; 6.2. Créditos utilizados indevidamente; 6.2.1. Aluguel pago a pessoa física; 6.2.2. Frete interno (entre CD e CD e entre CD e loja); 6.2.3. Depreciação e amortização de máquinas e equipamentos incorporados ao ativo imobilizado; 6.2.4.

Outras operações com direito a crédito; 6.2.4.1 Taxa de administração cartões; 6.2.4.2 Taxa de administração de ticket/cupom; 6.2.4.3 Taxa de multiserviços; 6.2.4.4 Taxa cartão de débito; 6.2.4.5 Razões para a glosa; 6.2.5. Crédito de PIS/Cofins importação - diferença entre EFD-C e declarações de importação / recolhimento; 6.2.6. Glosa de ajustes de créditos; 6.2.6.1. ICMS-substituição tributária (ICMS-ST); 6.2.6.2. Serviços de limpeza; 6.2.6.3. Despesa financeira; 6.2.7. Créditos decorrentes de sucessão por incorporação; 6.2.8. Reconhecimento, glosa e lançamento por insuficiência - saldos credores; 6.3. Multa de arquivos

digitais - EFD-Contribuições; 6.3.1. Informações omissas ou incorretas (inexatas ou incompletas) - erros corrigidos; 6.3.2. Informações omissas ou incorretas (inexatas ou incompletas) - erros não corrigidos; 6.3.2.1. Receitas isentas - código genérico; 6.3.2.2. Créditos reconhecidos na contabilidade e não registrados na EFD-Contribuições; 6.3.3. Fundamento legal e cálculo da multa -

retroatividade; 7. Do enquadramento legal; 8. Da Conclusão e 9. Da ciência e do encerramento do procedimento fiscal.

Por entender ser necessário alguns esclarecimentos por parte do contribuinte e/ou da autoridade fiscal autuante, referido processo foi objeto da Resolução nº 108-001.051, datada de 13/05/2021.

Com base nos documentos fornecidos em sede de diligência, a Fiscalização reconheceu a duplicidade alegada apenas em relação a alguns períodos que, no seu entender, foi possível estabelecer uma conexão de identidade por valor (ou seja, foi reconhecida a duplicidade), tendo sintetizado os valores passíveis de exoneração (aproximadamente R\$ 10,3 milhões ou 15,03% da base lançada) no quadro reproduzido logo após o parágrafo 39 (fl.145.085) do relatório conclusivo, no qual também apontou os 03 (três) valores de R\$ 500 mil que, na dúvida, deixou para a DRJ a decisão pela exoneração.

25- Em análise da memória de cálculo apresentada pela empresa em 24/01/2020 (e-fls. 1.744) podemos confirmar que os valores contabilizados na conta nº 321423 (outros resultados operacionais)

foram, de fato, levados à tributação (aqui, apenas observamos que os créditos registrados e apropriados pela empresa fizeram com que a empresa não declarasse nem pagasse Pis e Cofins 58. No entanto, mesmo diante desta constatação, a D. Fiscalização afirma ser necessário “compor a totalidade dos valores reclassificados para a conta nº 321423 como sendo originados na conta nº 321201 com histórico bonificação” (fls. 145.072).

59. Ora, a mera constatação pela D. Fiscalização da necessidade de cancelamento de parte do lançamento (15,03% do montante relacionado a esse item) por si só já demonstra a veracidade das alegações da Contribuinte.

Faz cair por terra a presunção que a D. Fiscalização adotou no lançamento tributário, sem tê-la justificado. Além disso os documentos contábeis e fiscais juntados aos autos comprovam a referida reclassificação.

60. Dado o reconhecimento pela própria fiscalização da existência de duplicidade de cobrança, resta evidente, portanto, a necessidade de reconhecimento da nulidade do lançamento. Não se pode subverter a lógica do lançamento tributário, especialmente quando se está diante de presunção.

Deve-se ter em consideração que o que se presume é a eventual omissão de receita e não o fato (fato indiciário) que conduz à aplicação do recurso da presunção. [...] 61. Para finalizar, sem prejuízo das alegações e comprovações já demonstradas no curso do procedimento de fiscalização e desse processo

administrativo, as quais entende serem mais do que suficientes para o reconhecimento da nulidade do lançamento, a Contribuinte acosta aos autos um conjunto complementar de elementos probatórios consubstanciados em composição, demonstrada no formato de planilha Excel, de registros contábeis que atestam a correlação entre lançamentos efetuados a crédito na conta # 321201 “Compra de Mercadorias Nacionais” sob o histórico “bonificação” e que, portanto, constitui base dos Autos de Infração, e os lançamentos de reclassificação efetuados a débito dessa mesma conta, em contrapartida das contas # 332299 “Verbas de Propaganda Cooperada” e 334298 “PD@Net - Reversão de Custo” (Doc_Comprobatorios01 – Planilha denominada “Conciliação Contas_VPC_PD@Net”) e # 321423 “Outros Resultados Operacionais” (Doc_Comprobatorios01 – Planilha denominada “Conciliação Conta_Outros Receitas Operacionais”), a fim de ratificar, complementarmente, a alegação de duplicidade.

62. Para facilitar, a Contribuinte manteve a mesma estrutura e identidade visual dos elementos apresentados na resposta de 14/06/2021, fazendo, unicamente, a segregação dos elementos probatórios relacionados com a matéria de verba de propaganda cooperada e PD@Net em uma planilha Excel (Doc_Comprobatorios01 – Planilha denominada “Conciliação Contas_VPC_PD@Net”) distinta da planilha Excel elaborada para a apresentação dos elementos probatórios relacionados com a matéria outros resultados operacionais (Doc_Comprobatorios01 – Planilha denominada “Conciliação Conta_Outros Receitas Operacionais”).

63. Na planilha Excel (“Conciliação Contas_VPC_PD@Net”) constam os extratos do livro razão das contas # 332299 (aba “Conta #332299”) e # 334298 (“Conta #334398”) e planilhas auxiliares nas abas intituladas “Conta #321201_Registros PD@Net”, “Conta #334398_Telas GCA4”, “Conta #321201_Registros VPC” e “Conta #332299_Telas GCA4”.

64. Já na planilha Excel (“Conciliação Conta_Outros Receitas Operacionais”), na aba intitulada “Conta #321423”, consta o extrato do livro razão da referida conta, com o agrupamento dos seus registros por natureza e por cor. Por exemplo, para o grupamento denominado ‘Parcela FIC’, destacado na cor azul, são apresentadas planilhas auxiliares nas abas intituladas “Conta #321423_Parcela FIC” e “Conta #321423_FIC Telas GCA4”.

65. Na aba “Conta #321423_Parcela FIC” é demonstrada a correlação dos lançamentos a crédito da conta # 321201, sob o histórico “bonificação”, com os lançamentos a débito na mesma conta, para reclassificação das quantias para a conta #321423. Na aba “Conta #321423_FIC Telas GCA4” são apresentadas telas do sistema de controle dos acordos comerciais com fornecedores, que atestam a natureza dos valores.

Por entender correta a decisão recorrida, que exonerou parte do crédito, e acolheu as conclusões do Relatório de Conclusão de Diligência, adoto na presente decisão os mesmos fundamentos utilizados pelo julgador de piso, a seguir transcritos:

Dessa forma, como a alegação de nulidade foi por mim afastada neste voto, fica a análise do pedido subsidiário:

III.1.3 – Nulidades do lançamento por erro de critérios de apuração dos tributos – Conclusões 92.

Em razão de todo o arrazoado exposto no tópico III.1.1 – Erro de critério na recomposição da escrituração fiscal de PIS e COFINS para apuração dos créditos tributários e subtópicos do tópico III.1.2 – Duplicidades de exigências vinculadas às receitas supostamente omitidas, que denotam a existência de equívocos na constituição do crédito tributário lançado, não deveria restar outra solução ao feito que não a sua declaração de nulidade total, ou ao menos espera a decretação de cancelamento das exações consubstanciadas: (iii) (iv)

nas exigências à maior das contribuições ao PIS e à COFINS, nos meses de março a maio e de julho a dezembro, em razão dos erros de critérios cometidos na recomposição da escrituração fiscal do PIS e da COFINS, conforme especificado no tópico III.1.1 – Erro de critério na recomposição da escrituração fiscal de PIS e COFINS para apuração dos créditos tributários; e nos tributos calculados indevidamente, conforme especificado nos subtópicos do tópico III.1.2 – Duplicidades de exigências vinculadas às receitas supostamente omitidas, sobre os seguintes montantes: (ii.1) R\$ 26.740.805,07, resultado da diferença entre os montantes de R\$ 2.655.131.549,71 e R\$ 2.628.390.744,64; (ii.2) R\$ 208.967.810,13, correspondente aos acordos de 'Trade Marketing', reclassificado para a conta # 332299 "Verbas de Propaganda Cooperada – VPC", e computado em duplicidade por erro da fiscalização; (ii.3) R\$ 63.653.301,83, correspondente aos acordos Pd@Net, reclassificado para a conta #334298 "PD@Net Reversão Custo", e computado em duplicidade por erro da fiscalização; e (ii.4) R\$ 68.558.034,00, correspondente às parcelas de multas contratuais e incentivos financeiros, também computado em duplicidade em razão de um lapso da Impugnante, uma vez que já computado na formação das bases de cálculo de PIS e COFINS.

O que observo aqui é que em parte o contribuinte tem razão, e este fato vem reforçado porquanto a autoridade fiscal não apenas efetuou glosas de créditos nos períodos indevidamente apropriados, mas apurou omissão de receitas, e com as omissões (aumento dos débitos) caberia a ela refazer toda a apuração (mês a mês, base de cálculo correta dos débitos x base de cálculo correta dos créditos = valor exato a lançar em cada mês), porém, seu método alterou os valores corretos lançados para cada período de apuração que é mensal, ora deixando de efetuar o lançamento devido num mês, ora o fazendo acima do devido em outro mês seguinte, portanto essa questão passa pela sua correção através deste acórdão e não de sua nulidade, ajustando os valores lançados a maior para apenas os devidos, e quanto aos lançados a menor, devido a decadência, nada se pode corrigir. A questão de ter a autoridade fiscal entendido que a forma de cálculo realizada quanto ao principal ser mais benéfica ao contribuinte não encontra

amparo na legislação pátria, o lançamento deve ser feito de acordo com a data do fato gerador das contribuições devidas e nos exatos valores apurados, nem mais, nem menos.

A correção deve ser feita excluindo as duplicidades e mantendo a glosa dos créditos nas datas em que ele deduziu, mês a mês. Os cálculos estarão demonstrados no item seguinte e em planilhas anexas aos autos.

Assim, conforme se extrai dos autos, toda a documentação pertinente foi devidamente apresentada nos termos do art. 16 do Decreto nº 70.235/72 e analisada pela DRJ, não havendo fundamento para a alteração da decisão que exonerou o montante correspondente do crédito tributário.

Do exposto, deve-se negar provimento ao recurso de ofício.

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade. Assim, dele conheço e passo à análise da matéria.

PRELIMINARES DE NULIDADE:

I)MUDANÇA NO CRITÉRIO JURÍDICO E “APERFEIÇOAMENTO” DO LANÇAMENTO: ERRO DE CRITÉRIO NA RECOMPOSIÇÃO DA ESCRITURAÇÃO FISCAL DE PIS E COFINS PARA APURAÇÃO DOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS E II) DUPLICIDADES DE EXIGÊNCIAS VINCULADAS ÀS RECEITAS SUPOSTAMENTE OMITIDAS: VALORES CORRESPONDENTES ÀS RUBRICAS ‘TRADE MARKETING’ (VERBA DE PROPAGANDA COOPERADA), ‘PD@NET’ E ‘OUTROS RESULTADOS OPERACIONAIS’

A recorrente defende que a DRJ acatou a argumentação apresentada na Impugnação, reconhecendo expressamente que o lançamento original não foi lavrado em consonância com a legalidade, dado que todo o critério que o norteou estava equivocado. Todavia, a despeito do trabalho técnico empreendido, deveria simplesmente ter declarado a nulidade do lançamento tal como requerido nesses autos.

Nesse sentido, a recorrente reitera que a fiscalização cometeu erro de critério na reapuração das bases das contribuições lançadas, quando considerou como “válidos” os créditos nos períodos de apuração em que foram apropriados, mesmo tendo alegado a suposta falta de comprovação ou direito do contribuinte, para só então proceder com a glosa nos períodos em que realizadas as compensações. Tal procedimento implicou em postergação da glosa dos créditos que entendeu não estarem comprovados, fazendo surgir uma enorme distorção nos valores dos débitos apurados em decorrência desse critério, tendo sido verificado, em diversos meses do período autuado, cobrança de débitos das contribuições em valores muito superiores aos que seriam apurados se tivesse adotado o critério prescrito na legislação que disciplina as contribuintes ao PIS e à COFINS.

No entanto, a DRJ concluiu que caberia à autoridade julgadora corrigir os erros de apuração e ajustar os valores lançados:

“(…) porém, em seu método alterou os valores corretos lançados para cada período de apuração que é mensal, ora deixando de efetuar o lançamento devido num mês, ora o fazendo acima do devido em outro mês seguinte, portanto essa questão passa pela sua correção através deste acórdão e não de sua nulidade, ajustando os valores lançados a maior para apenas os valores devidos, e quanto aos lançados a menor, devido a decadência, nada se pode corrigir. A questão de ter a autoridade fiscal entendido que a forma de cálculo realizada quanto ao principal ser mais benéfica ao contribuinte não encontra amparo na legislação pátria, o lançamento deve ser feito de acordo com a data do fato gerador das contribuições devidas e nos exatos valores apurados, nem mais nem menos.” (fl. 145.346)

Por outro lado, a Recorrente sustenta que o critério de cálculo adotado pela d. Fiscalização implicou a alteração da data do fato gerador das contribuições devidas, bem como dos exatos valores apurados. Tal circunstância foi constatada e expressamente ratificada pela própria DRJ.

Para melhor compreensão, a Recorrente trouxe um exemplo, elaborado a partir do demonstrativo de cálculo elaborado pela própria DRJ (arquivo “Cálculo DRJ x AI PIS e COFINS – GPA.xlsx” – fls. 145194, arquivo não paginável), em relação ao período de apuração de março de 2016, em que o valor total que deveria ter sido lançado, segundo a DRJ, seria de R\$ 48.299.559,78, relativos às seguintes rubricas:

Item	Rubrica	Valor - 03/2016
1	Receita com acordos não tributados (Descontos)	13.260.871,54
2	Verbas de Propaganda cooperada	1.042.631,46
3	PDAnet	365.298,43
4	Frete interno CD-CD	63.489,71
5	Frete interno CD-Loja	1.606.027,23
6	Depreciação e Amortização	1.037.915,41
7	Taxa de administração de cartões	846.335,56
8	Taxa de administração de tickets	302.182,99
9	Taxa de comissionamento	24.390,99
10	Taxa de administração de cartão de débito	267.833,77
11	Importação	3.245.053,74
12	Despesa Financeira	2.133.904,38
13	Sucessão da Nova Pontocom	24.103.624,57
	Total	48.299.559,78
	Valor atuado	13.247.131,80

Dessa forma, a recorrente reitera que “o valor efetivamente lançado pelo Auditor Fiscal foi de R\$13.247.131,80. Assim, a DRJ se limitou a manter a exigência no referido montante. Ocorre que tal procedimento distorce integralmente os valores exigidos, o que impede à Recorrente saber qual a matéria tributável efetivamente mantida, e determinar qual o montante que está sendo exigido em relação a cada rubrica”.

Além disso, a recorrente defende que tais distorções são constatadas em todos os períodos de apuração, tal como apurou e demonstrou a DRJ no quadro abaixo, extraído da página 153 da r. decisão (fls. 145.347), no qual estão ilustradas as diferenças – de se frisar, bastante representativas –, entre os montantes atuado e mantido só em relação à COFINS:

DRJ	Auto de Infração	DRJ	DRJ
A = TOTAL QUE DEVERIA TER SIDO O LANÇAMENTO (Acórdão)	B = TOTAL DO LANÇAMENTO (valores negativos desconsiderados = 0,00)	C = TOTAL MANTIDO(Acórdão) DO LANÇAMENTO (A ou B, dos dois o menor)	D = TOTAL EXONERADO (Acórdão) DO LANÇAMENTO (B - C)
41.345.609,39	-104.038.823,23	0,00	0,00
32.865.382,85	-59.484.290,56	0,00	0,00
48.299.559,78	13.247.131,80	13.247.131,80	0,00
37.727.073,32	55.559.368,66	37.727.073,32	17.832.295,34
49.657.602,81	77.671.282,90	49.657.602,81	28.013.680,09
43.792.301,51	-4.399.856,66	0,00	0,00
47.135.674,90	66.509.474,92	47.135.674,90	19.373.800,02
41.958.046,67	59.958.247,97	41.958.046,67	18.000.201,30
39.536.439,95	52.367.874,55	39.536.439,95	12.831.434,60
42.895.339,60	60.198.676,00	42.895.339,60	17.303.336,39
40.507.718,20	51.911.438,40	40.507.718,20	11.403.720,20
73.904.713,58	115.328.106,03	73.904.713,58	41.423.392,45
539.625.462,57	552.751.601,23	386.569.740,83	166.181.860,39

Diante disso, a Recorrente sustenta que “não há alternativa senão a decretação da nulidade integral do lançamento, em sentido diverso do que concluiu a DRJ, sobretudo porque o ajuste procedido é apto a tornar inexecutável a própria decisão proferida no âmbito do Recurso Voluntário. Isso porque, do modo como procedido pela DRJ, qualquer manutenção de exigência em relação aos R\$ 48.299.559,78 que poderiam ter sido exigidos, deverá ser matido, até o limite de R\$ 13.247.131,80, como se a fiscalização tivesse um cheque em branco para todas as glosas até este montante”.

Além disso, verifica-se às páginas 125 a 146 da r. Decisão (fls. 145.319 a 145.341), que DRJ tratou da exigência consubstanciada sob a rubrica ‘Acordos Comerciais’, inclusive quanto à alegação do contribuinte de existência de duplicidade no lançamento tributário, que tomou por base os valores apresentados pela Recorrente a título de acordos comerciais registrados na #113504 “Acordos com Clientes”, em contrapartida da conta #321201 “Compras de Mercadorias Nacionais”, e, adicionalmente, os valores reclassificados da conta #321201 “Compras de Mercadorias Nacionais” para as contas #332299 “Verbas de Propaganda Cooperada”, #334298 “PD@Net - Reversão de Custo” e #321423 “Outros resultados Operacionais”.

Assim, a DRJ rejeitou a preliminar de nulidade do lançamento e acolheu o entendimento fiscal externado no relatório da Diligência (fls. 145.050 a 145.129), segundo o qual a alegada duplicidade da exigência por omissão de receitas, relativamente às rubricas “Trade Marketing” (Verba de Propaganda Cooperada), “PD@Net” e Outros Resultados Operacionais, não poderia ser reconhecida com fundamento nas conciliações apresentadas pela Recorrente.

Todavia, a recorrente defende que a DRJ afastou a apenas a parcela da exigência cuja duplicidade já havia sido expressamente reconhecida pela própria Fiscalização “na conclusão da Diligência, mantendo hígida, de forma contraditória, a exigência remanescente, apesar de fundada nos mesmos critérios e vícios que maculam o lançamento como um todo”.

Por outro lado, a Recorrente aduz que apresentou espontaneamente, no formato de planilhas Excel, o detalhamento do razão contábil da conta #321201 “Compras de Mercadorias Nacionais” onde foram registrados originalmente os valores dos acordos comerciais sob o histórico ‘Bonificação’, bem como também destacou, em suas respostas e espontaneamente, os

totais mensais que foram reclassificados dessa conta para as contas #332299 “Verbas de Propaganda Cooperada”, #334298 “PD@Net - Reversão de Custo” e #321423 “Outros resultados Operacionais”, com outros históricos, padronizados, ao final de cada período mensal. Em adição, quando da manifestação ao relatório conclusivo da Diligência, reapresentou as referidas planilhas (Doc_comprobatorios01 da resposta de 14/06/2021, e-fl. 145.024) destacando, em diferentes cores, na aba “Conta #321201”, os valores reclassificados ao final do mês.

Assim, a recorrente reitera que quando da conclusão da Diligência, em manter o lançamento na forma como originalmente procedido, sob a alegação de que não teria “...certeza de que foram efetivamente reclassificados para as contas 332299 e 334298, uma vez que a empresa não conseguiu fazer a composição dos valores reclassificados”. Somente em relação à conta #321423 “Outros resultados Operacionais”, para a qual a Contribuinte apresentou evidências de que os registrados nessa conta já haviam sido levados à tributação - isto é, (i) os extratos da conta # 321423 “Outros Resultados Operacionais”, no formato Excel (Doc_Comprobatorio04 – Fls. 2927/3016) (ii) registros contábeis do Livro Diário extraído diretamente do SPED-Contábil, que atestam todos os lançamentos de reclassificação (Doc_Comprobatorios05 – Fls. 3.017/3.073) e (iii) memórias de cálculo do PIS e da COFINS (fls. 114.484 – arquivos não pagináveis – Memória de Cálculo 3) – é que a Fiscalização reconheceu uma pequena parcela de duplicidade (aproximadamente R\$ 10,3 milhões ou 15,03% da base lançada.

Nesse sentido, a recorrente defende que em resposta de 25/05/2021 a mesma (Fiscalizada no âmbito do TDPF nº 08.1.65.00-2019-00362-1) apresentou à então Fiscalização os mesmos esclarecimentos, evidências e conciliações que haviam sido apresentados quando do atendimento ao procedimento de fiscalização que originou esses autos. Nesse sentido, vale trazer a esses autos o “Doc_comprobatorios18” da resposta de 25/05/2021, no âmbito do TDPF nº 08.1.65.00-2019-00362-1 (“Doc_comprobatorios02”, arquivo não paginável).

A Diligência, como bem sabemos, ante o anteriormente exposto, foi concluída no mês de julho-21 e o resultado não foi positivo para a Recorrente.

Mas então, onde as conclusões e convicções da d. Fiscalização adotadas e combatida nos presentes autos, contrastam com as conclusões e convicções em relação ao procedimento de fiscalização conduzido sob o TDPF nº 08.1.65.00-2019-00362-1?

O TDPF nº 08.1.65.00-2019-00362-1 foi concluído em outubro-21 com a lavratura de autos de infração que deram origem ao processo administrativo nº 16327.720992/2021 85. Tal feito foi instruído pelo Termo de Verificação Fiscal (“TVF”), que integra às fls.

101.351 a 101.455 dos autos do Processo Administrativo nº 16327.720992/2021-85 (“Doc_comprobatorios 01 do Recurso Voluntário”).

Às páginas 101.373 a 101.389 do TVF, a autoridade fiscal apresenta o seu arrazoado quanto à matéria dos Acordos Comerciais. Nesse particular, interessam as páginas 101.373 a 101.376, onde a d. Fiscalização delimitou a matéria



COMPANHIA BRASILEIRA DE DISTRIBUICAO

Neste caso, desvinculação dos valores recebidos a acordo comerciais (distribuição), haja vista que o montante em referência deriva do recebimento de multas por infrações a regras e prazos acordados contratualmente com parceiros logísticos...

Em suma, com os esclarecimentos aqui expostos, a Fiscalizada quer deixar evidenciado, que os acordos comerciais, no ano-calendário de 2017, totalizaram R\$ 2.864.067.585,61, sendo que, desse montante, R\$ 2.502.003.670,41 encontra-se mantido nos registros da #321201 'Compras de Mercadorias Nacionais'...

Os extratos do livro razão apresentados pela Fiscalizada na planilha Excel, totalmente compatíveis os registros contábeis do SPED-Contábil, comprovam o ora esclarecido. Uma vez que o montante de R\$ 87.675.153,97 já foi computado para efeitos de mensuração das bases de cálculo do PIS e da COFINS, conforme indicado na aba 'Resumo Geral' da mencionada planilha...

No 'Doc comprobatório18', a empresa juntou planilha demonstrativa dos valores mensais decorrentes dos acordos comerciais. Como se pode observar na resposta acima e na planilha que segue como 'Doc comprobatório 18', a empresa reclassificou contribuições, parte dos valores decorrentes dos acordos comerciais. Do total dos ganhos com os acordos comerciais (R\$ 2.864.067.585,61) a montante parte permaneceu na conta 321201 (R\$ 2.502.003.670,41) sendo que os demais valores foram redistribuídos da seguinte forma...

Destaque da Recorrente



COMPANHIA BRASILEIRA DE DISTRIBUICAO

A partir disso, citamos a planilha abaixo que representa os valores mensais a serem lançados, que decorrem do resultado positivo advindo dos acordos comerciais celebrados pela empresa:

Table with columns: Mês, Totalidade dos Valores Logísticos (Deduzidos em PIS e COFINS), Reclassificação da Base de Cálculo do PIS e da COFINS, Totalidade dos Valores Propriamente Decorrentes, Reclassificação da Base de Cálculo do PIS e da COFINS, Totalidade dos Valores Propriamente Decorrentes, Reclassificação da Base de Cálculo do PIS e da COFINS. Total: 2.776.392.431,64

Como se verá mais adiante, e apesar de terem sido contabilizados em contas que recebem, em regra, lançamentos a débito, entendemos que os ganhos que decorrem dos acordos comerciais firmados entre a empresa e seus fornecedores têm a natureza de receita, independentemente de sua classificação contábil, cobrado (nos ganhos) se sujeitam à tributação do PIS e da Cofins as alíquotas de 1,65% e 7,6%, respectivamente.

Apresentamos a seguir as razões que nos fazem crer que o resultado dos acordos comerciais firmados entre a empresa e seus fornecedores devem ser tributados pelo PIS-Cofins, por terem natureza jurídica de receita.

Para tanto, tratamos como premiação a distinção existente entre o tratamento dado, a um evento, pelos normos tributários e pela norma contábil. Subsidiariamente a isso, mas não necessariamente como ratio para a imputação fiscal, apresentamos argumentos de que as próprias normas contábeis determinam que negócios jurídicos como estes (acordos comerciais) também devem ser reconhecidos como receita, mesmo que não sejam contabilizados como tal.

Normas contábeis e tributárias – semelhanças e diferenças

DOCUMENTO VALIDADO

Por fim, verifica-se que a recorrente alega nulidade do lançamento por conta da forma, do critério da glosa (recomposição, temporal e quantitativo) dos saldos iniciais de créditos constantes de sua escrituração advindos das sucedidas Nova Pontocom e Sé Supermercados, de créditos sobre serviços de limpeza e ICMS ST, do regime de competência, bem como da duplicidade de registros para efetivação da glosa, e de que distorceu os valores dos tributos apurados e lançados, o que gerou falta de cobrança em alguns meses e excesso em outros meses.

No entanto, como bem detalhado pela DRJ, não se vislumbra, nos autos, quaisquer irregularidades que possam ensejar a nulidade do Auto de Infração em discussão, tendo em vista que todos os elementos essenciais ao lançamento estão presentes, pois o Auto de Infração foi lavrado por autoridade competente, contém a descrição dos fatos, enquadramento legal, demonstrativos de apuração dos valores, identificação do contribuinte, local da lavratura, determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la, e ciência dele.

Se o critério eleito pela autoridade fiscal contém erros ou impropriedades, e conforme demonstrado nas tabelas acima o do contribuinte também possui, e se há correções a serem feitas, elas serão tratadas no mérito com base no contraditório e ampla defesa, e não vejo possibilidade delas gerarem nulidade completa/parcial do lançamento, mas, no máximo, simples exonerações.

Alega ainda no tópico nulidades de que há lançamentos em duplicidade [III.1.2 – Duplicidades de exigências vinculadas às receitas supostamente omitidas III.1.2.1 - Valores correspondentes as rubricas 'Trade Marketing' (Verba de Propaganda Cooperada); 'PD@Net'; III.1.2.2 - Valores correspondentes às rubricas que já foram tributadas e III.1.3 – Nulidades do lançamento por erro de critérios de apuração dos tributos – Conclusões] e que isso geraria nulidade total do lançamento. Ao fim do tópico faz pedido subsidiário pelo cancelamento ao menos parcial. Da mesma forma que no tema anterior, entendo que não se trata de nulidade nos termos legais já expostos, e sim questão de mérito, que se

vier/viesse a ser corrigida através desse acórdão não alcança a nulidade total de todos os lançamentos efetuados, apenas a correção pontual dos erros.

Insta lembrar ao requerente do princípio basilar do processo de que quem alega angariar provas a seu favor. Se alega haver duplicidades, não vejo dificuldade alguma em se conseguir demonstrar terem existido (o que irei tratar apenas no mérito, adiante), porém mesmo em as havendo e se comprovadas isso de forma alguma vai gerar a nulidade do lançamento, apenas sua correção nos termos já tradados acima, adequando-o ao que for efetivamente comprovado.

Portanto, não havendo prescrição legal que considere outros fatos como capazes de gerar a nulidade dos autos, alegações genéricas e dissociadas da legislação aplicável não podem fundamentar a nulidade pretendida pelo sujeito passivo. Eventuais equívocos, interpretações incorretas ou mudanças de entendimento por parte da autoridade fiscal no lançamento serão devidamente analisados no julgamento do presente acórdão.

Assim, em que pese o esforço da recorrente, verifica-se que eventuais diferenças de cálculo ou imprecisões no lançamento tributário não importam em nulidade do ato administrativo, mas sim objeto de discussão e eventual reforma durante o processo administrativo fiscal.

Desta feita, constatando-se a obediência aos requisitos previstos no art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, e a inexistência de causa de nulidade, em especial as elencadas no art. 59 do referido Decreto, deve ser rejeitada a nulidade suscitada.

MÉRITO

ATIVIDADE COMERCIAL DESENVOLVIDA PELA RECORRENTE

Aduz a Recorrente que se dedica preponderantemente à distribuição e ao comércio varejista de mercadorias em geral, especialmente alimentos, integrando o conhecido Grupo Pão de Açúcar (“GPA”). Além de suas centenas de Lojas, possui 24 centros de distribuição e galpões, responsáveis pelo recebimento de mercadorias e o abastecimento de suas unidades e do seu e-commerce, contando com um total de, aproximadamente, 100 mil colaboradores.

Nesse sentido, a recorrente reitera que o Grupo Pão de Açúcar está dentre os 3 maiores grupos varejistas do Brasil, distribuindo mais de 217 mil produtos e com mais de 48 mil fornecedores. Nos últimos anos, em virtude do grande número de empresas que atuam neste setor e da diversidade de produtos disponíveis, a atividade de varejo e, mais especificamente, o varejo alimentar tem se transformado, exigindo cada dia mais uma atuação com vistas em soluções que tenham em conta:

a experiência do consumidor no momento da compra, o que envolve desde o ambiente da loja, o sortimento adequado e contínuo de produtos, assim como o zelo quanto à sua qualidade, as comodidades ofertadas ao consumidor na loja, a excelência no atendimento e a fluidez na realização da compra, inclusive por meio da sua interação com a tecnologia digital disponível; a personalização do consumo, com modelos de loja, oferta de produtos e meios de compra (físico ou

on-line) cada vez mais exclusivos, diferenciados e voltados para o perfil e bem estar do consumidor; a adequação do preço ao público-alvo; e, a fidelização.

E, para que essas soluções sejam levadas a efeito, é imprescindível que a empresa de varejo conte com:

uma estratégia comercial ajustada ao perfil do seu consumidor, o que abrange desde a escolha dos produtos a serem comercializados, a negociação do preço de compra, o investimento em marketing e a formação do preço de venda; uma estrutura logística também ajustada ao seu negócio e aos produtos comercializados, possibilitando o abastecimento das lojas de forma adequada e eficiente e, também, a entrega de mercadorias aos consumidores em adequadas condições para consumo; modelos de lojas adequadas ao seu público-alvo; e, investimentos em tecnologia que possibilitem tanto uma melhor experiência do consumidor no momento da compra (por meio da disponibilização de aplicativos de fidelização, meios de pagamento diversificados, autoatendimento etc.), quanto viabilizem novas formas de aquisição (on-line ou por meio de aplicativos de intermediação), quanto uma melhor gestão de toda a operação, desde o primeiro contato com o fornecedor até sua aquisição e recebimento pelo cliente.

Dessa forma, a recorrente defende que “é com base nesses desafios que suas atividades e, mais que isto, a atividade de varejo como um todo, deve ser conduzida, o que evidencia a complexidade e diversidade de fatores que nela impactam, especialmente quando se considera uma empresa, como a Recorrente, com imenso volume de itens colocados à venda, de fornecedores que a abastecem, de estabelecimentos a serem geridos (lojas e CDs) e de operações realizadas”.

Para que sejam atendidas as atuais demandas da sociedade, é imprescindível para qualquer empresa que atua no grande varejo uma estrutura de operação infinitamente mais complexa do que aquela historicamente atribuída à atividade comercial, a qual a limitava à mera compra de produtos, exposição para venda, recebimento do preço e entrega.

Mesmo o pequeno varejista não consegue abrir uma loja investindo apenas no ponto comercial, prateleiras e mercadorias. Não há dúvidas de que hoje sem, por exemplo, o mínimo investimento em sistemas de informação e de tecnologia, mesmo os pequenos varejistas não têm como atuar. Sem a tecnologia não há como sequer serem emitidos os documentos fiscais (Cupons e Notas a Consumidor) exigidos pelos órgãos governamentais, ou então receber o pagamento por tais vendas, por meio de cartões de débito e crédito de seus clientes.

Não há um vendedor sequer – mesmo aquele comerciante com uma pequena banca de mercadorias – que não tenha ou que não almeje como um ativo de trabalho uma “maquininha” de cartão de crédito ou débito e uma conexão de internet. Do contrário, certamente este comerciante perderá (ou sabidamente estará perdendo) muitas vendas, podendo até mesmo “quebrar”, já que cada dia

mais consumidores deixam de usar o “dinheiro físico”, movimentando-o apenas por meios eletrônicos de pagamento.

Ora, se é evidente que nos dias atuais é imprescindível para qualquer atividade comercial o investimento em tecnologias, o que dizer, então, de uma atividade como a da ora Recorrente, que realiza mais que 500 milhões de operações de venda por ano; que tem em seu cadastro de produtos, mais de 200 mil itens distintos, que negocia com mais de 48 mil fornecedores e que gere mais de 870 Lojas?

São milhões e milhões de informações diárias a serem administradas, sejam relativas a negociações de compras, recebimentos de mercadorias, devoluções, pagamentos realizados, pagamentos recebidos, remessas entre estabelecimentos, vendas realizadas, entregas em domicílio, dentre muitas outras.

Nesse sentido, é premente uma mudança de paradigma em relação à interpretação da atividade comercial no Brasil (e no mundo), deixando-se de lado a visão ultrapassada de que apenas o setor industrial envolve complexidade operacional.

Nesse contexto, a Recorrente, responsável pelo abastecimento de mais de 870 lojas, distribuídas em 19 Estados e centenas de Municípios, e que comercializa ampla variedade de itens de hortifrúti, necessita manter uma estrutura logística e de abastecimento eficiente e eficaz, em estrita observância à legislação sanitária brasileira. Para tanto, avalia as demandas específicas de cada unidade, consideradas as peculiaridades locais, a fim de definir a estratégia de abastecimento mais adequada, seja por meio de fornecedores locais ou regionais, seja mediante aquisições centralizadas, com posterior distribuição às lojas.

No entanto, quanto ao direito à apropriação de créditos na condição de insumos em relação às atividades comerciais, independentemente do entendimento pessoal deste julgador, cumpre destacar que, recentemente, este e. CARF editou a Súmula nº 234, cuja observância é obrigatória pelos Conselheiros do CARF, ex vi do art. 123, §4º do Regimento Interno do CARF (RICARF):

Súmula CARF nº 234: Na atividade de comércio não é possível a apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins com base no inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

Por outro lado, entendo que assiste razão à recorrente quando demonstra que sua atividade econômica não se restringe à atividade comercial, envolvendo também prestações de serviço, de modo que o direito ao creditamento de insumos deve ser assegurado em relação às demais atividades desenvolvidas pela empresa, quando verificada a subsunção ao artigo 3º, inciso II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03.

É o que passamos a apreciar.

PIS E COFINS SOBRE “ACORDOS COMERCIAIS”

A Fiscalização sustenta no lançamento que os valores decorrentes dos “acordos comerciais”, independentemente de serem contabilizados como redutores de custos ou despesa, têm natureza de “receita”, concluindo, então, que os valores contabilizados a crédito nas contas #321201 (Compras de Mercadorias Nacionais), #332299 (Verbas de Propaganda Cooperada – VPC) e #334298 (PD@Net Reversão Custo) deveriam ter sido tributados pelo PIS e COFINS.

Assim, verifica-se que Fiscalização, quando do lançamento tributário, sustentou que os valores relativos aos acordos comerciais firmados com os seus fornecedores decorrem da prestação de serviços da Recorrente aos seus fornecedores, conforme se observa dos trechos do TVF, abaixo reproduzidos:

A empresa fiscalizada oferece serviços que intentam incrementar a venda de seus fornecedores e os fornecedores remuneram a empresa fiscalizada por tais serviços. Para tanto, as partes celebram um negócio jurídico -- no caso, um contrato -- em que ambos os contratantes se obrigam a cumprir as prestações a que se comprometeram.

É isso que se extrai da descrição dos tipos de acordos firmados entre a empresa e seus fornecedores, já reproduzidos acima.

Como exemplo, podemos citar a “Parceria Comercial e Parceria de Faturamento”, que tem como objeto a prestação de serviços, pela empresa fiscalizada ao seu fornecedor, para que a mercadoria do fornecedor seja destacada nas ações comerciais da empresa fiscalizada. Outro exemplo é o “Desconto de PD@Net/EDI”, em que a fiscalizada oferece serviço de utilização, de um sistema [seu], pelo fornecedor. Nos “Acordos Logísticos (Adicional Depósito)”, como se vê, a fiscalizada oferece serviço de facilidades de logística ao fornecedor. (g.n.) (TVF – fls. 114.399).

Como se vê, o fundamento central da autuação, em relação aos acordos comerciais, é a suposta caracterização de prestação de serviços, o que, conforme restará demonstrado a seguir, não pode ser chancelado. No entanto, há que pontuar que, se a atividade-fim da Recorrente é a compra e venda de mercadorias, é desarrazoada a afirmação da Autoridade Autuante, no sentido de que a empresa fiscalizada oferece serviços que intentam incrementar a venda de seus fornecedores e os fornecedores remuneram a empresa fiscalizada por tais serviços.

Por esta linha de raciocínio, toda a atividade comercial é, então, uma prestação de serviços aos Fornecedores das mercadorias, já que é exatamente através dela que seus produtos chegam aos consumidores finais. Inclusive, vale destacar que, sobre este viés, a própria DRJ estaria em contradição na medida em que ao mesmo tempo que afirma que a Recorrente exerce atividade comercial e, portanto, não poderia se apropriar de crédito das contribuições sociais sobre insumos, afirma que a Recorrente realiza prestação de serviços, considerando, ainda, que as supostas receitas auferidas teriam um cunho operacional.

Sobre o tema, a DRJ, compreendeu que os descontos recebidos pela Recorrente, se fossem de fato incondicionais, deveriam ter sido registrados nas notas fiscais e informados na EFD-

Contribuições, o que não ocorreu. Nesse contexto, reitera que a Recorrente deveria ter comprovado que “o registro de redução de custo afetou DIRETAMENTE o seu creditamento”.

É neste contexto, pois, que se inserem os Acordos Comerciais. Ou seja, negociações firmadas entre a Recorrente e seus Fornecedores, cujo objetivo principal é o ganho de escala, ou, em outras palavras, o incremento de vendas – do fornecedor para Recorrente e, por certo, da Recorrente para o mercado consumidor.

Atualmente, é fato que grande parte das mercadorias estão disponíveis ao consumidor em qualquer estabelecimento comercial. É dizer, se o consumidor quer comprar determinado leite, ele não precisa obrigatoriamente ir até o comércio “X” para adquiri-lo. Ele certamente encontrará este produto disponível em vários estabelecimentos à sua escolha.

Diante disso, um dos fatores mais importantes que faz com que o consumidor escolha um ou outro estabelecimento comercial, é, além da experiência de compra proporcionada pelo estabelecimento, o preço.

E o melhor preço está atrelado à capacidade do comerciante negociá-lo junto aos seus fornecedores e, assim, reduzir o seu custo de aquisição.

Os Acordos Comerciais ou – como convencionou-se chamar, as “bonificações” – são, portanto, contextos comerciais negociados entre o varejo e seus fornecedores (boa parte deles, gigantescos conglomerados industriais), por meio das quais são fixados percentuais de abatimento/desconto.

Como, por óbvio, um mesmo fornecedor abastece diversos concorrentes e possui uma tabela de preços preestabelecida para todos, são negociadas “bonificações” (ou melhor, justificativas comerciais) para cada abatimento/desconto concedido, o que possibilita, então, a prática de preços diferenciados entre eles (a Recorrente e seus concorrentes).

Nesse sentido, recorrente defende que a DRJ “parece confundir a sistemática de não cumulatividade do IPI e do ICMS com a não-cumulatividade das contribuições ao PIS e a COFINS. Na Constituição de 1988, a não-cumulatividade do IPI e do ICMS é prevista expressamente nos artigos 153, §3º, inciso II, e 155, §2º, sendo definida como a sistemática em que se compensa o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores”.

O legislador elegeu o chamado método indireto subtrativo, por meio do qual a legislação, notadamente as Leis nº 10.637/02, 10.833/03 e 10.865/04, estabelece situações em que o contribuinte poderá descontar, do valor das contribuições devidas, créditos apurados em relação aos bens e serviços adquiridos, custos, despesas e encargos expressamente mencionados (e.g. insumos; energia elétrica consumida no estabelecimento da pessoa jurídica; máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado; dentre outros).

Assim, se determinado custo ou despesa já foi onerado pelas contribuições na etapa anterior, seu montante é excluído do valor a ser tributado pelo adquirente,

por meio da dedução como crédito de valor resultante da aplicação da mesma alíquota que gravará a receita ser gerada.

A não-cumulatividade do PIS/COFINS, portanto, é distinta da não-cumulatividade do ICMS e IPI, que adota o chamado “imposto contra imposto”, cujo crédito a ser deduzido corresponde ao montante do imposto efetivamente apurado na etapa anterior.

Pois bem, é de notório saber, portanto, que o crédito de PIS e COFINS é calculado sobre o valor de aquisição (constante em nota fiscal), não estando vinculado aquilo que foi recolhido na operação anterior.

Nesse sentido, a alegação do acórdão recorrido no sentido de que a Recorrente deveria ter comprovado que tomou crédito em valor inferior àquele constante na nota fiscal de aquisição não se sustenta, até mesmo porque não há como presumir que não houve incidência das contribuições na etapa anterior.

No entanto, no caso dos autos, os acordos / descontos / abatimentos / bonificação não se enquadram no conceito legal de insumo previsto no art. 3º, II, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, mesmo sob a ótica dos critérios de essencialidade ou relevância firmados pelo STJ no Tema 779.

Com efeito, o STJ definiu que insumos são bens ou serviços utilizados na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, desde que imprescindíveis ou relevantes para a execução da atividade-fim do contribuinte. No caso, o bônus sobre vendas:

- 1) não é um bem ou serviço adquirido pela Recorrente;
- 2) não integra o processo produtivo;
- 3) tampouco constitui insumo utilizado na prestação de serviços, mas sim um dispêndio de natureza comercial e promocional, destinado a incentivar vendas e ampliar participação de mercado.

Por conseguinte, não se vislumbra direito a crédito de PIS e COFINS sobre tais valores, visto que não se enquadram na hipótese do art. 3º, II, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, tampouco nos critérios jurisprudenciais de essencialidade e relevância.

Além do mais, foi aprovada recentemente a Súmula CARF n.º 234, que determina o seguinte:

“SÚMULA CARF Nº 234 Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em sessão de 05/09/2025 – vigência em 16/09/2025 Na atividade de comércio não é possível a apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS com base no inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.”

Assim, da análise do arquivo “Danone_Relatório Gerencial de Compras 2016” (Doc_Comprobatorios07 da Impugnação), a Recorrente esclarece que os percentuais

materializados a título de abatimentos/descontos concedidos pela Danone correspondem àqueles originalmente pactuados no Contrato de Fornecimento, antes, portanto, da aquisição da mercadoria destinada à revenda. Ou seja, está-se diante de um preço pactuado em um determinado contexto de negociação.

Como se pode observar, a Recorrente aplicou sobre as compras realizadas no período (2016) – colunas AF a AK da aba “Apuração de Compras por PLU” contida no mencionado arquivo –, exatamente os mesmos percentuais de desconto (denominados “Verbas Contratuais” e “Eventos”) previamente negociados em 2015 e previstos no Contrato de Fornecimento, mais especificamente na sua capa denominada “Acordo Comercial”, quais sejam:

0,30% relativo à verba PD@Net; 12,65% relativo à verba Parceria Comercial; 1,00% relativo à verba Adicional Não Troca; 0,26% relativo à verba “Inauguração”; 0,26% relativo à verba “Reinauguração”; e, 10% relativo à verba “Adicional Depósito”.

Também em relação à bonificação Acordos de Crescimento contida neste Contrato, os percentuais de descontos aplicados pela Recorrente por ocasião da liquidação das faturas de compra no ano de 2016 corresponderam exatamente àqueles fixados, referentes a esta bonificação.

A recorrente apresenta a descrição dos descontos concedidos, destacando que, independentemente da tipologia de cada bonificação, trata-se de meios para a obtenção de um menor preço e, em última análise, de ganho de escala para a Recorrente e fornecedor. Ou seja, que todas as rubricas são utilizadas como meio para o incremento das vendas, caracterizam-se como “descontos incondicionais”, pelo que não podem ser consideradas “receitas”. Diz-se que o desconto é incondicional, pois, como já demonstrado acima, já está previamente pactuado e não está sujeito a qualquer evento futuro e incerto ou “condição” no sentido jurídico do vocábulo.

Parceria Comercial e Parceria de Faturamento:

desconto/abatimento concedido pelo fornecedor que objetiva incrementar as compras de mercadorias pela Recorrente. A concessão do abatimento objetiva reduzir o custo de aquisição da mercadoria, possibilitando que ela seja destacada em suas ações comerciais, com vistas a fomentar sua revenda e, assim, aumentar o volume das compras.

Desconto de PD@Net/EDI: desconto/abatimento concedido pelo fornecedor em razão da utilização do sistema de compras da Recorrente.

Acordos Logísticos (Adicional Depósito): desconto/abatimento decorrente da entrega das mercadorias nas Centrais de Distribuição da Recorrente.

Compensação de Não-Troca (Adicional de Não-Troca): desconto/abatimento concedido pelos fornecedores com vistas a cobrir perdas com mercadorias vencidas ou avariadas, que não são devolvidas ao fornecedor.

Garantia de Margem e Preço: desconto/abatimento concedido pelos fornecedores com vistas a praticar com a Recorrente o menor preço do mercado.

Investimento Corporativo: desconto/abatimento concedido pelo fornecedor calculado conforme campanhas promocionais (sell-out).

Trade Marketing: desconto/abatimento concedido pelo fornecedor em razão das ações de marketing promovidas pela Recorrente que fomentam a revenda dos produtos e, portanto, geram mais negócios entre as partes.

Acordo de Crescimento sobre Compras: desconto/abatimento concedido em razão do atingimento das metas de volume de compras estabelecidas pelos fornecedores.

Negociações / Assistência a Loja: o fornecedor disponibiliza mão-de-obra de merchandising (promotor) para assistência de vendas nas lojas da Recorrente.

Participação em Eventos: descontos concedidos pelos fornecedores com vistas ao incremento do volume de vendas de mercadorias, em decorrência de campanhas específicas de aniversário, inaugurações, reinaugurações de lojas, introdução de produtos, disponibilização de espaços extras nas Lojas.

Como se observa, a data da confirmação quanto a concessão da bonificação é anterior à previsão de efetivação da compra da mercadoria, evidenciando se tratar de Acordo Comercial que objetiva a redução do preço a ser praticado entre as partes.

No mesmo sentido que os descontos/abatimentos previstos no Contrato de Fornecimento, a Recorrente apresentou outros exemplos de bonificações pontuais concedidas por seus maiores fornecedores (Doc_Comprobatorios17 da Impugnação).

Repare Ilmos. Julgadores que tanto os descontos/abatimentos constantes nos contratos de fornecimento como os descontos concedidos pontualmente não decorrem de qualquer imposição por parte do fornecedor no sentido de que a Recorrente deve privilegiar suas mercadorias ou comprovar determinada atividade. Ou seja, não há imposição de uma obrigação, sequer uma contrapartida por parte da Recorrente.

No mesmo sentido que os descontos/abatimentos previstos no Contrato de Fornecimento, a Recorrente apresentou outros exemplos de bonificações pontuais concedidas por seus maiores fornecedores (Doc_Comprobatorios17 da Impugnação).

Dessa forma, verifica-se que tanto os descontos/abatimentos constantes nos contratos de fornecimento quanto os descontos concedidos pontualmente não decorrem de qualquer imposição por parte do fornecedor no sentido de que a Recorrente deve privilegiar suas mercadorias ou comprovar determinada atividade. Ou seja, não há imposição de uma obrigação, sequer uma contrapartida por parte da Recorrente.

Ao contrário: uma vez concedido o abatimento/desconto, é reduzido o custo de aquisição e, por conseguinte, é também reduzido o preço de venda. É esta dinâmica, portanto, que viabiliza ações de promoção comercial, com vistas a aumentar a venda do produto, materializando-se, assim, ganho de escala e, portanto, a parceria almejada, em que ambos (fornecedor e Recorrente) saem “vencedores” (“ganha-ganha”), alcançando o objetivo comum.

143. Também não há uma vinculação direta entre o percentual de abatimento negociado e o ganho “obtido” pelo fornecedor, nem entre o percentual fixado e o custo incorrido pela Recorrente. Na verdade, as partes concordam que se a Recorrente adota determinadas ações, tanto ela quanto o fornecedor se beneficiam, na medida em que elas geram redução de custos, ganhos em agilidade operacional e, por conseguinte, ganhos em volume de vendas e, portanto, de compras. Com base nisso, os profissionais dos respectivos Departamentos Comerciais têm metas e limites percentuais que podem negociar e fazer concessões mútuas, com vistas a alcançar o melhor preço e a melhor Condição Comercial para ambas as empresas.

Vale ressaltar: não existe uma contraprestação a ser realizada pela Recorrente.

Tampouco existe qualquer cláusula que a obrigue a fornecer esta ou aquela facilidade utilizada como título para a bonificação negociada, ou, ainda, qualquer penalidade por seu descumprimento. Há, sim, uma PARCERIA COMERCIAL, em que ambas as partes se beneficiam (pelo incremento das vendas) e que repartem os ganhos através dos abatimentos negociados.

Este aspecto fático é de fundamental importância, pois a tese central da D.

Fiscalização repousa na ideia de que há uma prestação de serviços por parte da Recorrente abstraída de supostas contraprestações “remuneradas” disfarçadas de “bonificações”. Há, com todo respeito, uma confusão entre o discurso utilizado pelo comerciante para obter descontos, com as contrapartidas intrínsecas à atividade de prestação de serviços, que, repita-se, não é a atividade-fim da Recorrente.

E, mais. As facilidades que dão nome às negociações comerciais (“rubricas”), são, na verdade, procedimentos ou processos utilizados pela própria Recorrente no desenvolvimento de sua própria atividade-fim, que, frise-se, é a revenda de mercadorias, e que, por também favorecerem indiretamente os fornecedores, são utilizadas como fundamento para uma redução do custo de aquisição das mercadorias.

Note: o benefício capturado pelo fornecedor é indireto, já que se trata de atividades desenvolvidas, na verdade, em função do interesse da Recorrente, assim como de todos os demais varejistas, em otimizar suas operações e, assim, revender os produtos adquiridos com o menor custo possível.

Além disso, a recorrente esclarece cada “rubrica”, destacando que, independentemente da tipologia de cada bonificação, trata-se de meios para a obtenção de um menor preço e, em última análise, de ganho de escala para a Recorrente e fornecedor:

Parceria Comercial e Parceria de Faturamento:

desconto/abatimento concedido pelo fornecedor que objetiva incrementar as compras de mercadorias pela Recorrente. A concessão do abatimento objetiva reduzir o custo de aquisição da mercadoria, possibilitando que ela seja destacada em suas ações comerciais, com vistas a fomentar sua revenda e, assim, aumentar o volume das compras.

Desconto de PD@Net/EDI: desconto/abatimento concedido pelo fornecedor em razão da utilização do sistema de compras da Recorrente.

Acordos Logísticos (Adicional Depósito): desconto/abatimento decorrente da entrega das mercadorias nas Centrais de Distribuição da Recorrente.

Compensação de Não-Troca (Adicional de Não-Troca): desconto/abatimento concedido pelos fornecedores com vistas a cobrir perdas com mercadorias vendidas ou avariadas, que não são devolvidas ao fornecedor.

Garantia de Margem e Preço: desconto/abatimento concedido pelos fornecedores com vistas a praticar com a Recorrente o menor preço do mercado.

Investimento Corporativo: desconto/abatimento concedido pelo fornecedor calculado conforme campanhas promocionais (sell-out).

Trade Marketing: desconto/abatimento concedido pelo fornecedor em razão das ações de marketing promovidas pela Recorrente que fomentam a revenda dos produtos e, portanto, geram mais negócios entre as partes.

Acordo de Crescimento sobre Compras: desconto/abatimento concedido em razão do atingimento das metas de volume de compras estabelecidas pelos fornecedores.

Negociações / Assistência a Loja: o fornecedor disponibiliza mão-de-obra de merchandising (promotor) para assistência de vendas nas lojas da Recorrente.

Participação em Eventos: descontos concedidos pelos fornecedores com vistas ao incremento do volume de vendas de mercadorias, em decorrência de campanhas específicas de aniversário, inaugurações, reinaugurações de lojas, introdução de produtos, disponibilização de espaços extras nas Lojas.

Como bem detalhado pela recorrente, verifica-se que todas as rubricas supracitadas, utilizadas como meio para o incremento das vendas, caracterizam-se como “descontos incondicionais”, pelo que não podem ser consideradas “receitas”.

Trata-se, portanto, de um ajuste de preço na cadeia, e não de uma receita condicional.

O argumento contábil da Recorrente é robusto e corrobora a natureza do bônus. Conforme o item 11 do Pronunciamento Técnico CPC 16 (R1) (Estoques), descontos comerciais e abatimentos devem ser deduzidos na determinação do custo de aquisição dos estoques.

Sobre o tema, vale destacar a decisão proferida pela Câmara Superior de Recursos Fiscais deste E. Conselho, relativa ao Processo Administrativo nº 10480.722794/2015-59, cujo julgamento foi realizado na sessão de 20/09/2022, que analisou exatamente a situação aqui posta, mas relativa a contribuinte distinto, atuante na mesma área que a Recorrente (Bompreço Supermercados do Nordeste Ltda.). Naqueles autos, prevaleceu o entendimento pela impossibilidade de configurar como receita os descontos obtidos junto aos seus fornecedores e, assim, afastou a tributação destes valores pelas contribuições sociais.

Evidente, portanto, e, síntese, trazer que:

O desconto incondicional é aquele concedido independente de qualquer condição futura, ou seja, não é necessário que o adquirente pratique ato subsequente ao de compra para a fruição do benefício;

A bonificação é uma modalidade de desconto que consiste na entrega de uma maior quantidade de produto vendido em vez de conceder uma redução do valor da venda;

Os descontos incondicionais, assim como as bonificações, não possuem natureza de receita – e, por conseguinte, não devem ser tributados pelo PIS e Cofins – devendo ser, ambos, registrados como redutores de custo.

Ante o exposto, verifica-se que os valores pagos a título de “acordos comerciais” constituem descontos incondicionais, sendo irrelevante a ausência de seu destaque na nota fiscal, uma vez que sua natureza foi amplamente comprovada por outros meios, especialmente pelos registros contábeis, que demonstram a coerência sistêmica da operação.

Assim, tais valores devem ser excluídos da base de cálculo do PIS e da COFINS, nos termos do art. 1º, § 3º, V, ‘a’, das Leis n.ºs 10.637/2002 e 10.833/2003.

EXCLUSÃO DO ISS DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS

A Fiscalização havia procedido ao lançamento do valor correspondente ao ICMS e ao ISS que foram excluídos da base de cálculo do PIS e da COFINS, nos períodos de novembro e dezembro de 2016.

Em relação ao ICMS, o acórdão recorrido reconheceu a necessidade de aplicação da repercussão geral sobre o tema, RE nº 574.706/PR, exonerando o crédito tributário neste sentido.

Já em relação ao ISS, o TVF procedeu ao lançamento quanto ao período de apuração de dezembro de 2016 para prevenir decadência, tendo em vista a existência de decisão judicial, proferida no mesmo Processo nº 0003191-86.2008.4.03.6100, em que foi reconhecido o direito à exclusão do referido tributo da base de cálculo das contribuições.

Neste ponto, o acórdão recorrido afirma que apenas a decisão judicial transitada em julgado deve ser aplicada, o que não se verificaria no presente caso. Com o fim de atualizar a situação presente do referido processo, a Recorrente traz aos autos certidão de inteiro teor

demonstrando que aqueles autos permanecem sobrestados, aguardando o julgamento do Tema 118 no STF.

Tendo em vista que a recorrente possui decisão judicial favorável, mas não transitada em julgado, diante do sobrestamento da matéria no STF (RE 592.616, tema 118), correta a fiscalização, que efetuou o lançamento para prevenir decadência (sem aplicação de multa).

Nesse sentido, a recorrente reitera que:

Já em relação ao ISS, o TVF procedeu ao lançamento quanto ao período de apuração de dezembro de 2016 para prevenir decadência, tendo em vista a existência de decisão judicial, proferida no mesmo Processo nº 0003191-86.2008.4.03.6100, em que foi reconhecido o direito à exclusão do referido tributo da base de cálculo das contribuições.

Neste ponto, o acórdão recorrido afirma que apenas a decisão judicial transitada em julgado deve ser aplicada, o que não se verificaria no presente caso. Com o fim de atualizar a situação presente do referido processo, a Recorrente traz aos autos certidão de inteiro teor demonstrando que aqueles autos permanecem sobrestados, aguardando o julgamento do Tema 118 no STF (Doc_Comprobatorio03).

Embora afirme que “a discussão em relação ao ISS (...) não deva ser conhecida neste acórdão” em razão da referida ação judicial, o acórdão recorrido não deixa adentrar ao mérito, pontuando que “diferentemente do ICMS, o ISS é cumulativo, e o foco daquela discussão foi a não cumulatividade do ICMS”.

Equívoca-se o acórdão recorrido, uma vez que a repercussão geral julgada pelo STF fixou seu entendimento pela exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS também em razão de tal montante somente transitar pelo patrimônio do contribuinte.

Nesse sentido, os fundamentos para a exclusão do ISS da base de cálculo do PIS e COFINS são idênticos àqueles sustentados em relação à exclusão do ICMS, haja vista que os valores relativos ao tributo não ingressaram no patrimônio da Recorrente com objetivo de permanência, mas apenas transitaram tendo como destino final os cofres municipais.

No entanto, conforme detalhado pela DRJ, verifica-se que quanto à discussão em relação ao ISS (não consta nos autos que tal decisão judicial tenha transitado em julgado), não deve ser conhecida neste acórdão, pois apenas a decisão judicial transitada em julgado é que deverá ser aplicada e prevalecerá (e de mais a mais, diferentemente do ICMS, o ISS é cumulativo, e o foco daquela discussão foi a não cumulatividade do ICMS, e esta questão era o cerne da decisão do STF quanto ao ICMS, de integrar ou não o custo e, portanto, também fazer parte do faturamento da pessoa jurídica), portanto, o crédito tributário relacionado ao ISS, lançado para prevenir a decadência, deve ser mantido, até que sobrevenha decisão judicial transitada em

julgado que defina o que deve ser aplicado ao caso em concreto, nos termos do PN Cosit nº 7/2014:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal Ementa: CONCOMITÂNCIA ENTRE PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL E PROCESSO JUDICIAL COM O MESMO OBJETO.

PREVALÊNCIA DO PROCESSO JUDICIAL. RENÚNCIA ÀS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS. DESISTÊNCIA DO RECURSO ACASO INTERPOSTO.

A propositura pelo contribuinte de ação judicial de qualquer espécie contra a Fazenda Pública com o mesmo objeto do processo administrativo fiscal implica renúncia às instâncias administrativas, ou desistência de eventual recurso de qualquer espécie interposto.

Quando contenha objeto mais abrangente do que o judicial, o processo administrativo fiscal deve ter seguimento em relação à parte que não esteja sendo discutida judicialmente. A decisão judicial transitada em julgado, ainda que posterior ao término do contencioso administrativo, prevalece sobre a decisão administrativa, mesmo quando aquela tenha sido desfavorável ao contribuinte e esta lhe tenha sido favorável.

A renúncia tácita às instâncias administrativas não impede que a Fazenda Pública dê prosseguimento normal a seus procedimentos, devendo proferir decisão formal, declaratória da definitividade da exigência discutida ou da decisão recorrida. [...] 6. No mesmo sentido reza a Súmula nº 1 do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), aprovada e divulgada pela Portaria CARF nº 52, de 21 de dezembro de 2010 (publicada no DOU de 23 de dezembro de 2010, Seção I, fls. 87 a 90 e retificada no DOU de 12 de janeiro de 2011, Seção I, fl. 44):

Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial. (grifou-se) [...] 43. Por força dessa desistência ou renúncia, o recurso perde o seu objeto, e, conseqüentemente, não pode ser conhecido.

Dessa forma, voto por negar provimento ao tópico recursal.

GLOSA DE CRÉDITOS APROPRIADOS

A fiscalização glosou créditos de PIS/COFINS apropriados pela Recorrente sobre (i) fretes nas operações de transferência de mercadorias entre centros de distribuição e destes para as lojas, (ii) taxas de administração de cartões de crédito, de débito, ticket/cupom e multisserviços e (iii) serviços de limpeza, sob o fundamento de que tais dispêndios não se enquadram como essenciais e relevantes, conforme o abaixo reproduzido:

6.2.4.5. RAZÕES PARA A GLOSA Independentemente da nomenclatura dada ao crédito apurado pela empresa, entendemos que tais dispêndios não se encaixam em qualquer natureza de rubrica que dá direito a crédito de Pis e Cofins (art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003). Destaque-se, ainda, que não se trata de insumos, conforme redação do inciso II, art. 3º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, em seguimento ao entendimento do Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05/2018, visto que essas despesas (i) não se enquadram no critério da essencialidade, pois (i.1) não constituem elemento inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, (i.2) muito menos sua falta prive às mercadorias de qualidade, quantidade ou suficiência, (ii) tampouco se enquadram no critério da relevância, pois (ii.1) tais despesas não são singulares à cadeia produtiva, (ii.2) tampouco decorrem de obrigação legal; que seriam critérios atribuídos aos insumos. (g.n.) (TVF – fls. 114.436).

Verifica-se, portanto, que a fiscalização, apesar de ter adotado a premissa de que suas operações asseguram créditos sobre insumos, concluiu que a Recorrente não teria direito aos créditos de PIS e COFINS exclusivamente porque tais dispêndios não se enquadrariam como essenciais nem relevantes na sua atividade econômica.

Nesse sentido, a recorrente reitera que:

Como já abordado no início das razões deste recurso, o acórdão recorrido alterou a fundamentação trazida pelo lançamento, alegando que a Recorrente, por exercer atividade comercial, não poderia apropriar-se de créditos sobre insumos.

A alteração do critério jurídico de lançamento é suficiente para ensejar a nulidade do acórdão recorrido, como anteriormente sustentado.

No entanto, conforme amplamente demonstrado, a atividade de varjo modificou-se ao longo dos últimos anos, necessitando de uma estrutura de operação infinitamente mais complexa do que aquela historicamente atribuída à atividade comercial, que a limitava à mera compra de produtos, exposição para venda, recebimento do preço e entrega.

A visão arcaica de que somente as atividades industriais e de serviços necessitam de insumos para o seu desenvolvimento não mais se sustenta na atualidade. Não por outra razão, quando do lançamento, o próprio agente fiscal, superando tal questão, uma vez que sequer fora levantada no TVF, pautou sua análise na essencialidade e relevância de cada insumo fiscalizado.

O I. Auditor Fiscal glosou créditos de PIS/COFINS apropriados pela Recorrente sobre **(i) fretes nas operações de transferência de mercadorias entre centros de distribuição e destes para as lojas, (ii) taxas de administração de cartões de crédito, de débito, ticket/cupom e multisserviços e (iii) serviços de limpeza, sob o fundamento de que tais dispêndios não se enquadram como essenciais e relevantes.**

Assim, no Recurso Voluntário, a pretensão geral trazida pela Recorrente é no sentido de que, na condição de empresa comercial/varejista, seja-lhe garantido o crédito de insumo do art. 3º, II, das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003. Por sua vez, o exercício da atividade comercial é incontestável no presente processo.

TAXAS DE ADMINISTRAÇÃO DE CARTÕES

A Fiscalização procedeu à glosa dos créditos de PIS e COFINS apropriados sobre as taxas de administração de cartões de crédito, de débito, ticket/cupom e multisserviços, sob o fundamento de que tais dispêndios não se enquadram no conceito de essencialidade e relevância. Já o acórdão recorrido, como mencionado, manteve a glosa por entender que não poderia a Recorrente apropriar-se de créditos sobre insumos, em razão da atividade comercial desenvolvida.

A premissa adotada no TVF é de que a Recorrente teria direito a créditos sobre insumos, mas que certas despesas, como aquelas relativas aos pagamentos realizadas às administradoras de cartões, não se enquadrariam no conceito de insumo.

Conforme detalhado pela recorrente, as vendas por meio de cartões representam 83% do total de vendas realizadas pela Recorrente. Em 2016, tal percentual já era de 75%, atingindo 77,3%, em 2017. No mesmo sentido, estudos realizados por entidades representativas do setor, tais como a Associação Brasileira das Empresas de Cartões de Créditos e Serviços – ABEC que apontam que os cartões são o principal meio de pagamentos utilizados no comércio em geral, destacando-se o crescimento de tal modalidade na última década, atingindo, em 2018, R\$ 1,55 trilhão em compras.

No entanto, a DRJ entendeu que esses temas acima têm relação com o alargamento indevido do conceito de insumo para sua atividade comercial e a decisão do STJ quanto ao conceito de insumos estar atrelada à produção e prestação de serviço. Na decisão acima (Recurso Especial nº 1642014/RS), o próprio STJ vai ao encontro de meu entendimento, quanto ao processo produtivo e a petição de creditamento de uma empresa comercial.

Esses temas acima têm relação com a questão inicial, que tratei neste voto, quanto ao alargamento indevido do conceito de insumo para sua atividade comercial e a decisão do STJ quanto ao conceito de insumos estar atrelada à produção e prestação de serviço. Na decisão acima (Recurso Especial nº 1642014/RS), o próprio STJ vai ao encontro de meu entendimento, quanto ao processo produtivo e a petição de creditamento de uma empresa comercial.

Este tema, também tem relação quanto aos “serviços” que o contribuinte considerou como insumos da sucessora SÉ SUPERMERCADOS (controle de pragas, material de limpeza e serviços de limpeza), na NOVA PONTOCOM (links, hosting, prestação de serviços de vendas, telefone, marketing, serviços de atendimento a clientes – SAC, televendas, serviços de vendas, banda internet, outsourced services, desenvolvimento web, manutenção de software, suprimentos de operação, embalagens normais, segurança patrimonial, manutenção e limpeza, operador logístico, instalações logísticas, etc.) e como já tratei acima quanto a

impossibilidade de alargamento do conceito de insumo para a sua PRÓPRIA ATIVIDADE COMERCIAL (controle de pragas, material de limpeza e serviços de limpeza), não tem mais sorte, devendo tais glosas serem mantidas. Desta forma entendo que não há nada a ser revertido em relação a tais temas.

Em que pese os argumentos postos pela recorrente, entendo que não lhe assiste razão. Aqui, adoto como fundamento, as decisões proferidas pelo CARF em casos análogos, conforme precedentes a seguir transcritos:

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. CRÉDITOS. TAXAS PAGAS A ADMINISTRADORAS DE CARTÕES. IMPOSSIBILIDADE.

As despesas relativas a serviços prestados por administradoras ou operadoras de cartões de crédito e/ou débito, incorridas por pessoa jurídica no exercício de atividade comercial, não geram direito a crédito, no regime não-cumulativo do PIS e da Cofins, por falta de previsão legal.

(Acórdão nº 3201-011.541 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária - Sessão de 28 de fevereiro de 2024 – Relator: Márcio Robson Costa) CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO. APLICAÇÃO DO ARTIGO 62 DO ANEXO II DO RICARF.

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, conforme decidido no REsp 1.221.170/PR, julgado na sistemática de recursos repetitivos, cuja decisão deve ser reproduzida no âmbito deste Conselho.

Nesse passo, excetuados os gastos com disposição legal específica, apenas os bens e serviços empregados no processo produtivo ou na prestação de serviços e que não se incluam no ativo permanente dão direito ao crédito sobre o valor de suas aquisições. Assim, em razão de nada produzirem e de nada fabricarem, empresas dedicadas à atividade comercial não podem tomar créditos do regime não cumulativo sobre gastos com: i) taxas pagas às administradoras de cartões de crédito;

(ACÓRDÃO 3102-002.772 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA -SESSÃO DE 26 de novembro de 2024 – Relator: Pedro Sousa Bispo) REGIME NÃO CUMULATIVO. CRÉDITOS. TAXA DE ADMINISTRAÇÃO DE CARTÃO DE CRÉDITO OU DÉBITO. DESPESAS OPERACIONAIS COM VENDAS.

O pagamento de taxas de administração para pessoas jurídicas administradoras de cartões de crédito ou débito não gera direito à apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, por ausência de previsão legal.

(ACÓRDÃO 3101-003.934 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA -SESSÃO DE 16 de outubro de 2024 – Relatora: LUCIANA FERREIRA BRAGA).

Assim, verifica-se que em nenhum dos incisos do referido art. 3º existe autorização expressa à dedução de créditos apurados sobre as despesas supracitadas, razão pela qual deve ser

mantida a glosa. Isso porque tais dispêndios, para empresas comerciais, configuram despesa operacional e não insumo essencial.

Nesse sentido, a Súmula CARF 234 de 2025, estabelece que empresas comerciais (varejo/atacado) não podem apurar créditos de não-cumulatividade do PIS/Cofins baseados no art. 3º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, pois estes não se enquadram como insumos diretos.

Na atividade de comércio não é possível a apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins com base no inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

Logo, mantenho a glosa.

SERVIÇOS DE LIMPEZA

Conforme detalhado pela recorrente, verifica-se que a sua atividade envolve a comercialização, armazenamento, manipulação e distribuição preponderantemente de alimentos, por meio de Lojas no formato de hipermercados, supermercados e minimercados. Portanto, não há dúvidas de que em tal atividade a limpeza e o asseio dos seus estabelecimentos são imprescindíveis, não apenas para o conforto de seus clientes, mas principalmente para garantir que os produtos expostos a venda permaneçam em condições adequadas para seu consumo.

Assim, importante notar que, na atividade da Recorrente, tais dispêndios decorrem de obrigações legais, cujo descumprimento pode ocasionar penalidades, inclusive, o fechamento de seus estabelecimentos, com a conseqüente interrupção de suas atividades. Isso porque a limpeza, higienização e dedetização das instalações das empresas que têm sua atividade relacionada à comercialização de alimentos é imposta pela legislação sanitária.

Regulamento Técnico de Boas Práticas para Serviços de Alimentação – Aprovado pela Resolução-RDC nº 216/04, emitida pela ANVISA 1.2. Âmbito de Aplicação Aplica-se aos serviços de alimentação que realizam algumas das seguintes atividades: manipulação, preparação, fracionamento, armazenamento, distribuição, transporte, exposição à venda e entrega de alimentos preparados ao consumo, tais como cantinas, bufês, comissarias, confeitarias, cozinhas industriais, cozinhas institucionais, delicatêsens, lanchonetes, padarias, pastelarias, restaurantes, rotisseries e congêneres. (...)

4.2 HIGIENIZAÇÃO DE INSTALAÇÕES, EQUIPAMENTOS, MÓVEIS E UTENSÍLIOS

4.2.1 As instalações, os equipamentos, os móveis e os utensílios devem ser mantidos em condições higiênico-sanitárias apropriadas.

As operações de higienização devem ser realizadas por funcionários comprovadamente capacitados e com frequência que garanta a manutenção dessas condições e minimize o risco de contaminação do alimento.

4.2.2 As caixas de gordura devem ser periodicamente limpas. O descarte dos resíduos deve atender ao disposto em legislação específica.

4.2.3 As operações de limpeza e, se for o caso, de desinfecção das instalações e equipamentos, quando não forem realizadas rotineiramente, devem ser registradas.

4.2.4 A área de preparação do alimento deve ser higienizada quantas vezes forem necessárias e imediatamente após o término do trabalho. Devem ser tomadas precauções para impedir a contaminação dos alimentos causada por produtos saneantes, pela suspensão de partículas e pela formação de aerossóis. Substâncias odorizantes e ou desodorantes em quaisquer das suas formas não devem ser utilizadas nas áreas de preparação e armazenamento dos alimentos.

4.2.5 Os produtos saneantes utilizados devem estar regularizados pelo Ministério da Saúde. A diluição, o tempo de contato e modo de uso/aplicação dos produtos saneantes devem obedecer às instruções recomendadas pelo fabricante. Os produtos saneantes devem ser identificados e guardados em local reservado para essa finalidade. 4.2.6 Os utensílios e equipamentos utilizados na higienização devem ser próprios para a atividade e estar conservados, limpos e disponíveis em número suficiente e guardados em local reservado para essa finalidade. Os utensílios utilizados na higienização de instalações devem ser distintos daqueles usados para higienização das partes dos equipamentos e utensílios que entrem em contato com o alimento.

4.2.7 Os funcionários responsáveis pela atividade de higienização das instalações sanitárias devem utilizar uniformes apropriados e diferenciados daqueles utilizados na manipulação de alimentos. (g.n.)

Tal entendimento fundamenta-se no fato de que tais dispêndios são essenciais e compulsórios à atividade de supermercados que lidam com alimentos, qualificando-se como elementos indissociáveis do processo de comercialização. Assim, enquadram-se na hipótese do art. 3º, II, da Lei nº 10.833/2003, conforme já delineado pelo Parecer Normativo COSIT/RFB nº 5/2018.

Considerando que a Recorrente desempenha atividade de elevada complexidade, combinando atividade comercial (revenda) com efetiva atividade produtiva (padaria, rotisseria, lanchonete, restaurante, açougue e peixaria), não é possível desconsiderar o componente produtivo de sua operação, cujos processos demandam rigorosos padrões de higiene e manipulação de alimentos.

No segmento de supermercados e congêneres, a reversão de glosa relativa a limpeza tem sido reiteradamente reconhecida, ante a compreensão de que tais serviços constituem requisito indispensável e intrínseco à atividade-fim, sobretudo no que tange ao tratamento e exposição de alimentos.

Dessa forma, os serviços de limpeza são relevantes para permitir o exercício das atividades em loja e nos centros de distribuição, as quais devem observar as normas técnicas e sanitárias, especialmente, em relação aos produtos alimentícios.

Diante desse cenário, voto pela reversão da glosa referente aos serviços de limpeza, por enquadrarem-se como despesas essenciais e indissociáveis do processo operacional da Recorrente.

FRETES EM OPERAÇÕES DE VENDA

A recorrente defende que o direito ao crédito apropriado deve ser reconhecido tanto por se caracterizar como etapa da “operação de venda” quanto por se caracterizar como insumo da atividade da Recorrente.

A implementação de processos logísticos adequados que integrem compras, recebimento, gestão de estoque, distribuição e abastecimento, está diretamente relacionada ao desempenho da atividade da Recorrente. Concentrar as aquisições em seus CDs é fundamental para que seja possível suprir a necessidade das Lojas (e de seus consumidores) no tempo necessário, sem que isso onere sua operação.

Assim, seja pelo viés do inciso II ou do inciso IX, do art. 3º, das Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03, não há dúvidas de que a apropriação de créditos sobre as despesas de frete incorridas pela Recorrente deve ser mantida.

No entanto, em relação ao tema em epígrafe, aplica-se a Súmula CARF nº 217, segundo a qual: “Os gastos com fretes relativos ao transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da própria empresa não geram créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins no regime não cumulativo.”

Quanto aos fretes, o art. 3º, IX, da Lei nº 10.833, de 2003, dispõe o seguinte:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: (...)

IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

Assim, somente dariam direito a créditos da não-cumulatividade o frete na operação de venda suportado pelo vendedor.

Portanto, o frete pago na aquisição de insumos também gera crédito desde que suportado pelo comprador e o item adquirido gere o mesmo direito. Porém, não é o caso do requerente pois ele não produz nada, assim o conceito de insumo não se submete ao caso em concreto, mas, no caso de compra de mercadoria para revenda, o frete pago na sua aquisição, faz parte do creditamento.

Portanto, conforme detalhado pela DRJ:

Portanto, somente geram créditos da não-cumulatividade, além dos fretes na venda suportados pelo vendedor, os fretes relativos às aquisições de insumos suportados pelo comprador, ao transporte destes e de produtos em elaboração entre os estabelecimentos da empresa, bem como o frete na aquisição de produtos para revenda suportados pelo comprador. Não dá direito a créditos, o

frete referente a quaisquer transferências internas de pessoa jurídica comercial, por falta de previsão legal e por não haver enquadramento como insumo. Esse transporte interno ocorre com produtos para mera revenda, após a finalização do processo produtivo por pessoa jurídica anterior, ou seja, quando se fala em produto acabado, o processo de produção já se encerrou em etapa anterior, só restando a possibilidade de creditamento no caso de comerciantes, que apenas revendem o produto, do frete na aquisição ou na venda arcados por ele, e não no transporte interno (de insumos)

pois o creditamento com base no inciso II dos art. 3º das leis de regência das contribuições não é aplicável ao caso (comerciante – mera revenda).

Também não se trataria de frete na venda, primeiramente porque os fretes efetivamente relacionados à venda não foram glosados pela fiscalização, assim somente remanesceram os fretes internos, não se tratando, portanto, de uma operação de venda de fato, cujo respectivo frete tem previsão legal de geração de crédito.

Assim os fretes glosados referentes a frete interno - fretes entre Centros de Distribuição e entre Centro de Distribuição e Lojas, que foram informados na EFD-C como frete na venda de mercadorias, devem ter suas glosas mantidas.

Assim, nega-se provimento ao recurso nesse ponto.

CRÉDITOS DE SUCEDIDAS

CRÉDITOS DA NOVA PONTOCOM – COMPROVAÇÃO DO DIREITO AO CRÉDITO

A glosa dos créditos sucedidos em decorrência da incorporação da Nova Pontocom teve por principal fundamento a suposta falta de comprovação do direito, conforme se observa abaixo:

Em razão de sua participação na empresa Nova Pontocom. Esta ordem não requer indicar que este ponto supera os demais. Aliás, a falta de apresentação de documentos é o principal fundamento para a referida glosa, mas, como já se pode observar, há razões subsidiárias para fundamentá-la. (g.n.) (TVF – fl. 114.453).

Apesar de apontar a falta de comprovação como o principal fundamento, o lançamento mencionou outros dois argumentos para a glosa, a saber:

a) **COMPROVAÇÃO DA NATUREZA DOS CRÉDITOS SUCEDIDOS** Subsidiariamente a isso, e mesmo que fossem apresentados documentos e esclarecimentos, a empresa deveria comprovar que os créditos reconhecidos decorrem de dispêndios enquadrados no art. 3º da Lei nº 10.637/2002 e Lei nº 10.833/2003 como passíveis de creditamento. (g.n.) (TVF – fl. 114.459)

b) **DIFERENÇA ENTRE A PROPORÇÃO DO CRÉDITO APROPRIADO E A PARTICIPAÇÃO DA RECORRENTE NO CAPITAL SOCIAL** Entretanto, na divisão das parcelas cindidas a serem incorporadas pelas empresas sucessoras da Nova Pontocom (CBD, Via Varejo, Holding 1 e Holding 2), abaixo, a CBD reconheceu

créditos de Pis e Cofins (a recuperar) que superam a proporção de sua participação na Nova Pontocom. (g.n.) (TVF – fl. 114.454)

No entanto, a recorrente defende a comprovação do direito aos créditos sucedidos, acumulados entre o período de janeiro de 2012 e meados de 2014. A Recorrente ressalta que a sucedida também explorava a atividade de comércio varejista de produtos eletroeletrônicos, através de e-commerce e, como indicam as bases de cálculo do PIS e da COFINS usadas para preenchimento das EFD Contribuições, exemplificativamente, no ano-calendário de 2013, conforme demonstram os quadros reproduzidos a seguir, 94% dos créditos ordinários das referidas contribuições derivaram de compras de bens para revenda, enquanto 37% da receita bruta total da sucedida derivava da venda de produtos de informática, que à época eram beneficiados pela incidência com alíquota zero de acordo com a Lei nº 11.196/05 (Lei do Bem).

A partir informações apresentadas, as quais, reitera-se, estão compatíveis com as EFDs-Contribuições transmitidas pela sucedida, pode-se concluir que os créditos do PIS e da COFINS decorrem da compra de bens para revenda, acumulados em volume expressivo em razão de parcela substancial da receita bruta sofrer incidência à alíquota zero. A mesma situação ocorreu nos anos de 2012 e 2014, como se pode constatar a partir da planilha eletrônica no formato Excel, que foram juntadas à Impugnação, que consolida as apurações dos anos de 2012 a 2014 (Doc_Comprobatorios30 da Impugnação).

A Recorrente pretendia anexar aos autos os arquivos de extensão “.Txt”, correspondentes às cópias de segurança dos dados das EFDs-Contribuições transmitidas para período de janeiro de 2012 a dezembro de 2015. Contudo, devido à limitação de tamanho de upload de arquivos e documentos no sistema de protocolo eletrônico, que, atualmente, é de 15MB por arquivo, mesmo com a utilização de softwares de compactação de arquivos digitais, não foi possível a juntada dos referidos arquivos.

Contudo, uma vez que esses arquivos integram o ambiente do SPED e estão disponíveis na base de dados da RFB para consulta de qualquer autoridade fiscal, a Recorrente entende que a impossibilidade de sua juntada não pode lhe trazer qualquer prejuízo.

A esse respeito, deve ser ressaltado que, tendo em vista atualizações no sistema do Portal da Nota Fiscal Eletrônica, as pessoas jurídicas sucessoras, com os seus próprios certificados digitais, não conseguem acessar os dados completos dos documentos fiscais das pessoas jurídicas sucedidas.

275. O acesso aos dados completos só é possível com o uso do certificado digital da própria sucedida, situação, que, na prática, torna-se inexecutável, tendo em vista a extinção e baixa de registros e cadastros públicos da sucedida. O único acesso que ainda é garantido às sucessoras é para a obtenção de dados resumidos (i.e., com campos com informações parcialmente restringidas).

Nesse sentido, a recorrente reitera que com os recursos humanos próprios e de terceiros que foram mobilizados, conseguiu levar a efeito levantamento de documentos em arquivos eletrônicos da sucedida e nos repositórios do Portal da Nota Fiscal Eletrônica (notas fiscais resumidas), que, indubitavelmente, demonstram a legitimidade dos créditos de compra de bens para revenda, com fundamento nos arts. 3º, inciso I das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, que, como demonstrado oportunamente, tem uma representatividade superior a 90% da base geral dos créditos sucedidos e compensados pela Recorrente. São eles:

- i. Relatório analítico contendo a listagem dos dados das notas fiscais de aquisição de bens para revenda, e os códigos NCM dos produtos, compatíveis com os códigos listados no Decreto nº 5.602/05, exemplificativamente, referentes ao período de janeiro a março de 2012, cuja saída por venda ao varejo, se sujeitou a incidência à alíquota zero de PIS e COFINS, e em relação às quais os créditos dessas contribuições foi apropriado e posteriormente compensado através de DCOMPs (Doc_Comprobatorios31 da Impugnação);
- ii. Amostragem de milhares de notas fiscais de operações de compra de bens para revenda, normalmente tributadas pelo PIS e COFINS pelos fabricantes vendedores, algumas no formato completo e outras no formato resumido (Doc_Comprobatorios32 ao 46 da Impugnação), e amostragem de operações de compra e venda no varejo com o benefício da alíquota zero da Lei do Bem, referentes aos meses de janeiro a março de 2012, que demonstram a total vinculação das operações de entrada e de saída de bens sujeitos ao benefício da Lei do Bem (Doc_Comprobatorios47 da Impugnação);
- iii. Cópia dos Livros de Registro de Entrada que atestam a escrituração regular das Notas Fiscais de aquisição de bens para revenda no período de janeiro a março de 2012 (Doc_Comprobatorios48 a 56 da Impugnação);

Assim, verifica-se que toda a amostragem de notas fiscais eletrônicas apresentadas poderão ser cruzadas com as informações reportadas pela sucedida nos registros da EFD Contribuições. A recorrente para fins ilustrativos, destacou a nota fiscal eletrônica nº 2503, emitida em 06/12/2013 pelo fornecedor Envision Ind. Prod. Eletrônicos Ltda, para a operação de venda de televisores para a sucedida, no valor total de R\$ 448.279,52.

Chave de Acesso	Número NF-e	Versão
13-1312-04.176.689/0001-60-55-023-000.002.503-157.828.901-6	2503	2.00

Dados da NFe

Natureza da operação	Tipo da operação	Chave de acesso	
6105 Venda prod. estab. ã deva por ele transitar	1 - Saída	13-1312-04176689000160-55-023-000002503-157828901-6	
Modelo	Série	Número	Data/Hora da emissão
55	23	2503	06/12/2013

Emitente

CNPJ	IE	Nome/Razão Social
04.176.689/0001-60	062000101	ENVISION IND. PROD. ELETRONICOS LTD
Município	UF	
MANAUS	AM	

Destinatário

CNPJ	IE	Nome/Razão Social
...108/0010-16	***520	NOVA***
Município	UF	País
RIO DE JANEIRO	RJ	Brasil

Produtos

Descrição	Quantidade	Unid. Com.	Valor Unit.	Valor Prod.
1 R...	508,0000	PCS	882,44	448.279,52
Valor total				448.279,52

Nessa linha, a recorrente demonstra o reporte dessa operação nos Registros C100 e C170 da EFD Contribuições do mês de dezembro de 2013:

REGISTRO - C100 - ENTRADA - Nota Fiscal Eletrônica

REGISTRO - C100 - ENTRADA
C100 - Nota Fiscal Eletrônica

Situação: 00 Documento regular
 Emitente: 1 Tarcosoa
 Participante: 5-00002120833 5-00002120833
 Número do documento: 2.003 Série: 23
 Nota de entrada: 06/12/2013 Data de entrada ou de saída: 27/12/2013
 Tipo de pagamento: 1 A prazo
 Tipo de frete: 1 Por conta do destinatário/remetente
 Chave NF-e: 15-1312-04-176-000/0001-00-00-000-002-003-107-020-961-6
 Base de cálculo do ICMS: R\$ 0,00 Valor do ICMS: R\$ 0,00
 Base de cálculo do ICMS ST: R\$ 0,00 Valor do ICMS ST: R\$ 0,00
 Valor total do documento: R\$ 448.279,92 Valor total das mercadorias e serviços: R\$ 448.279,92
 Valor do desconto: R\$ 0,00 Abatimento não tributado e não comercial: R\$ 0,00
 Valor do frete: R\$ 0,00 Valor do seguro: R\$ 0,00
 Valor de outras despesas: R\$ 0,00 Valor do PIS: R\$ 0,00
 Valor do PIS/PASEP: R\$ 7.396,61 Valor do PIS/PASEP ST: R\$ 0,00
 Valor do COFINS: R\$ 34.069,24 Valor do COFINS ST: R\$ 0,00

Fechar

REGISTRO - C170 - ENTRADA - Item do Documento

REGISTRO - C170 - ENTRADA
C170 - Item do Documento

Número sequencial: 1
 Item: 5-00002120833 TV 32 LED FULL HD DTV 32PFL3016D7S PR 50V PHILIPS
 Descrição complementar:
 Natureza da operação: 2102 Compra para comercialização
 CST ICMS: 090 Nacional, exceto as indicadas nos códigos 3, 4, 5 e 6 da Tabela A - Outras
 CFOP: 2102 Compra para comercialização
 Unidade: PC PEÇAS
 Movimentação física: 0 Sim
 Quantidade: 508,00000 Valor total: R\$ 448.279,92 Valor do desconto: R\$ 0,00
 Alíquota do ICMS: 0,00 % Base de cálculo do ICMS: R\$ 0,00 Valor do ICMS: R\$ 0,00
 Alíquota do ICMS ST: 0,00 % Base de cálculo do ICMS ST: R\$ 0,00 Valor do ICMS ST: R\$ 0,00
 Período de apuração do PIS:
 CST PIS:
 Código de enquadramento do PIS:
 Alíquota do PIS: 0,00 % Base de cálculo do PIS: R\$ 0,00 Valor do PIS: R\$ 0,00
 CST PIS/PASEP: 90 Operação com Direito a Crédito - Vinculada Exclusivamente a Receita Tributada n
 Alíquota PIS/PASEP: 3,0000 % Alíquota PIS/PASEP (em reais):
 Base de cálculo PIS/PASEP: R\$ 448.279,92 Base de cálculo em quantidade PIS/PASEP: Valor PIS/PASEP: R\$ 7.396,61
 CST COFINS: 90 Operação com Direito a Crédito - Vinculada Exclusivamente a Receita Tributada n
 Alíquota COFINS: 7,5000 % Alíquota COFINS (em reais):
 Base de cálculo COFINS: R\$ 448.279,92 Base de cálculo em quantidade COFINS: Valor COFINS: R\$ 34.069,24
 Conta analítica contábil: 1.1.05.01.002 Estoque de Mercadorias - Revenda

Fechar

Dessa forma, conforme detalhado pela recorrente, verifica-se que a aquisição do bem ocorreu, foi registrada contabilmente (vide indicação, no Registro C170, da contabilização da compra na conta contábil # 1.1.05.01.002 “Estoque de Mercadorias – Revenda”, registro este, aliás, que poderá ser confirmado no SPED-Contábil da sucedida para o ano de 2013, também acessível às autoridades fiscais), e foi devidamente reportada na EFD-Contribuições referente ao mês da aquisição do bem, com todo o detalhamento nos Registros C100 e C170, como: nome do fornecedor, data da venda, número de chave acesso ao documento fiscal, valor da operação, valor de PIS e COFINS debitado, natureza da operação na entrada para a sucedida (CFOP 2102 - Compra para Comercialização) e bases de cálculo dos créditos das contribuições.

A amostragem é de um caso, mas ele prova o todo, uma vez que as informações apresentadas pela sucedida em suas EFDs-Contribuições são 100% aderentes. Aliás, nem poderia ser diferente, já que as aquisições de bens para revenda estão

lastreadas em notas fiscais eletrônicas que o programa validador de arquivos da EFD-Contribuições, integrado ao ambiente SPED e Portal da Nota Fiscal Eletrônica, faz inúmeros testes de aderência para certificação da consistência das informações e quando identifica inconsistências, emite avisos de erros que inviabilizam a transmissão de arquivos se não forem corrigidos. Logo, como os arquivos foram transmitidos pela sucedida sem intercorrências, de se deduzir que os testes eletrônicos não identificaram inconsistências.

Por derradeiro, resta enfrentar o último fundamento apresentado pela fiscalização para manutenção da glosa dos créditos de 'sucessão Nova Pontocom' (que, na ordem do TVF, foi indicado em primeiro lugar, apesar de ter sido indicado que se trata de fundamento subsidiário ao principal, de falta de comprovação).

Tal fundamento está assentado na alegação de suposta apropriação de créditos da sucedida em valor maior do que o montante apurado proporcionalmente à participação da Recorrente no capital social da empresa sucedida por cisão total, conforme se observa nos seguintes excertos:

Se a CBD possui participação de 53,203% no patrimônio a ser vertido, deveria reconhecer os montantes de R\$ 27.471.390,12 (53,203% de R\$ 51.635.039,61) e de Pis e de R\$ 124.929.209,58 (53,203% de R\$ 234.816.099,82) para a Cofins. Como se pode ver acima, porém, a empresa ora fiscalizada reconheceu em seu balanço o total de R\$ 33.079.865,80 (2.328.667,19 + 30.751.198,61) de Pis e de R\$ 150.309.132,83 (R\$ 11.268.902,70 + R\$ 139.040.230,13) de Cofins.

Desta forma, entendemos que houve reconhecimento a maior de créditos de Pis e Cofins decorrentes da sucessão da empresa Nova Pontocom, (...): (...)

Como primeira conclusão, podemos afirmar que a empresa reconheceu créditos de Pis e Cofins a maior, nos montantes de R\$ 5.608.475,68 e de R\$ 25.379.923,24, respectivamente. Tal constatação somente poderia ser refutada caso a empresa comprovasse que houve levantamento de outro balanço patrimonial em período entre 01/10/2015 e a data da cisão com incorporação do acervo da Nova Pontocom pela CBD, ou que se demonstrasse que a CBD também reconheceu passivos em maior proporção. No entanto, não tivemos acesso a tais informações ou documentos.

Portanto, a prova de que tais atos societários lhe foram apresentados encontra-se nas fls. 593 a 624 dos autos. Precisamente, nas fls. 622 e 623, estão todas as evidências necessárias para que se conclua pela regularidade dos efeitos patrimoniais decorrentes, inerentes a operações de incorporação e cisão. Mas, nas referências feitas pela Fiscalização, especificamente nas fls. 114.453 a 114.455 (págs. 88 a 90 do TVF), teve-se apenas às informações extraídas da fl. 622, que apresenta a distribuição do valor dos ativos da sucedida entre as sucessoras, por incorporação do acervo.

Nesse sentido, a recorrente aduz que "tivesse verificado a página seguinte (fl. 623), a D. Fiscalização verificaria a distribuição do valor dos passivos da sucedida entre as sucessoras, e

com as respectivas parcelas do acervo patrimonial líquido (ativo (-) passivo), mensuradas de forma proporcional às respectivas participações das sucessoras no capital social da pessoa jurídica extinta na cisão total.

No caso da Recorrente, a parcela do acervo patrimonial líquido incorporado foi de R\$ 5.320,34 (fl. 623), resultado da aplicação do seu percentual de participação de 53,203% no capital social da sucedida, sobre o valor do patrimônio líquido dessa sociedade, mensurado, conforme item 29 do Laudo de Avaliação Contábil elaborado para atendimento da legislação societária e contábil (fl. 610), no montante de R\$10.000,00.

Tivesse verificado a página seguinte (fl. 623), a D. Fiscalização verificaria a distribuição do valor dos passivos da sucedida entre as sucessoras, e com as respectivas parcelas do acervo patrimonial líquido (ativo (-) passivo), mensuradas de forma proporcional às respectivas participações das sucessoras no capital social da pessoa jurídica extinta na cisão total.

No caso da Recorrente, a parcela do acervo patrimonial líquido incorporado foi de R\$ 5.320,34 (fl. 623), resultado da aplicação do seu percentual de participação de 53,203% no capital social da sucedida, sobre o valor do patrimônio líquido dessa sociedade, mensurado, conforme item 29 do Laudo de Avaliação Contábil elaborado para atendimento da legislação societária e contábil (fl. 610), no montante de R\$10.000,00.

Consoante análise das informações supracitadas, adotando as palavras da própria autoridade fiscal, uma vez demonstrado “(...) que a CBD também reconheceu passivos em maior proporção” não procede a alegação de que a Recorrente apropriou créditos provenientes da ‘sucedida Nova Pontocom’ em montante superior à sua participação no capital social.

Assim, voto por reverter a glosa dos créditos sucedidos em decorrência da incorporação da Nova Pontocom.

CRÉDITOS DA SÉ SUPERMERCADOS – SERVIÇO DE LIMPEZA

A DRJ manteve a glosa deste item por compreender que a Recorrente, por exercer atividade comercial, não poderia apropriar-se de créditos sobre supostos insumos usados em sua atividade.

A fiscalização realizou a glosa, ainda, dos créditos decorrentes da incorporação da Sé Supermercados, sob dois fundamentos: (i) a empresa incorporada não ter realizado a retificação da EFD-Contribuições para constituir os créditos, conforme se observa do trecho abaixo reproduzido; e (ii) por se tratar de créditos de prestação de serviços de limpeza, material de limpeza e prestação de serviços de controle de pragas, que não se enquadrariam nos conceitos de essenciais e relevantes, na atividade da Recorrente:

Desta forma, a glosa sobre tais serviços terá dois fundamentos: (i) a empresa Sé Supermercados não retificou as EFD-Contribuições correspondentes ao ano em que os serviços de limpeza incorreram, uma vez que, pelo que se conclui, foram

assim contabilizados; e (ii) não se trata de serviço essencial e relevante para a empresa. (TVF – fls. 114.460).

No entanto, conforme já demonstrado, em relação à caracterização dos serviços de limpeza e controle de pragas como essenciais e relevantes, restou evidenciado que na atividade econômica que envolve a comercialização, manipulação e armazenamento de alimentos, mesma atividade que era exercida pela empresa incorporada, como demonstrado nos seus documentos societários (fls. 657 a 688). Os serviços de limpeza e controle de pragas são indispensáveis, tratando-se de obrigação legal, sob pena, inclusive, de interdição do estabelecimento e impedimento total de realização de suas atividades.

Os serviços de limpeza e controle de pragas são indispensáveis, tratando-se de obrigação legal, sob pena, inclusive, de interdição do estabelecimento e impedimento total de realização de suas atividades.

Assim, voto por afastar a glosa dos créditos decorrentes da incorporação da Sé Supermercados em relação aos serviços de controle de pragas, material de limpeza e serviços de limpeza.

DEPRECIÇÃO E AMORTIZAÇÃO DE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO

No que diz respeito aos créditos do PIS e da COFINS apropriados sobre as quotas de depreciação dos bens integrantes do ativo imobilizado, durante o ano-calendário de 2016, a D. Fiscalização se insurgiu quanto à legitimidade do crédito com fundamento na suposta falta de comprovação de TODAS as aquisições dos bens do ativo imobilizado, como se observa do trecho transcrito abaixo: “Porém, apesar de intimada, apresentou somente parte dos documentos que suportam as referidas despesas. Desta forma, o lançamento aqui tratado cinge-se à falta de apresentação de documentos por parte da empresa” (TVF, fl. 114.419).

Portanto, a glosa original decorre da falta de disponibilização das notas fiscais de comprovação de TODAS as aquisições dos bens integrantes do seu ativo imobilizado, independentemente de quando o bem foi adquirido.

Por outro lado, a recorrente reitera que possui nos registros de seu ativo imobilizado bens que foram adquiridos há mais de duas décadas (alguns bens datam de 1971), que devido ao prazo de vida útil extenso, ainda produzem encargos de depreciação no período fiscalizado. Nesse ponto, é importante registrar que, durante o procedimento de fiscalização, a Recorrente apresentou elementos mais que suficientes para corroborar que a apresentação de TODAS as notas fiscais de aquisição não seria medida razoável e proporcional, tanto para o levantamento de 100% das informações comprobatórias por parte do contribuinte, quanto para a análise e certificação da autoridade fiscal.

No que tange especificamente o ativo imobilizado, como consignado na resposta de 26/06/2020, a Recorrente conta com uma rigorosa Política de Gestão de Ativo Imobilizado (fls. 45.724 a 45.743 - Doc_Comprobatórios70 da resposta de 26/06/2020) (...)

Sem embargo, a Recorrente, em nova rodada de esforço de seus colaboradores, aliados ao serviço de inteligência de empresas de tecnologia para efetuar cruzamentos de milhões de informações e documentos para captura de dados nos repositórios do Portal da Nota Fiscal Eletrônica, obteve um conjunto complementar de outras milhares de notas fiscais, que ora estão sendo juntadas aos autos com a finalidade de ratificar que sua escrituração é regular e alicerçada em documentos hábeis e idôneos que comprovariam os créditos de PIS e COFINS apropriados e, em parte, reconhecidos pela autoridade fiscal (Doc_Comprobatorios84 a 116 da Impugnação).

325. Ademais, em razão do atendimento a outra fiscalização, relativa ao ano-calendário de 2017, a Recorrente procedeu ao levantamento de novas informações e documentos relativos à aquisição de bens do ativo, sendo relevante juntar-se mais documentos comprobatórios do crédito relativo à depreciação no presente recurso (Doc_Comprobatorios 01 do Recurso Voluntário).

Quanto à depreciação e amortização, alegou que a autoridade fiscal glosou todos os créditos dos encargos de depreciação e amortização por falta de comprovação, alega erro de cálculo, e de ter juntado documentos comprobatórios em sua impugnação e de que teria desrespeitado o prazo decadencial prescrito na IN SRF nº 457/2004.

327. Para finalizar, cabe à Impugnante apontar que, ao revisar o critério adotado pela D. Fiscalização para calcular o valor da depreciação mensal incorrida no curso do ano-calendário de 2016, relativamente aos bens do ativo imobilizado, cujos respectivos documentos fiscais foram disponibilizados durante a fiscalização, identificou erros no cálculo do número de meses de depreciação dos bens no curso do ano-calendário de 2016.

328. Para ilustrar, vejamos o seguinte exemplo:

Item da Linha 44426 da Planilha denominada '25 Depreciação' disponibilizada nos autos

Nota Localizada Sim/Não	Data Aq.	ValAquis.	Dt. inic. depreciação	Tx. Deprec. ano %	Descrição do imobilizado	Qtde meses depreciação	Data Final Depreciação	01/01/2016	Depreciado 2016
SIM	05/05/2016	136.400,00	01/05/2016	10,00	CONJUNTO INDUSTRIAL CAMARA FRIGORIFICA	120	01/05/2026	4	4.546,67

Item da Linha 44426 da Planilha denominada '25 Depreciação', com cálculo ajustado pela Impugnante

Nota Localizada Sim/Não	Data Aq.	ValAquis.	Dt. inic. depreciação	Tx. Deprec. ano %	Descrição do imobilizado	Qtde meses depreciação	Data Final Depreciação	Qtde meses depreciação 2016 (corrigido)	Depreciado 2016 (corrigido)
SIM	05/05/2016	136.400,00	01/05/2016	10,00	CONJUNTO INDUSTRIAL CAMARA FRIGORIFICA	120	01/05/2026	8,00	9.093,33

329. Fica fácil identificar no exemplo o equívoco. Se o bem foi adquirido em 05/05/2016 e sua depreciação iniciou-se ainda no mês, então, entre o mês de maio e dezembro de 2016, transcorreram 8 (oito) meses, conforme indicado na tabela 2, corrigida pela Impugnante, e não 4 (quatro) meses, como apurado pela fiscalização. A diferença não é desprezível. Nada menos que 100%, em prejuízo ao crédito do contribuinte.

Quanto aos créditos de depreciação/amortização, a recorrente apresentou um quadro estatístico com a fotografia da posição patrimonial existente em 2016, que dava uma dimensão quantitativa do volume da base de dados, com nada menos que um milhão e oitocentos mil itens registrados no ativo imobilizado (com correspondência em aproximadamente 1.267.941 notas fiscais). Nesse sentido, a recorrente alega que não houve recusa de sua parte em apresentar documentos, mas sim uma dificuldade.

que teve um trabalho hercúleo, e trouxe uma amostragem de aproximadamente 227 mil itens, milhares de notas fiscais e que foram validadas e serviram para comprovar parcela dos créditos, juntou os documentos nos autos fls. 141.576 a 144.940, citou a IN 457/2004 e de que foi desarrazoada a exigência, intimação, e de que não há obrigatoriedade de manutenção e apresentação de documentos fiscais, mas apenas manutenção de registros contábeis ou planilhas que permitam a comprovação dos créditos, de que foram realizados inúmeros inventários por empresas especializadas com relatórios conclusivos, juntados nos Doc_Comprobatórios57 a 68 (139.175 a 140.516), 79 a 83 (141.562 a 141.571).

No caso dos créditos de depreciação vinculados aos ativos imobilizados, o inciso III do artigo § 1º do 3º e as Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, são aqui aplicáveis, visto que máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado geram créditos de PIS/COFINS pela via da depreciação, desde que utilizados na produção de bens destinados à venda ou à prestação de serviços.

Desta forma, sob essa linha de argumentação, os ativos imobilizados alocados nos centros de custo da “padaria (equipamentos de corte de embutidos) e açougue” devem ser considerados como aderentes à norma autorizativa de apropriação de créditos, uma vez que são setores produtivos da empresa comercial em questão.

Nesse sentido o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais já se manifestou sobre a possibilidade de apropriação de créditos sobre encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado de supermercados, utilizados em setores produtivos, como padaria e açougue:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/12/2011 a 31/12/2013 NÃO CUMULATIVIDADE. ATIVO IMOBILIZADO. ENCARGOS DE DEPRECIÇÃO. SUPERMERCADO. COMÉRCIO VAREJISTA DE MERCADORIAS.

ATIVIDADES DIVERSIFICADAS. POSSIBILIDADE. No caso de supermercado que mantém, além da atividade de revenda de bens, setores de padaria, rotisseria, confeitaria, cafeteria, lanchonete e restaurante, é permitida a apuração de créditos na modalidade de aquisição de insumos (art. 3º, caput, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003) para estes setores específicos, nos termos da Solução de Consulta nº 183 - Cosit, de 17/03/2017, e da Solução de Consulta nº 34 - Cosit, de 18/03/2021.” (CARF, Processo nº 19311.720307/2015-3 0, Recurso Voluntário, Acórdão nº 3402-008.772 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, Sessão de 27 de julho de 2021).

Assim, voto por reconhecer a possibilidade de dedução dos encargos de depreciação relativos à máquinas, equipamentos e demais bens incorporados ao ativo imobilizado utilizados nas atividades do açougue, peixaria, padaria, rotisseria, lanchonete e restaurante.

CRÉDITOS SOBRE ICMS-ST

A Fiscalização procedeu à glosa dos créditos de PIS e COFINS calculados sobre o ICMS-ST sob dois fundamentos: (i) o ICMS-ST não compõe o custo das mercadorias adquiridas e (ii)

“o ICMS devido por Substituição Tributária (ICMS-ST), incidente sobre as mercadorias adquiridas, não pode fazer parte da base de créditos da empresa, pelo fato de não ser incluído na base de tributação do Pis e Cofins do vendedor da mercadoria (fornecedor), em razão de não representar uma receita auferida pela empresa que vendeu a mercadoria com destaque do ICMS-ST”.

Além disso, a Fiscalização, afirma, ainda, que a Recorrente teria adotado postura “contraditória”, “pois, (i) de um lado, a empresa afirma, na ação que trata do pedido de exclusão do ICMS da base de cálculo do Pis e da Cofins, que o ICMS não representa receita da empresa, mas sim mero encargo financeiro que deverá ser repassado ao Estado; e (ii) de outro lado, se apropria de crédito de ICMS-ST (que é o ICMS destacado e recolhido antecipadamente por toda a cadeia) com argumento de que seria custo da empresa. Ou seja, quando o ICMS(-ST) consta na nota-fiscal de compra, é custo, mas quando o ICMS consta na nota-fiscal de venda, não é receita da empresa”.

Quanto ao tema, ratificando o lançamento realizado, a DRJ conclui que “se o ICMS-ST não fez parte do faturamento na operação de compra e venda, não gerou débitos e não gerará créditos, e se não há recolhimento de ICMS pelos posteriores contribuintes substituídos, não há que se falar em excluir o ICMS substituição tributária deles (substitutos) em relação às contribuições.” (fls. 145.317).

A recorrente defende que o ICMS-ST está compreendido no valor dos bens adquiridos para revenda, cujo crédito é expressamente autorizado pela legislação (art. 3º, inciso I c/c §1º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003).

No entanto, o ICMS substituição tributária não integra o valor das aquisições de mercadorias para revenda, para fins de cálculo do crédito a ser descontado das contribuições, por não constituir custo de aquisição, mas uma antecipação do imposto devido pelo contribuinte substituído, na saída das mercadorias.

Assim, diante do exposto, verifica-se que a glosa dos créditos apurados sobre o ICMS-SUBSTITUIÇÃO deve ser mantida, uma vez que tais valores não integram o conceito de faturamento ou receita para fins de incidência do PIS e da COFINS.

GLOSA DE CRÉDITOS DE DESPESAS FINANCEIRAS - LANÇAMENTO PARA PREVENIR A DECADÊNCIA

No TVF a autoridade fiscal assim descreveu os motivos do lançamento:

Intimada a justificar, a empresa apresentou cópia da medida judicial (mandado de segurança) constante no processo nº 0013406-77.2015.403.6100, em que a empresa demanda que não seja instada a tributar as receitas financeiras auferidas a partir de julho de 2015, período em que entrou em vigor o Decreto nº 8.426/2015, que restabeleceu as alíquotas de incidência de receitas financeiras que ali destaca, para 0,65% para o Pis e para 4,0% para a Cofins. Subsidiariamente a isso, no caso do indeferimento do pedido de exoneração da tributação, a

empresa pede que sejam consideradas no cálculo do Pis e da Cofins as despesas financeiras incorridas no período, como créditos das contribuições sociais.

De acordo com a Certidão de Objeto e Pé juntada pela empresa na resposta de 11/06/2019, a decisão judicial impôs à empresa a tributação do Pis e da Cofins sobre as receitas financeiras, porém permitiu a apuração de créditos sobre as despesas financeiras.

Ainda de acordo com a referida Certidão, houve interposição de Recurso Especial e Recurso Extraordinário, pelo que consta pedido de sobrestamento do processo.

Sendo assim, o lançamento fiscal desta rubrica (despesas financeiras) será efetuado para prevenir a decadência, uma vez que a decisão judicial, apesar de ser favorável à empresa, ainda não transitou em julgado.

Assim, como bem detalhado pela DRJ, como se trata de decisão judicial, este assunto deve aguardar o trânsito em julgado para seu deslinde, estando fora do alcance deste colegiado tal decisão, e portanto aplica-se ao caso o PN Cosit nº 7/2014, já tratado anteriormente, havendo renúncia às instâncias administrativas, ou desistência de eventual recurso de qualquer espécie interposto.

Ou seja, tratando-se de matéria submetida à apreciação do Poder Judiciário, o seu deslinde encontra-se condicionado ao trânsito em julgado da decisão judicial, circunstância que afasta a competência deste Colegiado para reapreciar a questão. Nessa hipótese, aplica-se ao caso o disposto no Parecer Normativo Cosit nº 7/2014, já mencionado.

CRÉDITOS DE IMPORTAÇÃO

Em relação aos créditos de importação glosados, a autoridade fiscal esclareceu o seguinte:

58- É de se observar que a divergência apontada pela DRJ está representada nas colunas “M” e “N” acima, denominadas “Dados com Fórmulas – DRJ”. Quer dizer, pela aplicação das alíquotas de Pis (coluna “H”) e de Cofins (coluna “K”) sobre as bases de cálculo constantes as colunas “G” e “J”, os valores de Pis e de Cofins deveriam ser aqueles constantes nas colunas “M” e “N”, respectivamente, e não os valores constantes nas colunas “I” e “L”, respectivamente, que foram considerados por esta fiscalização no lançamento -- observamos ainda que a DRJ considera a alíquota da Cofins de 9,65%, e não de 10,65% como esta fiscalização acredita ter sido objeto de apropriação de crédito pela empresa; mas, tal cálculo não importa, em razão da conclusão que chegaremos adiante.

59- Pois bem. Esta fiscalização informa que não há erro no cálculo dos valores de crédito de importação glosados. Isto porque as colunas que indicam as supostas bases de cálculo de Pis e de Cofins contemplam não só os valores de base de cálculo de Pis e Cofins incidentes sobre importação, mas englobam todos os valores constantes nas Declarações de Importação. Ou seja, por um equívoco tais colunas foram indevidamente denominadas como ‘base de cálculo’, mas na

verdade deveriam ter outra denominação, como por exemplo “valor da DI”. Assim, não se trata de aplicar o valor das alíquotas de Pis e Cofins sobre as bases de cálculo, mas sim, e tão somente, trata-se de se considerar os valores constantes nas colunas “Pis a recolher” e “Cofins a recolher” para que se chegue ao valor de Pis e de Cofins que foi efetivamente recolhido na importação.

60- Até há casos em que o cálculo “valor da coluna “base de cálculo ...’ x alíquota” coincide com o valor efetivamente recolhido, e constante na coluna “Pis a recolher” e “Cofins a recolher”, mas isso se deve em razão dos casos em que todos os produtos/mercadorias constantes na DI sejam tributados pelo Pis e pela Cofins.

61- Quanto ao adicional da alíquota da Cofins, pelas análises que fizemos podemos que concluir que a empresa se apropriou do crédito relativo a este adicional. Mas, o que vale neste caso é que o lançamento de glosa decorre da diferença entre o Pis e a Cofins informados nas EFD-C e o Pis e a Cofins efetivamente recolhidos. Neste caso, o adicional de alíquota pode ser entendido como um argumento subsidiário desta fiscalização, o que não prejudica o lançamento fiscal, tampouco cerceia a defesa do contribuinte.

62- Sendo assim, apesar de reconhecermos o erro na nomenclatura das colunas “G” e “J” -- que poderia ser denominada “valor total da DI”, por exemplo --, ressaltamos que os valores das glosas estão corretos, razão pela qual entendemos que o lançamento deve ser mantido neste ponto.

No entanto, a recorrente reitera que não há qualquer comprovação nos autos de que a Recorrente tenha se apropriado de créditos relativos ao mencionado adicional de COFINS-Importação. E nem poderia haver, pois a Recorrente jamais se apropriou de créditos sobre o adicional.

A falta de indicação do fundamento para a glosa impede que sejam contestadas as glosas. Noutras palavras, significa dizer que não é possível exercer o direito de defesa, já que a D. Fiscalização responsável pelo lançamento tributário não apresentou nenhuma demonstração das glosas procedidas.

Por outro lado, conforme detalhado pela DRJ, não há cerceamento do direito de defesa, pois foi o requerente quem se creditou de valores superiores, de créditos de importação, ao apurado pela autoridade fiscal.

Ocorre que sobre a planilha (“doc_Comprobatorios04.xlsb”) apresentada pelo contribuinte (arquivo juntado pelo termo de fl. 112.070 - vide tela abaixo), durante a auditoria, a autoridade fiscal elaborou os cálculos dos créditos a conceder (planilha “PIS e COFINS IMPORTAÇÃO 2016.xlsx” juntada pelo termo de fl. 45.839), e nele consta a alíquota do adicional calculado, e também consta nos autos planilha dos créditos que foram concedidos (vide parágrafo seguinte) em contraposição ao que foi pedido (vide item 6.2.5 do TVF), e não observo nulidade ou cerceamento do direito de defesa alegado:

Fls. 90.288 a 90.289:

Item 7: Crédito de Importação 7) A empresa informou que apurou crédito de Pis/Cofins sobre importação de bens e serviços nos montantes de R\$ 8.923.764,80 de Pis e de R\$ 41.007.470,93 de Cofins, respectivamente.

Entretanto, foram constatados os recolhimentos, no ano de 2016, nos montantes de R\$ 7.152.343,08, de Pis/importação, e de R\$ 34.397.538,48, de Cofins/importação, conforme planilha em anexo.

Diante disso, INTIMAMOS a empresa a apresentar todos os comprovantes de recolhimento do Pis/Cofins importação do ano de 2016, para que sejam aproveitados no lançamento do auto de infração de Pis/Cofins.

Isso porque não há com esta resposta acima (relação de DIs) qualquer comprovação de recolhimentos (porém, se foi pago via conta bancária haveria sim como comprovar), estamos sim diante de falta de comprovação do que se alega. Fl. 114.305:

O sujeito passivo registrou nas EFD-Contribuições créditos decorrentes do Pis e de Cofins importação em montante maior do que aqueles recolhidos pela empresa, conforme análise das Declarações de Importação (DIs) que têm data de registro dentro do ano de 2016, conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal. Nos meses em que foram apurados valores, do Pis e de Cofins importação, recolhidos a maior pela empresa, consideramos tais valores como créditos para a empresa, para serem compensados com os débitos apurados neste auto de infração.

Fl. 114.439:

Na planilha correspondente ao “Doc_Comprobatorios04”, a empresa apresentou relação dos valores de Pis e Cofins recolhidos em relação às importações com data de desembaraço dentro do ano de 2016. Esta planilha serviu de base para o lançamento neste auto de infração.

[...] Assim, e a partir da planilha apresentada pela empresa (“Doc_Comprobatorios04”), criamos duas colunas, denominadas “Crédito de Pis” e “Crédito de Cofins”, em que informamos o crédito que deveria ser registrado nas EFD-Contribuições de 2016.

[...] Na recomposição dos referidos créditos, verificamos que nos meses 06, 08, 09 e 10/2016, há sobra de créditos, ou seja, os valores constantes nas DIs superam os valores registrados na EFD-Contribuições. Em razão disso, utilizamos tais saldos credores para o abatimento dos débitos a serem lançados em decorrência das outras infrações constantes neste auto de infração.

A partir de arquivo do requerente, a autoridade fiscal elaborou planilha com os valores por ela apurados e os apresentou ao requerente, e cabia ao requerente verificá-los e confrontar com seus cálculos e identificar o que pediu que não teria sido considerado pela autoridade fiscal e comprovar seus recolhimentos. Foi o requerente quem informou, inicialmente,

os valores que entende possuir de créditos das importações (fls. 45.830), que confrontadas com os efetivos pagamentos os ultrapassaram em valor. A lei é expressa:

As pessoas jurídicas sujeitas à apuração da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, nos termos dos arts. 2º e 3º das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, poderão descontar crédito, para fins de determinação dessas contribuições, em relação às importações sujeitas ao pagamento das contribuições de que trata o art. 1º desta Lei, nas seguintes hipóteses: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeitos) (Regulamento) [...] § 1º O direito ao crédito de que trata este artigo e o art. 17 desta Lei aplica-se em relação às contribuições efetivamente pagas na importação de bens e serviços a partir da produção dos efeitos desta Lei.

Assim, conforme detalhado pela DRJ, trata-se de um direito (crédito) calculado e alegado pelo requerente e que foi utilizado para abater um débito do requerente perante o fisco. Aqui não há inversão do ônus da prova, cabe sim ao recorrente provar os recolhimentos, não o fazendo, não há o que reverter.

Dessa forma, não tendo sido apresentada a comprovação necessária, inexistente matéria a ser reformada, razão pela qual não há como acolher a pretensão recursal em relação ao tópico supracitado.

MULTA POR ERRO DE PREENCHIMENTO DE EFD-CONTRIBUIÇÕES

A Fiscalização lavrou, ainda, Auto de Infração (fls. 114.359 a 114.362) para aplicação de multa isolada relativa a supostas omissões e/ou incorreções no preenchimento da EFD-Contribuições do ano de 2016.

Logo se vê que a multa aplicada sobre incorreções e/ou omissões na EFD-Contribuições tem, em síntese, origem em dois grupos: grupos de informações retificadas no curso da fiscalização (que gerou uma multa de R\$ 27.799.623,77 – vinte e sete milhões setecentos e noventa e nove mil seiscientos e vinte e três reais e setenta e sete centavos) e grupo de informações não retificadas e que, no entender da Fiscalização, foram escrituradas de modo equivocado (que gerou uma multa de R\$ 197.010.621,08 – cento e noventa e sete milhões dez mil e seiscientos e vinte e um reais e oito centavos).

Ainda em relação à multa das informações retificadas o contribuinte queria se aplicasse as regras da MP nº 2.158-35/2001, porém as retificadoras foram apresentadas após a alteração da Lei nº 8.218/1991 pela Lei nº 13.670/2018, o que fez com que a norma legal relacionada às multas das retificadoras fossem deslocadas da MP para a referida lei, tendo em vista que o fato gerador de tais multas foi posterior a 2018 (lei vigente em relação às obrigações acessórias do SPED). Aqui também não há reparos a fazer, a lei aplicável às retificadoras é a Lei nº 8.218/1991, que prescreve multa com redução para quem retificar sob intimação as informações incorretas / inexatas.

A alegação do requerente de que enfrenta uma série de dificuldades, dentre as quais provenientes da própria legislação das contribuições, de que a informação correta poderia ser encontrada em outros documentos (ou seja, reconhece que preencheu de forma errada – cód. 999 - as informações) não podem ser motivos para excluir a multa constituída. E se a autoridade fiscal acabou por tomar os dados corretos foi porque a mesma teve que aprofundar as investigações para não gerar um lançamento principal errôneo com base na errônea informação prestada pelo contribuinte nas EFDs-C, e isso apenas reforça a necessidade do lançamento da multa, motivo simples dela existir e evitar exatamente que isso ocorresse (se estivesse tudo certo, não geraria problemas para a autoridade fiscal e os sistemas utilizados, e a auditoria teria transcorrido normalmente sem tais percalços).

Quanto à alegação de que a falta de entrega geraria uma multa muito menos gravosa, seria desproporcional, irrazoável e confiscatória, entendo que tal argumentação foge da alçada do direito administrativo, devendo ficar na seara do Poder Legislativo e Judiciário, pois tal norma é vigente, não se encontra com sua eficácia suspensa, e não podemos lhe negar vigência, sob pena de responsabilização, e o requerente não possui, não há nada nos autos, um provimento judicial a seu favor, portanto, deve ser aplicada conforme o caso em concreto, e como o requerente não deixou de apresentar as EFDs-C, mas sim as apresentou com informações inexatas / incorretas, não é cabível aplicar outra regra prescrita no mesmo artigo de lei se há uma regra aplicável específica ao ocorrido e demonstrado nos autos.

Ainda em relação à multa das informações retificadas o contribuinte queria se aplicasse as regras da MP nº 2.158-35/2001, porém as retificadoras foram apresentadas após a alteração da Lei nº 8.218/1991 pela Lei nº 13.670/2018, o que fez com que a norma legal relacionada às multas das retificadoras fossem deslocadas da MP para a referida lei, tendo em vista que o fato gerador de tais multas foi posterior a 2018 (lei vigente em relação às obrigações acessórias do SPED). Aqui também não há reparos a fazer, a lei aplicável às retificadoras é a Lei nº 8.218/1991, que prescreve multa com redução para quem retificar sob intimação as informações incorretas / inexatas.

No entanto, em que pese o esforço da recorrente, a responsabilidade por infrações à legislação tributária no Brasil adota a regra geral da responsabilidade objetiva, nos termos do art. 136 do Código Tributário Nacional (CTN). A aplicação da sanção independe da intenção (boa-fé) do agente ou da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato. Assim, mesmo que não tenha havido prejuízo econômico ao Fisco (não incidência de tributo), a infração decorre do descumprimento da obrigação acessória específica de prestar as informações corretas nos registros.

A pretensão de se aplicar o valor da multa por falta de entrega da EFD Contribuições em substituição à multa por informações incorretas/omitidas não encontra amparo legal no âmbito administrativo.

A Contribuinte não deixou de apresentar a EFD-C, mas sim a apresentou com informações omitidas/inexatas/incorrectas.

Havendo uma regra específica aplicável ao ocorrido e demonstrado nos autos, não é cabível aplicar outra regra prescrita no mesmo artigo de lei.

Ao contrário do que defende a RECORRENTE, não apresentar a EFD-C é, na verdade, uma conduta muito mais grave do que se imagina, pois pode implicar a abdicação dos créditos do regime não cumulativo e o consequente lançamento do débito integral sem abatimento, tornando a autuação muito mais gravosa e sem limitação do que a multa aplicada por omissão/inexatidão.

Em seu Recurso Voluntário, a recorrente sustenta que a multa lançada configura afronta aos princípios da vedação ao confisco, da proporcionalidade e da razoabilidade, devendo ser reduzida através de um limite/patamar máximo razoável, que não represente confisco do patrimônio e não seja desproporcional à infração supostamente praticada, sob pena de enriquecimento ilícito do Fisco e de violação aos princípios da razoabilidade, da proporcionalidade e da vedação ao confisco.

Entendo que não assiste razão à recorrente.

Inicialmente, conforme já exposto neste voto, nos termos do artigo 26-A, do Decreto nº 70.235/72, não cabe a este Colegiado “afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade”.

Da mesma forma, não é cabível invocar a proporcionalidade, a razoabilidade, o não confisco, ou qualquer outro princípio, para afastar a aplicação de lei tributária válida e vigente, na medida em que isso significaria nítida declaração, incidenter tantum, de inconstitucionalidade desta norma.

No entanto, as alegações de que a multa seria desproporcional, irrazoável e confiscatória, por sua vez, não podem ser apreciadas na esfera administrativa, ante o disposto na Súmula CARF nº 2.

As alegações acerca da inconstitucionalidade da legislação tributária não são oponíveis na esfera administrativa de julgamento, uma vez que sua apreciação foge à alçada da autoridade administrativa de qualquer instância, não dispondo esta de competência legal para examinar hipóteses de violação às normas legitimamente inseridas no ordenamento jurídico nacional.

Com efeito, a apreciação dessas questões encontra-se reservada ao Poder Judiciário, pelo que qualquer discussão quanto aos aspectos de constitucionalidade das normas jurídicas deve ser submetida àquele Poder. Portanto, é inócuo suscitar tais alegações na esfera administrativa, pois ao julgador é vedado não observar textos legais em vigor, sob pena de responsabilidade funcional.

Estando previsto na lei a hipótese de aplicação da multa nos casos de descumprimento ou cumprimento com incorreções ou omissões de obrigações acessórias, não

pode este colegiado admitir a não aplicação ou a redução da penalidade prevista, uma vez que se estaria afastando a aplicação da lei, com base nos princípios supramencionados.

Dessa forma, deve ser mantido o entendimento adotado pela DRJ quanto ao tópico em exame, por seus próprios e jurídicos fundamentos.

FATOS SUPERVENIENTES E PEDIDO DE DILIGÊNCIA

A recorrente aduz que **as questões relacionadas à nulidade do lançamento referente aos períodos de apuração de 2016, em razão de ter adotado critério distinto daquele eleito pela RFB em autuações fiscais lavradas contra a própria Recorrente, em processos administrativos relativos aos períodos de apuração de 2017 e 2018.** Trata-se de fatos supervenientes à apresentação do Recurso Voluntário.

Nesse sentido, a recorrente juntou aos autos do presente processo **cópias dos seguintes documentos:**

- a) **Processo Administrativo Fiscal nº 16327.720992/2021-85 (períodos de 2017)- Relatório Fiscal que fundamentou o Auto de Infração (Anexo 01).**
- b) **Processo Administrativo Fiscal nº 15746.720451/2023-15 (períodos de 2018):**
 - **Relatório Fiscal que fundamentou o Auto de Infração (Anexo 02).**
 - **Termo de Constatação Fiscal em cumprimento à Resolução nº 108-002.531, de 30 de outubro de 2023, emitida pela 31ª Turma da DRJ/08 – Resultado de Diligência (Anexo 03).**

I – DIVERGÊNCIA DE CRITÉRIO 1 – RATEIO PROPORCIONAL DOS CRÉDITOS EM RELAÇÃO À ATIVIDADE DE PRODUÇÃO (PADARIA, LANCHONETE/RESTAURANTE, ROTISSERIA, AÇOUGUE E PEIXARIA)

A Recorrente tem como atividade principal a revenda de produtos adquiridos de terceiros, mas é fato incontroverso que possui atividades de produção em sentido estrito, como padaria, lanchonete/restaurante, rotisseria, açougue e peixaria.

No entanto, como bem detalhado pela recorrente, verifica-se que na autuação de 2016, objeto do presente processo, não foi reconhecido nenhum crédito sobre a aquisição de insumos adquiridos pela Recorrente. Já em relação ao ano de 2018 (Processo nº 15746.720451/2023-15), no próprio TVF e posteriormente em Diligência a Receita Federal acolhe o argumento de que devem ser acolhidos os créditos a partir de um rateio proporcional entre as receitas da atividade comercial e de preparo de alimentos, conforme se observa do trecho do TVF e Termo de Constatação abaixo reproduzidos (Anexo 2 e Anexo 3):

9.9.3 – Créditos rateados entre a atividade comercial e a de preparo de alimentos

A partir dos valores informados acima, obtém-se a seguinte razão entre a Receita Bruta Total e a Receita Bruta referente à venda de produtos alimentícios de fabricação própria, mostrada na coluna "c" da tabela abaixo.

Termo de Constatação – PIS/COFINS 2018:

despesa foi utilizada como base de cálculo dos créditos, sendo certo que somente o valor da água empregada no setor de padaria é que pode ser utilizado no cálculo, uma vez que se trata de despesa comum a todos as seções da empresa.

Para se apurar o valor dos créditos referentes à despesa com água vinculada ao setor de preparo de alimentos, multiplicou-se o montante apurado pela empresa na planilha "Conciliação Apuração vs EFD-Contribuições" (coluna "a" da tabela abaixo) pelo percentual de rateio que consta no item 9.9.3 do auto de infração, fis. 151/152 (coluna "d"), tendo sido obtido o crédito recalculado na coluna "e".

A Fiscalização considerou que é possível a apuração de créditos do Pis e da Cofins calculados sobre a despesa com água, controle microbiológico, limpeza e uniformes utilizados na atividade de preparo de alimentos. Por se tratar de despesa comum a outras áreas da empresa, em especial ao setor de comércio varejista de produtos, o cálculo do valor do crédito foi efetuado com base no rateio proporcional, tendo sido utilizado como critério de rateio a razão entre a receita auferida com a venda de alimentos preparados pela empresa e a receita bruta total auferida pela empresa;

Os gastos sob análise também são empregados nas atividades de produção de itens de padaria, lanchonete, rotisseria e restaurantes desenvolvidas pela empresa, sendo que na falta de documento hábil para atestar qual o percentual é empregado em cada setor, utilizou-se o método do rateio proporcional com base na receita bruta para o fim de se calcular o valor de cada um desses gastos vinculado às atividades comercial e de produção de alimentos.

II – DIVERGÊNCIA DE CRITÉRIO 2 – PROVA EM RELAÇÃO À RECLASSIFICAÇÃO DE BONIFICAÇÕES E DA DUPLICIDADE DA AUTUAÇÃO

A recorrente reitera que houve duplicidade de exigência em relação aos itens de bonificações. Isso porque a mesma registrava contabilmente os valores dos descontos na conta #321201 – “Compra de mercadorias nacionais” como “bonificação” – valores relativos a esta conta foram considerados como receita e tributados.

Posteriormente, havia uma reclassificação para cada tipo de bonificação, para as contas #332299 – Verbas de propaganda cooperada (VPC), #334298 – PD@Net – reversão de custo” e # 321423 – Outros resultados operacionais. Estas contas, que recebem lançamentos de reclassificação contábil, também tiveram seus valores considerados como receitas e foram tributados pelo PIS e COFINS.

No entanto, no presente caso, a DRJ considerou que não haveria certeza de que os valores foram reclassificados para outras contas.

Ocorre que, AS MESMAS PROVAS, no âmbito do processo nº 16327.720992/2021-85 (2017) foram consideradas válidas e provocaram manifestação do Auditor-Fiscal no sentido de que não poderiam ser exigidas as Contribuições ao PIS/COFINS sobre os valores dos acordos comerciais registrados na conta #321201 “Compra de Mercadorias Nacionais” sob o histórico “Bonificação”, conforme se observa do Relatório Fiscal (Anexo 01) que instruiu a autuação objeto do referido processo administrativo.

No “Doc_comprobatorios18”, a empresa juntou planilha demonstrativa dos valores mensais decorrentes dos acordos comerciais. Como se pode observar na resposta acima e na planilha que seguiu como “Doc_comprobatorios18”, a empresa reclassificou, contabilmente, parte dos valores decorrentes dos acordos comerciais. Do total dos ganhos com os acordos comerciais (R\$ 2.864.067.585,61), a maior parte permaneceu na conta 321201 (R\$ 2.502.003.670,41), sendo que os demais valores foram redistribuídos da seguinte forma: Conta 332299 (verba de propaganda cooperada) = R\$ 214.533.455,44; Conta 334298 (PD@Net) = R\$ 59.855.305,79; e Conta 321423 (Multas Logísticas – outras receitas operacionais) = R\$ 87.675.153,97. Somente os valores reclassificados para a conta 321423 foram oferecidos à tributação do Pis e da Cofins pela empresa. Sendo assim, lançaremos os valores constantes nas contas 332299, 3342298 e 321423.

III – DIVERGÊNCIA DE CRITÉRIO 3 – CRÉDITOS SOBRE DEPRECIÇÕES, INTEGRALMENTE GLOSADOS EM 2016 E PARCIALMENTE RECONHECIDOS NO PROCESSO RELATIVO A 2018 (INCLUSIVE SOBRE OS MESMOS BENS)

Verifica-se que a autuação objeto do presente processo glosou todos os créditos de PIS e COFINS sobre a depreciação de bens do ativo, por não ter sido demonstrado, do modo como solicitado, o direito ao crédito apropriado.

Ocorre que, no processo relativo ao período de 2018 (Processo Administrativo nº 15746.720451/2023-15) foram acolhidos os créditos em relação a diversos bens, conforme se verifica do Termo de Constatação (Anexo 03), como resultado da diligência determinada pela DRJ.

No entanto, consoante análise dos documentos/anexos juntados pela recorrente, verifica-se que a maior parte dos bens cujo crédito está sendo convalidado no processo relativo a 2018 foram adquiridos antes de 2016 e são os mesmos cuja depreciação não foi convalidada naquele período.

A esse respeito, vejamos trecho do demonstrativo anexado ao Termo de Constatação (Anexo 03) resultado da diligência:

Mês da EFDC	Tributo	Rubrica	Item do Termo de Constatação Fiscal	Item do Auto de Infração	Providência	Valor Pleiteado	Valor Reconhecido	Débito / Crédito
04/2018	Pis	Depreciação de Imóveis e Benfeitorias	Item 3	Item 12	Crédito reconhecido	-180.879,01	-180.879,01	crédito
05/2018	Pis	Depreciação de Imóveis e Benfeitorias	Item 3	Item 12	Crédito reconhecido	-159.119,08	-159.119,08	crédito
06/2018	Pis	Depreciação de Imóveis e Benfeitorias	Item 3	Item 12	Crédito reconhecido	-170.078,21	-170.078,21	crédito
07/2018	Pis	Depreciação de Imóveis e Benfeitorias	Item 3	Item 12	Crédito reconhecido	-146.130,57	-146.130,57	crédito
08/2018	Pis	Depreciação de Imóveis e Benfeitorias	Item 3	Item 12	Crédito reconhecido	-155.759,20	-155.759,20	crédito
09/2018	Pis	Depreciação de Imóveis e Benfeitorias	Item 3	Item 12	Crédito reconhecido	-152.817,06	-152.817,06	crédito
10/2018	Pis	Depreciação de Imóveis e Benfeitorias	Item 3	Item 12	Crédito reconhecido	-154.404,17	-154.404,17	crédito
11/2018	Pis	Depreciação de Imóveis e Benfeitorias	Item 3	Item 12	Crédito reconhecido	-148.671,76	-148.671,76	crédito
12/2018	Pis	Depreciação de Imóveis e Benfeitorias	Item 3	Item 12	Crédito reconhecido	-173.071,21	-173.071,21	crédito
04/2018	Cofins	Depreciação de Imóveis e Benfeitorias	Item 3	Item 12	Crédito reconhecido	-833.139,68	-833.139,68	crédito
05/2018	Cofins	Depreciação de Imóveis e Benfeitorias	Item 3	Item 12	Crédito reconhecido	-732.912,14	-732.912,14	crédito
06/2018	Cofins	Depreciação de Imóveis e Benfeitorias	Item 3	Item 12	Crédito reconhecido	-783.390,56	-783.390,56	crédito
07/2018	Cofins	Depreciação de Imóveis e Benfeitorias	Item 3	Item 12	Crédito reconhecido	-673.086,26	-673.086,26	crédito
08/2018	Cofins	Depreciação de Imóveis e Benfeitorias	Item 3	Item 12	Crédito reconhecido	-717.436,32	-717.436,32	crédito
09/2018	Cofins	Depreciação de Imóveis e Benfeitorias	Item 3	Item 12	Crédito reconhecido	-703.884,63	-703.884,63	crédito
10/2018	Cofins	Depreciação de Imóveis e Benfeitorias	Item 3	Item 12	Crédito reconhecido	-711.194,99	-711.194,99	crédito
11/2018	Cofins	Depreciação de Imóveis e Benfeitorias	Item 3	Item 12	Crédito reconhecido	-684.791,12	-684.791,12	crédito
12/2018	Cofins	Depreciação de Imóveis e Benfeitorias	Item 3	Item 12	Crédito reconhecido	-797.176,46	-797.176,46	crédito

Não obstante o esforço da Recorrente ao postular diligência, bem como à alegação de fato superveniente, constata-se que os autos em questão são distintos e não apresentam qualquer vinculação. À luz desse contexto, impõe-se o indeferimento do pedido de diligência, por inexistirem elementos que justifiquem a medida pleiteada.

CONCLUSÃO

Ante o exposto, nego provimento ao recurso de ofício e, quanto ao recurso voluntário, voto pela rejeição das preliminares suscitadas e, no mérito, pelo seu provimento parcial, no sentido de:

- a) afastar as cobranças relativas às receitas decorrentes dos “acordos comerciais”;
- b) reverter as glosas relativas aos serviços de limpeza;
- c) reverter a glosa dos créditos sucedidos em decorrência da incorporação da Nova Pontocom;
- d) reverter a glosa dos créditos decorrentes da incorporação da Sé Supermercados em relação aos serviços de controle de pragas, material de limpeza e serviços de limpeza.
- e) afastar as cobranças relativas às receitas de renegociação com fornecedores(descontos), receitas de propagandas cooperadas, e receitas recebidas de instituições financeiras.
- f) reconhecer a possibilidade de dedução dos encargos de depreciação das máquinas, equipamentos e demais bens do ativo imobilizado utilizados nas atividades de açougue, peixaria, padaria, rotisseria, lanchonete e restaurante.

Assinado Digitalmente

Onízia de Miranda Aguiar Pignataro

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Wagner Mota Momesso de Oliveira, redator designado

DEPRECIAÇÃO E AMORTIZAÇÃO DE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO

Conforme art. 3º, VI e seu § 1º, III, da Lei 10.833/03 e da Lei 10.637/02, é possível o aproveitamento de créditos da Cofins e da contribuição ao PIS calculados sobre o valor dos encargos de depreciação e amortização de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado utilizados na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

A ilustre relatora votou no sentido de reconhecer a possibilidade de dedução dos encargos de depreciação relativos à máquinas, equipamentos e demais bens incorporados ao ativo

imobilizado utilizados nas atividades do açougue, peixaria, padaria, rotisseria, lanchonete e restaurante.

No entanto, resta claro que a atividade principal da recorrente é o comércio de produtos e não há nos autos documento que evidencie que há bens vinculados às supostas atividades de produção de bens relativas aos setores acima mencionados: açougue, peixaria, padaria, rotisseria, lanchonete e restaurante.

Sendo assim, com a devida vênia, dirirjo da ilustre relatora, pois entendo que está correta a decisão proferida pela DRJ. Com efeito, a DRJ destaca a principal atividade da recorrente (comercial) e mantém as glosas em apreço:

(...)

Dessa forma, as máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado **devem ser adquiridos ou fabricados para: 1) locação a terceiros; 2) utilização na produção de bens destinados à venda; ou 3) utilização na prestação de serviços.** De forma similar também ocorre quanto aos bens incorporados ao ativo intangível (apenas os adquiridos). Não é o caso do requerente que não comprova essa vinculação a um dos 3 itens acima. (...)

Dessa forma, como o contribuinte tem atividade eminentemente comercial não vejo como conceder créditos sobre os bens peticionados que **não são utilizados na 1) locação a terceiros; 2) utilização na produção de bens destinados à venda; ou 3) utilização na prestação de serviços;** bem como sobre **4) bens adquiridos anteriormente a 1º/05/2004; e 5) bens usados.**

Tratando-se de direito creditório, o ônus de segregar os bens vinculados aos alegados setores de produção de bens acima discriminados é da recorrente e, da análise dos autos, infere-se que ela não apresentou documentos que evidenciam tal segregação.

Sendo assim, nego provimento a esse ponto do recurso.

CRÉDITOS DE SUCEDIDAS

CRÉDITOS DA NOVA PONTOCOM – COMPROVAÇÃO DO DIREITO AO CRÉDITO

Neste capítulo recursal, a ilustre relatora votou por reverter a glosa dos créditos sucedidos em decorrência da incorporação da Nova Pontocom.

Com a devida vênia, dirirjo.

Com vistas a verificar o cumprimento das obrigações concernentes à Cofins e à contribuição ao PIS, a autoridade fiscal lavrou várias intimações no curso do procedimento de fiscalização, a fim de obter esclarecimentos e documentos necessários para a sua análise, notadamente para verificar a legitimidade dos créditos dessas contribuições escriturados pela recorrente, tendo, ao final, efetuado glosas de determinados créditos.

Cumpre destacar que o ônus da prova incumbe ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito, conforme art. 373 do Código de Processo Civil – Lei 13.105/2015. Assim, tratando-se de direito creditório, cabe à recorrente comprovar o crédito escriturado mediante a apresentação de todos os documentos e esclarecimentos solicitados pela autoridades fiscais responsáveis pela análise desse suposto crédito, impondo-se a glosa dos créditos considerados ilegítimos.

Conforme bem apontado pela autoridade fiscal, a recorrente não comprovou a legitimidade e a natureza dos créditos pleiteados relacionados à Nova Pontocom, em razão da falta de apresentação de documentos, conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal (TVF):

(...)

Trataremos primeiro sobre a divergência entre os créditos reconhecidos pela empresa sucessora (CBD) e os créditos que entendemos que deveriam ser reconhecidos, em razão de sua participação na empresa Nova Pontocom. Esta ordem não requer indicar que este ponto supera os demais. Aliás, a falta de apresentação de documentos é o principal fundamento para a referida glosa, mas, como já se pode observar, há razões subsidiárias para fundamentá-la. (...)

Subsidiariamente a isso, e mesmo que fossem apresentados documentos e esclarecimentos, a empresa deveria comprovar que os créditos reconhecidos decorrem de dispêndios enquadrados no art. 3º da Lei nº 10.637/2002 e Lei nº 10.833/2003 como passíveis de creditamento.

Diante do exposto, os créditos que foram registrados e apropriados pela empresa fiscalizada e que decorrem de evento de sucessão, por incorporação, de parte do acervo cindido da empresa Nova Pontocom serão glosados por esta fiscalização e serão objeto de lançamento fiscal.

Ora, não há como aceitar crédito sem a comprovação, mediante a apresentação dos documentos comprobatórios, e notadamente sem evidenciar a natureza dos créditos pleiteados, sobretudo porque a atividade principal da recorrente é comercial e inexistente insumo na atividade comercial, conforme Súmula Carf n. 234:

SÚMULA CARF Nº 234

Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em sessão de 05/09/2025 – vigência em 16/09/2025

Na atividade de comércio não é possível a apuração de créditos da não-cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS com base no inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

Acórdãos Precedentes: 9303-010.247, 9303-014.666, 9303-015.664, 9303-012.455

Mesmo que não se trate de crédito atinente a insumo, conforme já assinalado, é ônus da recorrente evidenciar a legitimidade do crédito pleiteado mediante a apresentação de

todos os documentos que comprovam a sua legitimidade e a sua natureza, o que, a meu sentir, não foi feito pela recorrente.

A DRJ apreciou a matéria, de forma bem fundamentada, valendo destacar a falta de apresentação dos documentos comprobatórios e a inconsistência na escrituração fiscal, conforme abaixo reproduzido:

A autoridade fiscal **intimou o requerente a apresentar a planilha de composição dos créditos da Nova Pontocom e dos comprovantes**, e foi apresentada planilha de cálculo desde 2012 e com saldo anterior a este, e **comprovantes apenas de parte de 2012, ou seja, o requerente não apresentou o que se pediu**, trouxe dados desconexos da intimação e com isso entendo que confundiu e atrapalhou a análise dos créditos pela autoridade fiscal com tal ação. Portanto, novamente **por falta de comprovação do que alega, tais créditos não podem ser concedidos**. (...)

Reforçando meu voto sobre esse tema, lembro ainda que o requerente juntou apenas uma **ínfima parte de alguns meses (01 a 03/2012) de documentação probatória que deu base à escrituração contábil e fiscal dos créditos da Nova Pontocom** (que sequer faziam parte do saldo, conforme nossos cálculos acima tratados): (...)

Nesse período (2012), em que pese a Nova Pontocom ter apresentado as EFDs-Contribuições (ano que foi criada a EFD-contribuições e em testes até 12/2013, só veio a ficar definitiva com a extinção do Dacon), ainda eram os seus Dacons que orientavam as auditorias e alimentavam os sistemas da RFB, sendo certo que **seus Dacons também estão incompatíveis com as EFDs-Contribuições**, vide por exemplo o despacho decisório abaixo, relacionado às compensações acima tratadas: (...)

Como se vê acima **não há consistência entre elas (Dacons x EFDs), o que novamente se demonstra iliquidez dos créditos peticionados**.

Com efeito, a recorrente não logrou êxito em comprovar a legitimidade do crédito em apreço, ao contrário, não apresentou todos os documentos comprobatórios solicitados pela autoridade fiscal, bem como apresentou escrituração fiscal (Dacon e EFD-Contribuições) com inconsistências, conforme acima reproduzido.

Diante do exposto, nego provimento a esse capítulo do recurso.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Wagner Mota Momesso de Oliveira

Conselheiro **Rafael Luiz Bueno da Cunha**, redator designado

Em que pese o bem fundamentado voto da i. Relatora, divirjo de seu entendimento em relação à matéria “PIS e COFINS sobre acordos comerciais”. Vejamos.

A controvérsia, nesse ponto, diz respeito à inclusão, na base de cálculo da Contribuição para o PIS e da COFINS, de valores correspondentes a ganhos decorrentes de acordos comerciais firmados pela recorrente com seus fornecedores.

Com efeito, a autoridade tributária procedeu à tributação de valores reconhecidos como ganhos ela recorrente, decorrentes de descontos e abatimentos no custo de aquisição de mercadorias concedidos por seus fornecedores em razão de: (i) atingimento de metas de volume de compras; (ii) destaque em ações comerciais promovidas pela recorrente; (iii) utilização do sistema PD@Net/EDI (sistema de compras) disponibilizado pelo fornecedor; (iv) entrega das mercadorias nas Centrais de Distribuição da recorrente; (v) acordos de compensação de não-troca; (vi) estratégias comerciais de sell-out; (vii) acordos de trade marketing; e (viii) campanhas de aniversário, inaugurações e reinaugurações de lojas, introdução de produtos e disponibilização de espaços extras nas lojas.

Isso porque, no entendimento da autoridade lançadora:

[...] os ganhos que decorrem dos acordos comerciais firmados entre a empresa e seus fornecedores têm a natureza de receita, independentemente de sua classificação contábil, cabendo [tais ganhos] se sujeitarem à tributação do Pis e da Cofins às alíquotas de 1,65% e 7,6%, respectivamente.

A recorrente, por sua vez, sustenta em sua impugnação, em síntese, que:

- i. Os acordos comerciais são previamente negociados e caracterizam-se como descontos incondicionais;
- ii. O fato de tais descontos não estarem destacados nas Notas Fiscais descaracterizar toda a natureza do valor, de modo que deve sempre prevalecer a realidade material sob a forma;
- iii. Ainda que se entendesse que se trata de desconto incondicional, os valores autuados teriam natureza de receita financeira, de maneira que estariam sujeitas à alíquota reduzida.

O acórdão recorrido rechaçou os argumentos e manteve o entendimento da autoridade lançadora de que os valores em questão em questão devem integrar a base de cálculo das contribuições.

Irresignada, a recorrente voltou a se insurgir contra o entendimento em seu recurso voluntário, repisando os argumentos apresentados na impugnação e alegando, ainda, que houve inovação nos fundamentos do lançamento pelo acórdão recorrido.

Não tem razão a recorrente. Vejamos.

A recorrente inicia sua defesa sustentando que o acórdão recorrido teria inovado os fundamentos do lançamento ao exigir a comprovação de que o registro dos abatimentos/descontos também teria repercutido no creditamento. Tal alegação, contudo, não merece prosperar. A afirmação constante do acórdão no sentido de que “*caberia ao contribuinte comprovar que o registro de redução de custo afetou diretamente o seu creditamento [...], tendo em vista que ele alega que todos os descontos/abatimentos (generalização) seriam incondicionais*” insere-se no contexto da análise da própria tese sustentada pela recorrente acerca da natureza incondicional dos descontos decorrentes dos acordos comerciais.

O que a autoridade julgadora efetivamente destacou é que tanto a forma de apropriação do crédito quanto a ausência de destaque do desconto na nota fiscal são elementos aptos a demonstrar a condicionalidade dos descontos. Trata-se, portanto, de fundamentação plenamente alinhada ao racional que embasou o lançamento, não havendo que se falar em inovação ou extrapolação dos motivos determinantes do auto de infração.

Superada a questão da inovação dos fundamentos, mister afastar o argumento da recorrente de que o fundamento da autuação relativa aos acordos comerciais residiria na sua suposta caracterização como prestação de serviços. Na realidade, o fundamento do lançamento foi a qualificação das vantagens obtidas por meio desses acordos (descontos/abatimentos) como receita, o que está claro no seguinte trecho do Termo de Verificação Fiscal.

E, mesmo que não fosse esclarecido qual exatamente é a natureza da receita auferida pela empresa, [mais uma vez] convém destacar que o Pis e a Cofins submetidos ao regime de apuração não cumulativo incidem sobre qualquer receita auferida pela empresa, independentemente da denominação ou classificação contábil, e isto afasta qualquer argumentação suportada na necessidade de se ‘colocar em caixinhas’ qual exatamente é a natureza da receita tributada.

Com efeito, a materialidade eleita pelo legislador para a incidência da Contribuição para o PIS e da Cofins consiste no auferimento de receita ou de faturamento pela empresa (art. 195, inciso I, ‘b’ e art. 1º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003). Nesse contexto, a qualificação das vantagens (descontos/abatimentos) decorrentes dos denominados “acordos comerciais” como receita tributável não depende da natureza jurídica específica desses contratos, mas, sim, da verificação de que tais vantagens subsomem-se ao conceito de receita. Assim, a controvérsia restringe-se à análise da natureza dos descontos e abatimentos — e não à natureza contratual subjacente — pelo que se mostra dispensável maiores digressões sobre a classificação jurídica dos referidos acordos.

Ultrapassada a questão, a recorrente prossegue em seu recurso para defender que as vantagens em debate são descontos incondicionais, e, por isso, estariam fora do campo de incidência das contribuições. Em suas palavras

155. Todas as rubricas acima mencionadas, utilizadas como meio para o incremento das vendas, caracterizam-se como “descontos incondicionais”, pelo que não podem ser consideradas “receitas”.

[...]

[...] há farta prova de que os descontos são previamente concedidos pelos fornecedores, seja por meio dos contratos de fornecimento, seja por meio da sua confirmação no sistema de compras da Recorrente (PD@Net), restando caracterizado, portanto, que tem natureza de desconto incondicional: é prévio, líquido e certo no momento da realização do negócio de compra e venda, não estando sua concessão vinculada a qualquer requisito ou evento posterior a esse negócio. Os ajustes credores na contabilidade são, portanto, feitos apenas para corrigir o real preço das mercadorias adquiridas, refletindo assim o desconto incondicional concedido pelos fornecedores.

Equivocado o entendimento da recorrente. Os descontos obtidos por meio dos acordos comerciais estão condicionados a (i) atingimento de metas de volume de compras; (ii) destaque em ações comerciais promovidas pela recorrente; (iii) utilização do sistema PD@Net/EDI (sistema de compras) disponibilizado pelo fornecedor; (iv) entrega das mercadorias nas Centrais de Distribuição da recorrente; (v) acordos de compensação de não-troca; (vi) estratégias comerciais de sell-out; (vii) acordos de trade marketing; e (viii) campanhas de aniversário, inaugurações e reinaugurações de lojas, introdução de produtos e disponibilização de espaços extras nas lojas.

Não se pode confundir a definição da condição no momento da celebração do acordo comercial com o aperfeiçoamento da condição estabelecida, esta, sim, dá ensejo ao desconto. Daí porque se trata de desconto condicional. Em outras palavras, o desconto não é, como alega a recorrente, “*prévio, líquido e certo no momento da realização do negócio de compra e venda*”, mas depende do atingimento de metas, de utilização de sistema do fornecedor, da entrega das mercadorias adquiridas em determinado local etc.

Tratando-se de descontos condicionais, que repercutem positivamente no patrimônio da recorrente, os valores têm natureza jurídica de receita e sobre eles incide Contribuição para o PIS e a Cofins.

É nesse sentido o entendimento da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais deste Conselho:

Acórdão 9303-016.994, de 23/10/2025, Rel. Cons. Semíramis de Oliveira Duro

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ano-calendário: 2016, 2017

BONIFICAÇÕES. BASE DE CÁLCULO. INCLUSÃO.

O recebimento de bonificações, em mercadoria ou em espécie, pelo sujeito passivo, que não constem da nota fiscal de venda dos bens ou da fatura de serviços integram a base de cálculo das contribuições não-cumulativas.

DESCONTO CONCEDIDO POR FORNECEDORES DECORRENTE DE EVENTO POSTERIOR À VENDA DOS PRODUTOS. DESCONTO CONDICIONAL. BASE DE CÁLCULO. INCLUSÃO.

Os descontos concedidos por evento posterior à compra e venda de produtos configuram descontos condicionais, compondo, por conseguinte, a base de cálculo das contribuições não-cumulativas.

Acórdão 9303-010.101, de 11/02/2020, Rel. Cons. Vanessa Marini Ceconello

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

Período de apuração: 01/03/2004 a 31/12/2005

DESCONTO INCONDICIONAL. CONCEITO.

Descontos incondicionais são parcelas redutoras do preço de vendas, apenas quando constarem da Nota Fiscal de venda dos bens ou da fatura de serviços, e não dependerem de evento posterior à emissão desses documentos.

RECEITA FINANCEIRA. CONCEITO.

Receita financeira é aquela decorrente de uma aplicação (lato sensu) financeira, sendo uma das formas o pagamento antecipado. Não se enquadram nesta categoria as decorrentes da atividade empresarial definida no objeto social da contribuinte, tais como os descontos e bonificações relativos ao comércio das mercadorias.

RECEITA. CONCEITO.

Receita é o ingresso bruto de benefícios econômicos durante o período observado no curso das atividades ordinárias da entidade, decorrentes do seu objeto social, e que resultam no aumento do seu patrimônio líquido, exceto os aumentos de patrimônio líquido relacionados às contribuições dos proprietários. Neste conceito enquadram-se os descontos obtidos juntos a fornecedores, decorrentes das práticas de pedágio ou "rappel", devidas aos descontos obtidos, às mercadorias bonificadas e às recuperações com propaganda e marketing.

Acórdão 9303-008.247, de 19/03/2019, Rel. Cons. Rodrigo da Costa Possas

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2009

[...]

DESCONTOS COMERCIAIS PRÉ-ACORDADOS CONCEDIDOS PARA CUSTEIO INDIRETO DAS ATIVIDADES DO ADQUIRENTE. RECEITAS TRIBUTÁVEIS.

Compõem a base de cálculo da contribuição, por representarem receitas do adquirente, os descontos, não constantes das Notas Fiscais, pré-acordados em negociações com fornecedores, para custeio indireto da sua atividade operacional, o que se dá mesmo quando se pressupõe uma contraprestação, se não houver a correspondência econômica entre o valor pago e o serviço prestado.

Também nesse sentido decidiu recentemente a 2ª Turma do Superior Tribunal de Justiça (STJ).

DIREITO TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. PIS E COFINS. BASE DE CÁLCULO. BONIFICAÇÕES E DESCONTOS OBTIDOS POR VAREJISTA. AUSÊNCIA DE CARÁTER INCONDICIONAL. AUSÊNCIA DE DESTAQUE FISCAL. CONTRAPRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE APOIO COMERCIAL OU PROMOÇÃO. RECEITA BRUTA. INCIDÊNCIA DO TRIBUTO. AGRAVO INTERNO PROVIDO. RECURSO ESPECIAL PROVIDO.

1. As contribuições sociais PIS e COFINS incidem sobre o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica (art. 1º das Leis 10.637/02 e 10.833/03). A lei define expressamente que apenas os descontos incondicionais concedidos pelo vendedor podem ser excluídos da base de cálculo dessas contribuições (art. 1º, § 3º, V, "a", das Leis 10.637/02 e 10.833/03).

2. Os descontos e bonificações obtidos pelo varejista que dependem de contrapartida ou ajustes comerciais e não estão destacados nas notas fiscais não consistem em mero abatimento do preço de compra. Essas verbas representam, na verdade, contraprestação de serviços de apoio comercial ou promoção, configuram remuneração pela fruição da estrutura, integrando a base de cálculo do PIS e da COFINS como receita bruta. Precedentes desta Segunda Turma.

3. Agravo Interno provido. Recurso Especial Provido.

(AgInt no REsp n. 2.153.678/RS, relatora Ministra Maria Thereza de Assis Moura, Segunda Turma, julgado em 17/12/2025, DJEN de 22/12/2025.)

Por fim, a recorrente sustenta que, ainda que se entenda que se trata de descontos obtidos por meio dos acordos comerciais têm natureza de receita, dever-se-ia considerá-la como receita financeira, de maneira que estaria submetida à alíquota reduzida nos termos do Decreto nº 8.426/2015.

Mais uma vez, equivocava-se a recorrente. Como bem frisou a autoridade autuante, *“definem-se receitas financeiras como aquelas decorrentes de descontos obtidos por meio de antecipação de títulos de créditos, por pagamento efetuado em data anterior à efetiva data de vencimento da obrigação. É um incentivo para que o devedor solva a dívida em tempo mais célere”*. Os descontos em questão não são descontos financeiros, mas sim descontos comerciais,

não havendo que se falar em alíquotas reduzidas relativamente às receitas a eles correspondentes. Nesse sentido:

Acórdão 9303-007.403, de 18/09/2018, Rel. Cons. Vanessa Marini Ceconello

ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/03/2004 a 31/12/2005

[...]

RECEITA FINANCEIRA. CONCEITO.

Receita financeira é aquela decorrente de uma aplicação (lato sensu) financeira, sendo uma das formas o pagamento antecipado. Não se enquadram nesta categoria as decorrentes da atividade empresarial definida no objeto social da contribuinte, tais como os descontos e bonificações relativos ao comércio das mercadorias.

Antes o exposto, voto por negar provimento ao tópico recursal “*III.2 – PIS e COFINS sobre ‘acordos comerciais’*”, mantendo os valores dos descontos e abatimentos relativos aos acordos comerciais na base de cálculo do PIS e da COFINS.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Rafael Luiz Bueno da Cunha

Conselheira **Juciléia de Souza Lima**, redatora designada

No que pese o respeito com nutro pela Relatora, divirjo de seu voto pelas razões abaixo aduzidas.

Não há dúvidas que os serviços de limpeza e Créditos da Sé Supermercados-Serviços de Limpeza, são relevantes para permitir o exercício das atividades em loja e nos centros de distribuição, as quais devem observar as normas técnicas e sanitárias, especialmente, em relação aos produtos alimentícios.

Entretanto, não se pode olvidar que não são todas as despesas que são passíveis de crédito do PIS e da COFINS.

Primeiro, o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado

item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

No RESP 1.221.170, o STJ adotou interpretação intermediária, considerando que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, pretendeu-se que seja considerado insumo o que for essencial ou relevante para o processo produtivo ou à atividade principal desenvolvida pela empresa.

O conceito de insumo também foi consignado pela Fazenda Nacional, vez que, em setembro de 2018, publicou a NOTA SEI PGFN/MF 63/2018, in verbis:

"Recurso Especial nº 1.221.170/PR Recurso representativo de controvérsia.

Ilegalidade da disciplina de creditamento prevista nas IN SRF nº 247/2002 e 404/2004. Aferição do conceito de insumo à luz dos critérios de essencialidade ou relevância.

Tese definida em sentido desfavorável à Fazenda Nacional. Autorização para dispensa de contestar e recorrer com fulcro no art. 19, IV, da Lei nº 10.522, de 2002, e art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016. Nota Explicativa do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01/2014."

A Nota clarifica e orienta, internamente, a definição do conceito de insumos na "visão" da Fazenda Nacional:

"41. Consoante se observa dos esclarecimentos do Ministro Mauro Campbell Marques, aludindo ao "teste de subtração" para compreensão do conceito de insumos, que se trata da "própria objetivação segura da tese aplicável a revelar a imprescindibilidade e a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte". Conquanto tal método não esteja na tese firmada, é um dos instrumentos úteis para sua aplicação in concreto.

42. Insumos seriam, portanto, os bens ou serviços que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços e que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção, ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

43. O raciocínio proposto pelo "teste da subtração" a revelar a essencialidade ou relevância do item é como uma aferição de uma "conditio sine qua non" para a produção ou prestação do serviço. Busca-se uma eliminação hipotética, suprimindo-se mentalmente o item do contexto do processo produtivo atrelado à atividade empresarial desenvolvida. Ainda que se observem despesas importantes para a empresa, inclusive

para o seu êxito no mercado, elas não são necessariamente essenciais ou relevantes, quando analisadas em cotejo com a atividade principal desenvolvida pelo contribuinte, sob um viés objetivo."

Com tal nota, restou claro, assim, que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou obste a atividade principal da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes. Tal ato ainda reflete que o "teste de subtração" deve ser utilizado para fins de se definir se determinado item seria ou não essencial à atividade do sujeito passivo. Eis o item 15 da Nota PGFN:

"15. Deve-se, pois, levar em conta as particularidades de cada processo produtivo, na medida em que determinado bem pode fazer parte de vários processos produtivos, porém, com diferentes níveis de importância, sendo certo que o raciocínio hipotético levado a efeito por meio do "teste de subtração" serviria como um dos mecanismos aptos a revelar a imprescindibilidade e a importância para o processo produtivo.

16. Nesse diapasão, poder-se-ia caracterizar como insumo aquele item – bem ou serviço utilizado direta ou indiretamente cuja subtração implique a impossibilidade da realização da atividade empresarial ou, pelo menos, cause perda de qualidade substancial que torne o serviço ou produto inútil.

17. Observa-se que o ponto fulcral da decisão do STJ é a definição de insumos como sendo aqueles bens ou serviços que, uma vez retirados do processo produtivo, comprometem a consecução da atividade-fim da empresa, estejam eles empregados direta ou indiretamente em tal processo. É o raciocínio que decorre do mencionado "teste de subtração" a que se refere o voto do Ministro Mauro Campbell Marques."

Entendo que, em face do que restou fixado no REsp nº 1.221.170/PR com efeito vinculante ao CARF, naquele julgamento adotou-se a tese intermediária- não reducionista, a qual impossibilita configurar, todo e qualquer despesa como passível da tomada de créditos das contribuintes, per si, mas, pode ser considerado insumo, aquilo que se demonstre pertinente, essencial ou relevante seja para a atividade produtiva.

Segundo, no presente caso, ainda paira a questão da atividade comercial da recorrente, pois, por questões regimentais, não se pode ignorar ante o teor da Súmula CARF nº 234, de observância obrigatória por este Colegiado.

De certo, a dar efetividade ao princípio da não cumulatividade, o legislador ordinário poderia não ter apresentado restrições ao direito de tomada de créditos a legitimar a

creditamento de todas as despesas incorridas na atividade empresarial para auferir a receita (fato tributado pelas contribuições). Todavia, assim não ocorrerá.

Existem limites legais impostos pela legislação vigente ao apresentar um rol taxativo de despesas passíveis de creditamento, bem como, exigindo que, para o creditamento com fulcro no art. 3º, II, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, o insumo seja utilizado "**na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda**". Assim, considerando a seara administrativa na qual se insere essa discussão, não posso me desvincular dos termos da lei, na forma exigida pelo Regimento Interno deste Conselho.

Ao contrário do que pretende a Recorrente, o julgamento do recurso repetitivo n.º 1.221.170 pelo Superior Tribunal de Justiça não reconheceu que o rol trazido pelas leis referenciadas não seria taxativo, não ampliando o rol de hipóteses passíveis de creditamento. Aquele julgado não estendeu às pessoas jurídicas comerciais a possibilidade de creditamento, se restringindo a análise para as empresas produtoras/fabricantes e prestadoras de serviço.

O que aquele julgado buscou identificar é qual o conceito de insumo que deve ser considerado por aquelas pessoas jurídicas que o dispositivo legal assim o autoriza (leia-se, as prestadoras de serviço e produtoras/fabricantes).

Nesse sentido que se entende que, considerando a redação legal vigente e não afetada pelo julgamento do Recurso Repetitivo n.º 1.221.170, a hipótese normativa do inciso II do art. 3º das referidas leis é voltada especificamente às pessoas jurídicas industriais ou prestadoras de serviços, não sendo possível a tomada de crédito de insumo na atividade de comércio/varejo.

Por isso, voto por manter as glosas com serviços de limpeza e créditos da Sé Supermercados- Serviços de Limpeza.

É o voto.

Assinado Digitalmente

Juciléia de Souza Lima