



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16682.900238/2020-05
RESOLUÇÃO	3101-000.486 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	16 de dezembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	LOJAS AMERICANAS S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Conversão do Julgamento em Diligência

RESOLUÇÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

Sala de Sessões, em 16 de dezembro de 2024.

Assinado Digitalmente

Gilson Macedo Rosenberg Filho – Relator e Presidente

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Renan Gomes Rego, Laura Baptista Borges, Luciana Ferreira Braga, Sabrina Coutinho Barbosa, Ramon Silva Cunha e Gilson Macedo Rosenberg Filho (Presidente).

RELATÓRIO

Como forma de elucidar os fatos ocorridos até a decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, colaciono o relatório do acórdão recorrido, *verbis*:

Trata o presente processo de apreciação do Pedido de Ressarcimento nº 32360.12437.291018.1.5.18-2820, no valor de R\$ 7.213.013,81, cujo crédito se refere a PIS não-cumulativo Mercado Interno Não-Tributável do 3º trimestre de 2015. O valor pleiteado foi utilizado para compensar débitos, sendo apresentadas duas Declarações de Compensação (DCOMP) vinculadas ao PER:

ND do PER/DCOMP	Tipo	Transmissão	Valor
32360.12437.291018.1.5.18-2820	PER	29/10/2018	7.213.013,81
12775.84396.290116.1.3.18-8266	DCOMP	29/01/2016	3.414.978,94
18703.99463.300920.1.3.18-2090	DCOMP	30/09/2020	3.798.034,87

A Delegacia Especial de Maiores Contribuintes – DEMAC/RJ, através do Despacho Decisório nº 10/2021, não reconheceu o crédito pleiteado, não homologando as Declarações de Compensação (DCOMPs) vinculadas.

A seguir, reproduzimos as principais considerações relacionadas pela autoridade fiscal em seu Despacho Decisório:

A Fiscalizada, em resposta ao Termo de Intimação Fiscal 01, declarou atuar no comércio varejista como atividade fim. Também declarou prestar “alguns serviços vinculados a sua atividade fim, como a intermediação de negócios”. Alega ainda que: “a Companhia necessita de uma grande estrutura física e utiliza insumos adquiridos de terceiros, tendo como principais: aluguéis de equipamentos, serviços de limpeza, consumo de energia elétrica, contratação de serviços de rede corporativa para tráfego de dados, gastos com frete, gastos com condomínio pagos as administradoras de shoppings, gastos com a refrigeração das lojas e aluguel de imóveis.”

Em resumo, o contribuinte, apesar de sua atividade comercial de revenda de bens, pretende se creditar de insumos, além dos bens adquiridos para revenda. Os créditos pleiteados serão avaliados conforme a sua natureza. O CNAE do contribuinte é o “4711-3/02 - COMÉRCIO VAREJISTA DE MERCADORIAS EM GERAL, COM PREDOMINÂNCIA DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS – SUPERMERCADOS”.

Antes da análise das respectivas naturezas dos créditos, é importante mencionar que foram identificados nas memórias de cálculo apresentadas, grande quantidade de documentos fiscais de aquisição de mercadorias e de serviços emitidos em períodos anteriores aos do referido pedido de Ressarcimento.

Embora, pela legislação do ICMS, o contribuinte esteja autorizado a escriturar suas aquisições na data da entrada do estabelecimento. No caso do PIS e da COFINS, o legislador definiu expressamente que base de cálculo dos créditos seriam a dos insumos, mercadorias e serviços adquiridos no mês.

Desta forma, com intuito de harmonizar o período de apuração dos créditos e evitar a duplicidade de aproveitamento de documentos já utilizados em PER de trimestres anteriores, consideramos a data de emissão dos documentos fiscais como data de aquisição, e reorganizamos a distribuição dos créditos conforme o mês de emissão dos documentos fiscais que foram emitidos dentro do período fiscalizado (07/2015 a 12/2015).

Já os documentos que foram emitidos em período anterior ao fiscalizado foram glosados por serem base de cálculo de créditos de outros períodos. Importante mencionar que foram incluídos nas memórias de cálculo apresentadas, documentos emitidos em datas que remontam ao ano de 2011.

Conforme já mencionado, o contribuinte apresentou dados consolidados das Notas Fiscais (bloco C180) e Cupons fiscais emitidos (bloco C490). Para que fosse possível a auditoria da Receita Bruta não tributada, o contribuinte foi

intimado, através do item 6 do Termo de Intimação 01, no dia 18/05/2020, a apresentar a memória de cálculo das saídas tributadas e não tributadas, além de justificar as saídas não tributadas.

A situação relatada foi objeto do Termo de constatação e Reintimação Fiscal, item 3, no dia 17/07/2020. Em 29/07/2020, a empresa apresentou apenas uma planilha, contendo dados sobre as NCM vendidas pelo contribuinte e a referência à respectiva isenção. Mais uma vez, sem apresentar a memória de cálculo com a relação dos documentos fiscais das vendas Tributadas e das Não tributadas.

Além de não apresentar os dados requisitados, o sujeito passivo sugeriu apresentá-los de forma consolidada, por filial. Em resposta, esta Fiscalização afirmou que os dados apresentados não serviriam para a auditoria e já haviam se passado mais de 70 dias da intimação inicial e alertou o contribuinte do prazo exíguo para análise dos mesmos devido o risco de homologação dos débitos compensados. Não houve mais qualquer forma de tentativa de cumprimento do referido item.

Portanto, as receitas de venda não tributadas do contribuinte serão auditadas por meio do valor declarado pelo mesmo na EFD em questão, nos blocos C490 e M400.

Destarte, é possível constatar diferença entre os valores de vendas não tributadas declaradas o bloco C490 e no bloco M400. O Bloco C180 que trata das consolidações das NF-e não contém registros de vendas não tributadas. Ademais, esses valores também não correspondem aos valores apresentados na totalização da Receita Bruta.

Mês	jul/15	ago/15	set/15	out/15	nov/15	dez/15
CST não tributadas C490	232.863.682,08	236.981.021,52	221.392.092,98	262.462.956,94	326.719.939,08	373.280.062,05
não tributadas M400	245.747.791,91	251.715.006,52	235.344.150,59	282.715.181,97	347.334.742,86	406.468.216,48

Da informação acima, a única baseada em documentos é a contida no bloco C490, logo estes serão os dados utilizados. As identificações de NCM também serão utilizadas para a auditoria das vendas com alíquota zero.

As receitas de alíquota zero destacadas nas Naturezas de Receita não tributadas de naturezas nº 402, 407, 408, 409 e 410, tiveram suas alíquotas reduzidas a zero pelo artigo 28 da Lei 11.196/05. **Tal ato foi vigente para os fatos geradores ocorridos até 30/11/2015.** Portanto, ficam descaracterizados, de ofício, todos os fatos geradores ocorridos no mês de Dezembro para os NCM listados abaixo. Estes valores serão incluídos na Base de Cálculo do Tributo à alíquota normal das contribuições e à Receita Bruta tributada para fins de cálculo do rateio.

Além disso, estas receitas devem ser analisadas em procedimento que visa a averiguação do cumprimento do pré-requisito basilar consignado no art. 28 da Lei nº 11.196/05 ("Lei de Incentivo à Informática"), cujo dispositivo condiciona, para determinada lista de produtos (NCM), que o gozo do benefício de tributação à alíquota zero só alcança aqueles originários de Processo Produtivo Básico (PPB).

Desta forma, tendo em vista a não apresentação da referida base de cálculo das Receitas de Revenda dos referidos produtos de informática impede a constatação da referida Portaria de Certificação do PPB, dos valores máximos de revenda e estão sendo descaracterizadas de ofício, para fins do gozo da tributação à alíquota diferenciada do PIS/COFINS (alíquota zero) e, portanto, incluídas de ofício nas bases de cálculo que sofrem a incidência da alíquota normal das contribuições.

Além disso, como já mencionado, **para o mês de Dezembro de 2015**, constam R\$ 261.575.065,29 no bloco C490 em vendas dessas naturezas, à alíquota zero. Estes valores também serão adicionados às receitas tributadas à alíquota normal, independente da análise dos parágrafos anteriores.

Em relação às Receitas do Bloco F100, foi constatada omissão em relação aos valores contidos na ECD.

Bloco F100/ECD - Demais receitas		jul/15		Adição de ofício II
Conta	Nome conta	EFD	ECD	
52010010	ALUGUEIS ESPACO LOJAS	2.539.980,65	8.770.204,35	6.230.223,70

A adição de ofício II calculada aqui será aplicada à Receita Bruta Tributada para fins do cálculo do método de rateio proporcional (Anexo II) e também à base de cálculo das contribuições, conforme o Anexo IV.

DO CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO

(...) além das adições de ofício às Bases de Cálculo das Contribuições, restam ainda a verificação dos ajustes lançados na EFD. Nesses, o Contribuinte lançou mão de vultosos valores a título de Ajustes de Redução das contribuições calculadas. O detalhamento dos Blocos M220/M620 revela que os referidos ajustes foram feitos em função de exclusão do ICMS da Base de Cálculo conforme a antecipação de tutela concedida no PROCESSO Nº. 0028158.60.2015.4.01.3400.

Ocorre que o contribuinte solicitou a habilitação dos créditos provenientes desta ação judicial, a qual foi deferida nos moldes da IN 1.717/17, no processo 11610.722517/2019-18.

Em seguida, em 31/10/2019, o sujeito passivo transmitiu declaração de compensação de Ação Judicial (DCOMP nº 30378.78201.311019.1.3.57-4900), com o montante de créditos no total de R\$ 131.463.584,51. Já tendo, inclusive, utilizado esses créditos em diversas compensações posteriores.

Ainda, em outro processo que também versa sobre a Exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, nº 00323591320064013400 na 5ª vara do DF, o contribuinte também teve sua habilitação deferida, no Processo 18186.721937/2020-17. Da mesma forma, o contribuinte transmitiu, em 27/07/2020, a Declaração de compensação, DCOMP nº 41812.50850.270720.1.3.57-4000, com créditos no montante de R\$1.419.072.899,51.

Portanto, mesmo após ter aplicado a redução supracitada na base de cálculo da contribuição, o contribuinte optou, posteriormente, por fazer uso dos respectivos valores através de declaração de compensação.

Desta forma, os valores excluídos das contribuições calculadas, a título de Ajustes Redução serão GLOSADOS no ANEXO IV para o cálculo da contribuição.

DOS CRÉDITOS POR NATUREZA – EFD

Natureza da base de cálculo	Natureza da base de cálculo - Descrição	Jul	ago	set
1	Aquisição de bens para revenda	570.626.938,35	621.030.489,81	719.770.924,70
2	Aquisição de bens utilizados como insumo	863.626,82	1.200.366,03	267.524,01
3	Aquisição de serviços utilizados como insumo	17.776.055,80	16.050.321,08	16.113.707,80
4	Energia elétrica e térmica, inclusive sob a forma de vapor	15.160.194,39	10.056.531,81	8.606.969,85
5	Aluguéis de prédios	37.299.208,46	34.922.210,10	47.165.581,34
6	Aluguéis de máquinas e equipamentos	323.585,10	241.547,06	176.228,52
7	Armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda	33.163.829,34	66.234.257,27	35.642.470,63
9	Máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado (crédito sobre encargos de depreciação).	-	-	-
10	Máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado (crédito com base no valor de aquisição).	115.426,43	3.336.568,27	9.534.145,03
11	Amortização e Depreciação de edificações e benfeitorias em imóveis	11.435.581,24	14.790.688,84	11.446.489,95
12	Devolução de Vendas Sujeitas à Incidência Não-Cumulativa	9.539.838,26	8.459.914,55	10.150.841,88
13	Outras Operações com Direito a Crédito	12.230.369,41	11.772.431,24	7.340.514,55
Total Geral		708.534.653,60	788.095.326,06	866.215.398,26

DOS BENS ADQUIRIDOS PARA REVENDA – Natureza 1

Para os bens adquiridos no mercado interno, identificamos documentos fiscais que ensejaram glosas integrais (de todo valor do crédito pleiteado) e glosas parciais (parte do valor do crédito pleiteado).

As glosas integrais dos Anexos V – A e B ocorreram, pois, o Contribuinte lançou como créditos notas fiscais de entrada:

(I) As NF-e vinculadas aos respectivos créditos não constam na base de dados do SPED Nfe. (Anexo V - A)

(II) não foram emitidas dentro do período ao qual se refere o pedido de ressarcimento. (Anexo V - B)

Já os demais documentos contidos no Anexo V, o Contribuinte lançou como crédito notas fiscais analisadas:

(i) Que continham valores acima dos identificados em NF-e ou que eram parcialmente tributados e parcialmente não tributados. Nestes casos, foram glosados os valores da memória para que ficassem equivalentes aos valores identificados nas NF-e, somente na parcela tributável das mesmas.

(ii) Que não sofreram incidência das Contribuições para o PIS/PASEP e para COFINS, pois as NF-e vinculadas a estas entradas constam como Sem Incidência ou Alíquota Zero ou Suspensão nos campos CST COFINS e CST PIS. Para estes bens cujas entradas não sofreram incidência de Contribuição, (Art. 3º, §2º, inciso II das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003).

Considerando os fatos narrados na presente seção chegamos aos seguintes valores totais de base de cálculo crédito:

BC Créditos por critério de Rateio	07/15	08/15	09/15
Créditos vinculados à Receita Bruta Tributada no Mercado interno	499.839.818,36	558.028.709,82	672.567.776,06
Créditos vinculados à Receita Bruta não tributada no Mercado interno	63.178.486,50	55.729.312,94	63.275.143,14
Total de Créditos	563.018.304,86	613.758.022,76	735.842.919,20

DOS BENS UTILIZADOS COMO INSUMO – Natureza 2

O contribuinte apresentou, em resposta ao Termo de Intimação 01, a planilha “02Bens Utilizados como Insumo.xlsx” com a memória de cálculo do valor declarado. Trata-se de sacolas e outros itens de embalagens plásticas.

Inicialmente, destacamos que quanto à caracterização de bens e serviços como insumos, a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça (STJ) no Recurso

Especial 1.221.170/PR, submetido à sistemática dos recursos repetitivos de que tratam os arts. 1.036 e seguintes do nCPC, assentou as seguintes teses: “(a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Lei nº 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) 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.”

Posteriormente, a PGFN emitiu a Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF que tratou sobre o julgado e, nos termos da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1, de 12 de fevereiro de 2014, vinculou a Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB à observância da tese assentada pelo STJ.

Em seguida, a RFB emitiu o Parecer Normativo (PN) Nº 5, de 17 de dezembro de 2018, que elencou as principais repercussões decorrentes da definição do conceito de insumos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, estabelecida pelo STJ no REsp citado anteriormente.

Assim sendo, quanto ao conceito do insumo, esta fiscalização utilizará os conceitos adotados pelo STJ, e detalhados conforme o PN Nº5/2018.

No entanto, considerando o fato do contribuinte ser um revendedor de mercadorias e não empregar qualquer insumo na produção de Bens, aplica-se o disposto no Parecer normativo COSIT/RFB nº 5 de 2018 nos parágrafos 40 a 42, reproduzidos abaixo:

“2. INEXISTÊNCIA DE INSUMOS NA ATIVIDADE COMERCIAL

40.Nos termos demonstrados acima sobre o conceito definido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, somente há insumos geradores de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins nas atividades de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviços a terceiros.

41.Destarte, para fins de apuração de créditos das contribuições, não há insumos na atividade de revenda de bens, notadamente porque a esta atividade foi reservada a apuração de créditos em relação aos bens adquiridos para revenda (inciso I do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003).

42.Em razão disso, exemplificativamente, não constituem insumos geradores de créditos para pessoas jurídicas dedicadas à atividade de revenda de bens: a) combustíveis e lubrificantes utilizados em veículos próprios de entrega de mercadorias; b) transporte de mercadorias entre centros de distribuição próprios; c) embalagens para transporte das mercadorias; etc.”

*Portanto, os valores apresentados na EFD, sob a natureza 2 da Base de Cálculo do crédito da contribuição **serão glosados integralmente** e não irão compor a base de cálculo dos créditos.*

DA AQUISIÇÃO DOS SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMO – Natureza 3

São 3 tipos de crédito, de acordo com a descrição: Serviços Limpeza, Serviços de inventário Terceirizados e Custos do Serviço de Marketing.

Acerca do aproveitamento de insumos em atividade diversa da atividade principal do contribuinte revendedor de mercadorias, o Parecer normativo COSIT/RFB nº 5 de 2018 traz nos seus parágrafos 43 e 44, a seguinte interpretação:

“43. Sem embargo, cumpre frisar que, na esteira das disposições do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, as considerações anteriores versam sobre as “atividades” de “produção de bens ou prestação de serviços” e de “revenda de bens”, e não sobre as “pessoas jurídicas” que desempenham uma ou outra atividade.

44. Assim, nada impede que uma mesma pessoa jurídica desempenhe atividades distintas concomitante, como por exemplo “revenda de bens” e “produção de bens”, e possa apurar créditos da não cumulatividade das contribuições na modalidade aquisição de insumos em relação a esta atividade, conquanto lhe seja vedada a apuração de tais créditos em relação àquela atividade”

32010001	RECEITAS DE SERVICOS
32010017	RECEITA SOBRE SERVICOS DE MARKETING
32010019	RECEITA DE COMISSAO BLACKHAWK
32010020	RECEITA DE COMISSAO CARTAO LOJAS AMERICANAS

Da análise das Receitas de Serviço e do razão da conta contábil “32010001” (anexo), fica constatado, pelo histórico e também pelas Notas fiscais de serviço apresentadas que tais receitas, em relevância de valores, são provenientes da venda de garantia estendida, normalmente oferecida na venda dos produtos.

Também compõem estas receitas os valores auferidos a título de comissão de vendas, que a partir do 4º trimestre passaram a ser lançados na conta “32010020 - RECEITA DE COMISSAO CARTAO LOJAS AMERICANAS”.

Ainda, em montante bem menos relevante, aparecem algumas receitas provenientes de locação para estacionamento.

Já a conta “32010019 RECEITA DE COMISSAO BLACKHAWK”, registra as receitas provenientes de comissão sobre a venda de “gift cards” por empresa parceira.

Em resumo, da análise das contas de receita supramencionadas fica claro que as receitas aqui auferidas estão ligadas diretamente à atividade de revenda de mercadorias, percebidas através de comissões, conforme o modelo de negócios propriamente denominado pelo sujeito passivo em resposta ao Termo de Intimação 1.

Portanto, além de serem comissões e não prestações, o eventual uso do estabelecimento comercial jamais justificaria o aproveitamento das despesas deste em custos vinculados à estas receitas.

Ademais, ainda que exista dúvida quanto ao aspecto jurídico de tais receitas, os “custos” apresentados, que envolvem limpeza, dedetização, inventários terceirizados e outros, não podem ser considerados insumos destas receitas de serviço pois não guardam qualquer relação de relevância ou essencialidade com as mesmas.

Além disso, pela natureza dos gastos apresentados, não é difícil inferir que os supostos “insumos” pretendidos pelo sujeito passivo são, de fato, despesas da sua atividade comercial de revenda de bens pois é com esta que guardam relevância. No entanto, como já explanado, esta atividade não permite o aproveitamento de insumos.

Desta forma, com base no exposto acima, os valores pedidos na planilha supracitada a título de “serviços de limpeza” e “serviços de inventário

terceirizados” serão glosados de forma integral e não irão compor a base de cálculo dos créditos.

Dentre a relação dos insumos, foi apresentada memória de cálculo do item “Custo dos Serviços de Marketing”. Essas despesas foram objeto do Termo de Intimação Fiscal 02, onde foram solicitadas as cerca de 460 Notas Fiscais de maior valor para atestar a prestação e os respectivos valores pagos. Os demais lançamentos foram confrontados com a ECD.

Importante mencionar que o contribuinte presta o serviço de marketing mas não utiliza sua estrutura empresarial, típica da sua atividade de comércio para tal. Conforme os documentos apresentados, a elaboração, produção e veiculação das publicidades é realizada por meio da contratação de empresas especializadas. Esses custos, portanto, foram avaliados conforme sua relevância e essencialidade ao serviço prestado, para fins de aproveitamento do crédito.

Da análise foram glosados os montantes

(i) Cuja natureza não tenha relação de essencialidade e relevância para a prestação.

(ii) Cujos documentos intimados não tenham sido entregues ou não estejam devidamente escriturados na ECD.

(iii) Cuja prestação ou aquisição tenha ocorrido em período anterior a 07/2015.

O resultado da Análise está no Anexo VI – Insumos Serviços. Considerando os fatos narrados na presente seção e computadas as glosas chegamos aos seguintes valores totais de crédito:

BC Créditos por critério de Rateio	07/15	08/15	09/15
Créditos vinculados à Receita Bruta Tributada no Mercado interno	745.928,19	685.181,14	256.497,28
Créditos vinculados à Receita Bruta não tributada no Mercado interno	94.283,43	68.427,80	24.131,25
Total de Créditos	840.211,62	753.608,94	280.628,53

DAS OUTRAS OPERAÇÕES COM DIREITO A CRÉDITO – Natureza 13

Os documentos apresentados atestam que as prestações listadas se tratam de serviços de telecomunicação voltados ao teleprocessamento.

No entendimento desta fiscalização, conforme já desenvolvido no item anterior, os serviços aqui prestados são despesas operacionais da atividade comercial de revenda de bens e não podem ser utilizadas como insumos, nos termos do parágrafo 42 do Parecer RFB/Cosit nº 5 já destacado.

Além disso, boa parte dos valores pedidos se referem à aquisição de serviços prestados nos meses de fevereiro a junho de 2015, fora, portanto, do período de apuração do PER em questão.

Foi realizada a Glosa integral dos valores aqui pedidos, conforme o **Anexo VII – Outras Operações**. Considerando os fatos narrados na presente seção, **os valores desta natureza de créditos serão glosados integralmente.**

ENERGIA ELÉTRICA E TÉRMICA, INCLUSIVE SOB A FORMA DE VAPOR - Natureza 4

Através da análise do Histórico contábil e das contas de fornecimento apresentadas, foi constatado, na memória de cálculo do mês de Julho de 2015, que diversos lançamentos faziam parte de outro período de consumo. Esses valores, apenas para o mês de 07/2015, foram glosados integralmente e, encontram-se relacionados no “Anexo XII – Energia Elétrica Julho 2015”.

O cálculo dos totais com o novo rateio para o trimestre é:

BC Créditos por critério de Rateio	07/15	08/15	09/15
Créditos vinculados à Receita Bruta Tributada no Mercado interno	7.378.070,49	9.143.397,34	7.866.856,39
Créditos vinculados à Receita Bruta não tributada no Mercado interno	932.569,41	913.134,47	740.113,46
Total de Créditos	8.310.639,90	10.056.531,81	8.606.969,85

DOS ALUGUÉIS DOS PRÉDIOS – Natureza 5

Com base na análise da documentação apresentada e da ECD do contribuinte foram glosados os valores:

(i) Cujo histórico do lançamento e a própria conta contábil indicam encargos de locação: “11401020 - IPTU A APROPRIAR”, “51140005 – CONDOMINIOS”, “51140015 -COMPLEMENTO DE ALUGUEL PJ IPTU”, “51140008 - AR CONDICIONADO - AGUA GELADA” – SC COSIT 647/17;

(ii) Nos quais a análise dos documentos indica o Locador pessoa física (PF). Conforme vedação legal expressa;

(iii) Cujas competências tenha ocorrido em período anterior a Julho de 2015.

A planilha com a apuração completa encontra-se no Anexo VIII – Aluguéis. Considerando os fatos narrados na presente seção, chegamos aos seguintes valores da base de cálculo do crédito:

BC Créditos por critério de Rateio	07/15	08/15	09/15
Créditos vinculados à Receita Bruta Tributada no Mercado interno	25.716.582,43	25.587.648,54	22.777.858,33
Créditos vinculados à Receita Bruta não tributada no Mercado interno	3.250.510,86	2.555.391,95	2.142.939,79
Total de Créditos	28.967.093,29	28.143.040,49	24.920.798,12

DA ARMAZENAGEM DE MERCADORIA E FRETE NA OPERAÇÃO DE VENDA – Natureza 6

Com relação ao frete, destacamos que o mesmo pode ser exercido em três modalidades:

(i) Frete pago na aquisição pelo Contribuinte: o artigo 167, inciso I da IN RFB 1911/2018 que diz que integram o custo da mercadoria “o seguro e o frete pagos na aquisição, quando suportados pelo comprador;”

(ii) Frete pago como despesas de Venda do Contribuinte: neste caso, o frete dá direito a se creditar de PIS e de COFINS, por expressa previsão legal. Perceba que não é qualquer frete na saída que permite o creditamento de PIS/COFINS. O legislador deixou expresso que o que enseja o direito ao crédito é o frete sobre vendas;

(iii) Frete pago para transporte entre estabelecimentos da própria empresa (Frete Interno): O parágrafo 42 do parecer normativo COSIT nº 05/2018, exemplifica (b) este como um dos casos em que a revendedor de bens não pode se creditar;

Assim sendo, para as despesas de frete, foram glosados os seguintes CT-e:

(i) Aqueles cujo contribuinte fiscalizado não figura como responsável pelo custo serviço. – Anexo IX;

(ii) os documentos devidamente validados nos quais o frete foi contratado para transferências entre os próprios estabelecimentos do contribuinte. Estes foram classificados como Frete Interno na relação das glosas. Anexo IX-b – Frete Interno;

(iii) Os documentos emitidos fora do período do PER analisado. Anexo IX-a;

(iv) Aqueles cuja mercadoria transportada não foi tributada. Na entrada, conforme dito anteriormente, o frete compõe o custo de aquisição do bem transportado. Porém, se o bem não foi tributado, não pode o frete ser considerado passível de crédito. O frete é acessório pertencente ao principal que é a mercadoria. – Anexo IX.

Os documentos cujos valores foram concedidos encontram-se apurados no arquivo “Anexo IX – 3º Trim2015.xlsx” e estão totalizados conforme a tabela a seguir.

BC Créditos por critério de Rateio	07/15	08/15	09/15
Créditos vinculados à Receita Bruta Tributada no Mercado interno	607.773,16	677.599,87	29.469,08
Créditos vinculados à Receita Bruta não tributada no Mercado interno	76.820,99	67.670,67	2.772,45
Total de Créditos	684.594,15	745.270,54	32.241,53

DAS MÁQUINAS, EQUIPAMENTOS E OUTROS BENS INCORPORADOS AO ATIVO IMOBILIZADO (CRÉDITO COM BASE NO VALOR DE AQUISIÇÃO – Natureza 10

No que se refere à esta natureza, o inciso VI do artigo 3º, tanto da Lei 10.833 (COFINS), quanto da 10.637 (PIS/PASEP) permitem esse creditamento. No entanto, esse aproveitamento de crédito **é vinculado exclusivamente para sua utilização em locações, na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.**

A Instrução Normativa RFB 1911 de 2019 regulamenta da seguinte forma:

“Art. 173. Compõem a base de cálculo dos créditos a descontar da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, no regime de apuração não cumulativa, os valores dos encargos de depreciação ou amortização, incorridos no mês, relativos a (Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, caput, incisos VI, VII e XI, § 1º, inciso III, e § 3º, inciso I; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, caput, incisos VI, VII e XI, § 1º, inciso III, e § 3º, inciso I e art. 15, inciso II):

I - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados a partir de 1º de maio de 2004, para:

a) utilização na produção de bens destinados à venda;

b) utilização na prestação de serviços; ou

c) locação a terceiros;

(...)

Portanto, no caso do inciso I do Art 173 da Instrução normativa, em consonância com o dispositivo legal, a depreciação ou o uso imediato para aproveitamento do crédito só são permitidos quando este tipo de bem é empregado conforme as alíneas a, b e c.

Em resposta ao Termo de Intimação 1, o contribuinte apresentou a planilha “Item03 –Créditos sobre o ativo imobilizado.xlsx”. Da referida planilha, o contribuinte apresenta memórias de cálculo de depreciação de bens e imóveis, além da lista de aquisições do ativo imobilizado. São separadas pelas contas:

13301030 - Direito uso software
13201015 - Equipament Informática
13201020 - Móveis e utensílios
13201010 - Máquinas equipamentos

Conforme já analisado neste Relatório, o contribuinte pratica a atividade comercial de revenda de mercadorias. As receitas de serviço que o contribuinte apurou foram tratadas no capítulo dos insumos de serviço. Como constatado, a única atividade que demanda insumos é a de prestação de serviços de Marketing, onde são adquiridos, dentre outros, serviços de impressão gráfica e desenvolvimento de campanhas promocionais, todos terceirizados. Ou seja, não há produção de qualquer bem ou prestação de serviços nos estabelecimentos comerciais do contribuinte.

Em resumo, os títulos das contas são auto explicativos. São aquisições do imobilizado e utilizados na atividade principal da empresa, que é a de Revenda de Mercadorias.

Já a planilha “13301030 Direito uso software” representa os lançamentos de aquisição de direito de uso de software em conta do Ativo não circulante - Intangível. Como já mencionado, a legislação só permite o aproveitamento da sua amortização e, somente se utilizados no processo de produção de bens ou prestação de serviços. Sendo assim, o entendimento a ser aplicado é o mesmo do parágrafo anterior. A aquisição dos direitos de uso de software não proporciona o direito creditório quando se trata da atividade comercial de revenda de mercadorias.

Além disso, nenhuma das aquisições de direito de uso de software foi realizada no período deste PER e nenhuma amortização foi destacada nas memórias de cálculo.

Portanto, os valores lançados para a natureza 10, foram glosados integralmente

DA AMORTIZAÇÃO E DEPRECIAÇÃO DE EDIFICAÇÕES E BENFEITORIAS EM IMÓVEIS -Natureza 11

As planilhas que se referem à depreciação, são separadas pelas contas abaixo cada uma contendo uma memória de cálculo, totalizadas conforme a tabela a seguir:

MEMORIA DO CONTRIBUINTE	31/07/2015	31/08/2015	30/09/2015
13201050 - Instalações Prediais	116.595,18	120.018,10	124.331,35
13201002 - Imóveis Edifícios	427.057,95	449.539,67	449.539,67
13201060 - Benfeitorias	9.773.656,91	9.864.189,39	9.894.585,73
13201066 - Acervo	1.019.123,30	1.030.204,75	987.395,94

Com relação à depreciação, a Instrução Normativa RFB 1.911 de 2018 assim dispõe:

“Art. 173. Compõem a base de cálculo dos créditos a descontar da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, no regime de apuração não cumulativa, os valores dos encargos de depreciação ou amortização, incorridos no mês, relativos a (Lei nº 10.637, de 2002, art. 39, caput, incisos VI, VII e XI, § 19, inciso III, e § 39, inciso I; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 39, caput, incisos VI, VII e XI, § 19, inciso III, e § 39, inciso I e art. 15, inciso II):

I - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados a partir de 19 de maio de 2004, para:

- a) utilização na produção de bens destinados à venda;
- b) utilização na prestação de serviços; ou

c) locação a terceiros;

II - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, adquiridas ou construídas a partir de 19 de maio de 2004, utilizados nas atividades da empresa; e

III - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços.”

Conforme já explanado no item anterior, as depreciações e amortizações dos itens I e III não permitem o aproveitamento creditório pois os respectivos bens não foram aplicados em processo produtivo ou prestação de serviço.

Já a depreciação de que trata o item II pode ser aproveitada, desde que os bens estejam em uso nas atividades da empresa.

A tabela a seguir contém os totais dos lançamentos de depreciação das respectivas contas de depreciação apresentadas na memória de cálculo. **Os valores concedidos para o crédito são os em verde**, somatório dos valores extraídos da ECD. Em amarelo, a respectiva diferença para os valores escriturados na EFD:

CONTA DEPRECIAÇÃO ECD	31/07/2015	31/08/2015	30/09/2015
13201150 DEPRECIAÇÃO DE INSTALAÇÕES	116.595,18	120.018,10	124.331,35
13201112 DEPRECIAÇÃO IMÓVEIS EDIFÍCIOS	427.057,95	449.539,67	449.539,67
13201161 DEPRECIAÇÃO BENF. NOVAS APOS 01/MAIO/2004	9.772.961,92	9.864.189,39	9.894.585,73
TOTAIS apurados conforme a ECD	10.316.615,05	10.433.747,16	10.468.456,75
Amortização e Depreciação de edificações e benfeitorias em imóveis (EFD) – Natureza 11	11.435.581,24	14.790.688,84	11.446.489,95
Valores Glosados	1.118.966,19	4.356.941,68	978.033,20

Após a aplicação do rateio, os valores foram aproveitados conforme a tabela a seguir:

BC Créditos por critério de Rateio	07/15	08/15	09/15
Créditos vinculados à Receita Bruta Tributada no Mercado interno	9.158.947,32	9.486.361,48	9.568.274,00
Créditos vinculados à Receita Bruta não tributada no Mercado interno	1.157.667,73	947.385,68	900.182,75
Total de Créditos	10.316.615,05	10.433.747,16	10.468.456,75

DAS DEVOLUÇÕES DE VENDA Natureza 12

Importante ressaltar que os totais apresentados nas memórias de cálculo apresentadas são menores do que os informados nos blocos mensais da respectiva natureza do crédito da EFD.

Os dados dos itens foram consolidados por nota fiscal e foram confrontados com a base de dados dos itens de Nf-e do SPED.

Foram glosados os valores cujas Base de Cálculo pedida era maior do que a disponível nos dados confrontados. Motivo “BC/CST Insuficiente”.

Um pequeno percentual de documentos também não foi localizado Bases de Dados do SPED. Os respectivos montantes das Bases de Cálculo informadas foram glosados. Motivo “Doc não Encontrado”.

Após a análise, os totais utilizados para o cálculo do crédito foram:

BC Créditos por critério de Rateio	07/15	08/15	09/15
Créditos vinculados à Receita Bruta Tributada no Mercado interno	3.319.840,67	4.316.285,45	4.811.894,59
Créditos vinculados à Receita Bruta não tributada no Mercado interno	419.619,45	431.059,58	452.702,80
Total de Créditos	3.739.460,12	4.747.345,03	5.264.597,39

DOS AJUSTES DE REDUÇÃO DO CRÉDITO

Em procedimento de auditoria, foram extraídos do SPED os dados de todas as Nfe de devolução de compras para o período e ficou constatado que o contribuinte não utilizou todos os documentos para a base de cálculo, acarretando em ajuste inferior.

O Anexo XI traz a base de cálculo mensal com o somatório das devoluções de compra, o respectivo cálculo do ajuste correto a ser utilizado para cada tributo e os valores informados na EFD, os quais serão estornados.

Os valores de ajustes de redução do crédito aplicados conforme o rateio são os seguintes:

Ajuste de Redução do Crédito por critério de Rateio	07/15	08/15	09/15
Créditos vinculados à Receita Bruta Tributada no Mercado interno	139.519,65	79.520,93	95.986,32
Créditos vinculados à Receita Bruta não tributada no Mercado interno	17.634,93	7.941,61	9.030,39
Total de Créditos	157.154,58	87.462,54	105.016,71

Os créditos de PIS/COFINS estão detalhados em planilhas arroladas ao processo, em que foram reconstruídos os cálculos dos mesmos levando-se em conta as informações descritas no presente Despacho. A apuração mensal encontra-se em anexo no documento COFINS – 2015 - 3º Trimestre.

CONCLUSÃO

Fica o Sujeito Passivo CIENTIFICADO e INTIMADO a, no prazo de 30 (tinta) dias, retificar as Escriturações Fiscais Digitais (EFD) - Contribuições - para que o crédito apurado no trimestre e sua devida utilização reflitam os valores apurados por esta fiscalização:

Natureza do Crédito	Declarado em EFD			Apurado pela Fiscalização		
	jul/15	ago/15	set/15	jul/15	ago/15	set/15
Crédito vinculado à receita tributada no mercado interno - Alíquota Básica	8.365.219,87	9.325.075,76	10.595.448,68	8.886.875,23	9.954.868,24	11.751.668,74
Crédito vinculado à receita não tributada no mercado interno - Alíquota Básica	3.239.314,53	3.606.322,24	3.606.691,57	1.123.278,51	994.174,60	1.105.596,41
Utilização de Crédito do Trimestre	Declarado em EFD			Utilizado pela Fiscalização no trimestre		
Crédito vinculado à receita tributada no mercado interno - Alíquota Básica	8.365.219,87	9.231.761,35	9.913.085,73	8.886.875,23	9.954.868,24	11.751.668,74
Crédito vinculado à receita não tributada no mercado interno - Alíquota Básica	474.455,63	-	-	1.123.278,51	994.174,60	1.105.596,41
Saldo do crédito mensal por tipo	Declarado em EFD			Apurado pela Fiscalização		
Crédito vinculado à receita tributada no mercado interno - Alíquota Básica	-	93.314,41	682.362,95	-	-	-
Crédito vinculado à receita não tributada no mercado interno - Alíquota Básica	2.764.858,90	3.606.322,24	3.606.691,57	-	-	-

Ante o exposto, com fundamento nos aspectos legais discutidos e no exercício das atribuições do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, previstas no artigo 6º, da Lei nº 10.593/02, e no artigo 2º, da Portaria RFB nº 1.453/16, INDEFIRO INTEGRALMENTE O PEDIDO DE RESSARCIMENTO de COFINS - não cumulativo 4º Trimestre de 2015 e NÃO HOMOLOGO A(S) DECLARAÇÃO(ÕES) DE COMPENSAÇÃO vinculadas.

Cientificado do despacho decisório, o contribuinte apresentou manifestação de inconformidade, a qual destacamos os seguintes argumentos:

II – PRELIMINARMENTE: DAS MATÉRIAS PASSÍVEIS DE ALEGAÇÃO E DO LEVANTAMENTO DE PROVAS POR AMOSTRAGEM FACE À EXIGUIDADE DO PRAZO PARA DEFESA

Prefacialmente, cumpre à Recorrente destacar que o formato em que vertidas as informações empregadas como suporte para o despacho decisório, somado à vultuosidade da instrução do presente processo, que conta com milhares de laudas de demonstrativos, prejudicaram sobremaneira o exercício das sagradas garantias ao contraditório e ampla defesa, asseguradas no art. 5º, inciso LV, da Constituição Federal.

Com efeito, seria absolutamente temerário exigir da Recorrente o exame percuciente deste material, mormente no exíguo prazo de 30 (trinta) dias para impugnação das exigências formalizadas, eis que infactível a análise “manual” de cada uma das dezenas de milhares de linhas que integram as planilhas que justificam a negativa fiscal.

Portanto, preliminarmente e sem prejuízo da exposição nos tópicos seguintes dos vícios efetivamente constatados no levantamento fiscal a partir de análises amostrais, a fim de evitar arbitrariedades e conferir concretude aos preceitos fundamentais do contraditório e da ampla defesa (art. 5º, LV, CF), sem os quais não se legitima a atuação estatal, a Recorrente protesta pela posterior complementação de suas alegações e provas, requerendo digne-se esta Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento recepcioná-las oportunamente para prolação de imparcial julgamento.

III – DAS RAZÕES DE REFORMA DO R. DESPACHO DECISÓRIO

III.A – DA DECADÊNCIA DO DIREITO DA FISCALIZAÇÃO AO LANÇAMENTO DE DÉBITOS DE COFINS NO TERCEIRO TRIMESTRE DE 2015 E DA INAPTIDÃO DO ATO PRATICADO PARA CONSTITUIÇÃO DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO

De plano, causa espécie o fato de o despacho decisório refazer integralmente a apuração da COFINS no quarto trimestre de 2015, com a constatação de supostas infrações à legislação tributária, sem justificar a legalidade de tal conduta frente ao instituto da decadência (arts. 150, § 4º, do CTN) e à disposição do artigo 9º, § 4º, do Decreto 70.235/1972, incluído pela Lei nº 11.941/2009.

E isso porque eventuais infrações em relação ao oferecimento de certas receitas à tributação, com reflexos nos débitos declarados pela Recorrente, deveriam ter sido objeto de oportuna e tempestiva constituição mediante auto de infração.

Conclui-se, portanto, que a norma legal é cristalina acerca da necessidade de formalização de auto de infração para constatação de infrações à legislação tributária, a qual deverá ocorrer dentro do prazo de 5 (cinco) anos, não sendo lícito ao Fisco imiscuir-se nessa seara por vias oblíquas, quando da análise de pedidos de ressarcimento e compensação, e inclusive por carecer de autorização prévia em Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal de Fiscalização (artigos 2º, inciso I, 3º, inciso I e parágrafo único, c.c. 10, inciso VIII, da IN RFB nº 6.478/2017.

Para evidenciar os reflexos do expurgo dessas questões no saldo passível de ressarcimento, a Recorrente elaborou demonstrativo ora incluso (doc. 1) – no qual são mantidas as receitas declaradas e as respectivas proporções dos créditos vinculados a receitas tributadas e não tributadas constantes na EFD, com apenas a limitação do quantum dos créditos aos valores reconhecidos no despacho decisório –, donde se conclui que o direito creditório deve ser reconhecido ao menos nessa medida, sem embargo da elucidação em tópicos próprios dos demais equívocos em que incorreu a D. Fiscalização.

III.B – DOS NOVOS DÉBITOS ADICIONADOS PELA FISCALIZAÇÃO (ADIÇÃO À RECEITA BRUTA TRIBUTADA)

III.B.1 – DA SUPOSTA DIFERENÇA ENTRE OS VALORES DE VENDAS NÃO TRIBUTADAS DECLARADAS NOS BLOCOS C490 E M400 DA ESCRITURAÇÃO FISCAL DIGITAL – EFD

A autoridade fiscal relata que existiria “diferença entre os valores de vendas não tributadas declaradas no bloco C490 e no bloco M400”, sugerindo omissão/erro por parte da Recorrente, e adiciona de ofício esta alteração às receitas tributáveis.

Todavia, em verdade, os valores extraídos pelo Sr. AFRFB do bloco M400 da Escrituração Fiscal Digital - EFD da Recorrente correspondem aos valores de saídas ainda sem exclusão dos descontos incondicionais, os quais informam, portanto, grandeza que não corresponde estritamente à base de cálculo das contribuições.

Por sua vez, os valores constantes do registro C490 da EFD contam com a remoção de tais descontos incondicionais da receita bruta/faturamento.

Neste sentido, convém lembrar apenas que os descontos incondicionais não compõem a base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS, por expressa previsão legal, conforme se depreende dos artigos 3º, § 2º, inciso I, da Lei nº 9.718/88 e 1º, § 3º, inciso V, alínea “a”, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003.

Conclui-se, portanto, que a adição de ofício realizada pelo Sr. Auditor Fiscal em razão da diferença entre os blocos C490 e M400 da EFD não encontra respaldo na legislação aplicável, na medida em que os descontos incondicionais são expressamente excluídos da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS, nos termos dos artigos 3º, § 2º, inciso I, da Lei nº 9.718/88 e 1º, § 3º, inciso V, alínea “a”, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003.

III.B.2 – DO DIREITO DA RECORRENTE À APLICAÇÃO DA ALÍQUOTA ZERO DE PIS/COFINS NA VENDA DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO PROGRAMA DE INCLUSÃO DIGITAL, NOS MOLDES DA LEI Nº 11.196/05 (ARTS. 28 A 30), ATÉ 31.12.2018

Neste tópico, o Sr. Auditor Fiscal da RFB adicionou à receita bruta tributada, para fins do cálculo do rateio proporcional, os valores referentes à aplicação de alíquota zero da contribuição ao PIS e da COFINS nas vendas de mercadorias originárias do Processo Produtivo Básico (PPB), a que se refere o artigo 28, da Lei nº 11.196/05, sob as justificativas de que:

(i) os produtos incentivados “somente poderão ser objeto de revenda com tributação diferenciada (alíquota zero) do PIS e da COFINS, se adquiridos diretamente de fornecedores previamente credenciados pelo Ministério da Ciência e Tecnologia (MCT) e que possuam Certificação do Processo Produtivo Básico (PPB) do produto em questão”; e

(ii) tal isenção seria válida tão somente para os fatos geradores ocorridos até 30/11/2015.

No que tange ao primeiro item, sem embargo da Recorrente estar envidando os esforços necessários à comprovação dos requisitos atinentes ao incentivo fiscal em tela, frise-se que a autoridade fiscal descaracterizou liminar e arbitrariamente a classificação fiscal empregada quando detinha plena – e inclusive superior à da Recorrente – capacidade de obter junto ao MCT as credenciais dos fornecedores para produção nacional dos produtos conforme as diretrizes de desenvolvimento estipuladas pelo Poder Executivo e aplicação das benesses fiscais correspondentes.

Em sendo o lançamento vinculado à descrição legal do fato, nos termos do artigo 142, do Código Tributário Nacional, não se mostra possível outra alternativa à autoridade fiscal que não a de perquirir exaustivamente os fatos e as causas que ensejaram a negativa na homologação do crédito pretendido.

Tal entendimento visa consagrar o princípio da verdade real na esfera administrativa, corolário máximo dos princípios norteadores da Administração Pública.

No que se refere ao segundo aspecto, frise-se que a implementação do incentivo fiscal esteve fundada em ação judicial de índole coletiva, promovida pelo Instituto Brasileiro de Executivos de Finanças – IBEF Rio de Janeiro, associação civil a qual a Recorrente integra, distribuída sob nº 0012359-40.2016.4.01.3400 à 13ª Vara Federal da Seção Judiciária do Distrito Federal, e cujo objeto é:

“declaração, aos seus associados/integrantes, da inexistência de relação jurídico-tributária que tenha por conteúdo a exigência da contribuição ao PIS e da COFINS incidentes sobre o faturamento decorrente da venda das mercadorias enquadradas no denominado Programa de Inclusão Digital, nos moldes dos arts. 28 a 30, da Lei nº 11.196/05, com a redação dada até a Lei nº 13.097/2015, em razão da ilegal e inconstitucional revogação do citado Programa pela Medida Provisória nº 690/2015, convertida na Lei nº 13.241/2015, e/ou outro normativo que disponha no mesmo sentido, com a garantia da continuidade da tributação das exações à alíquota zero até 31.12.2018” (doc. anexo)

Desde já, registra-se que nos próprios autos judiciais ora tratados, há a relação de associados/integrantes do IBEF, que comprova a devida participação da Recorrente e seu direito a todos os efeitos oriundos da demanda judicial em voga (doc. 2).

Sucedendo que a I. Desembargadora Federal Relatora Angela Maria Catão Neves, nos autos do pedido de antecipação da tutela, deferiu “o pedido de efeito suspensivo, para restabelecer a suspensão da exigibilidade da cobrança dos tributos em questão, nos exatos termos em que deferido no Agravo de Instrumento 0018081-70.2016.4.01.0000/DF”, que foi posteriormente confirmada por acórdão do TRF-1.

E, até o momento, o recurso de apelação interposto no processo originário pende de apreciação pelo Tribunal Regional Federal da 1ª Região, a revelar que a tutela provisória deferida permanece vigente.

Assim, demonstrado o direito da Recorrente à aplicação da alíquota zero de PIS/COFINS na venda de mercadorias enquadradas no programa de inclusão digital, nos moldes da Lei nº 11.196/05 (arts. 28 a 30), até 31.12.2018, em decorrência do provimento jurisdicional obtido no processo nº 1027815-57.2018.4.01.0000, relacionado à ação declaratória nº 0012359-40.2016.4.01.3400, a demandar a retificação da fundamentação do despacho decisório neste ponto.

III.B.3 – DA SUPOSTA OMISSÃO DE RECEITAS PROVENIENTES DE ALUGUÉIS NA EFD FRANTE À ECD

Em continuidade, verificou-se que o Sr. Auditor Fiscal alegou a existência de “omissão em relação aos valores contidos na ECD” (“ALUGUÉIS ESPAÇO LOJAS”), no que se refere às receitas de aluguel constantes do Bloco F100 da EFD, o que levou à adição de ofício de tal diferença à receita bruta tributada, (...)

Todavia, olvidou-se a D. Fiscalização de apurar os demais dados constantes da Escrituração Fiscal Digital da Recorrente. E isso porque a referida diferença foi devidamente registrada como ajuste de acréscimo nos registros M220 e M620 da EFD, a fim de suportar a tributação da integralidade do valor das receitas de aluguel percebidas.

Diante do exposto, conclui-se que, além da falta de verificação/busca da verdade material por parte da D. Fiscalização (art. 142, CTN), foram indevidamente adicionados de ofício os valores não encontrados pelo Sr. Auditor Fiscal referentes às receitas de aluguel, a despeito de estarem devidamente sujeitados à tributação via ajuste de acréscimo nos registros M220 e M620 da EFD, a demandar retificação da análise e dos cálculos fiscais neste quesito.

III.B.4 – DOS AJUSTES DE REDUÇÃO PROVENIENTES DA EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO AO PIS E DA COFINS

De plano, convém anotar que causa espécie, data maxima venia, a fundamentação empregada neste tópico, na medida em que o Fisco não verificou a verdade dos fatos e não comprovou nenhuma das informações alegadas que sugeririam a duplicidade, ou até mesmo triplicidade, de utilização de créditos pela Recorrente, eximindo-se do dever da Administração Fazendária previsto no artigo 142, do CTN.

Sem prejuízo de tal vício manifesto, esclarece a Recorrente, primeiramente, que o processo judicial nº 0032359-13.2006.4.01.3400, que reconheceu o direito à exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições em voga, e o processo administrativo de habilitação correlato (nº 18186.721937/2020-17), referem-se ao excesso dos tributos suportados pela Recorrente no período de 2001 a 2014 (período anterior à vigência da Lei nº 12.973/2014).

Ou seja, a declaração de compensação deles advinda (DCOMP nº 41812.50850.270720.1.3.57-400) em nada guarda relação com a análise do presente despacho, eis que contempla créditos provenientes de períodos anteriores a janeiro de 2015.

No que se refere à questão de fato relativa ao período autuado, a Recorrente informa que os ajustes de redução promovidos encontram fundamento na tutela jurisdicional concedida antecipadamente no processo nº 0028158.60.2015.4.01.3400, o qual versa sobre a relação jurídica iniciada com a Lei nº 12.973/2014, e tem efeitos a partir de janeiro de 2015. Confirmam-se os ajustes promovidos a cada mês:

(-) valores suspensos com base em liminar no período fiscalizado (ajuste de redução - EFD-Contribuições)				
Período	PIS (M210)	COFINS (M610)	Total	
jul/15	- 1.231.408,72	- 5.671.943,19	-	6.903.351,91
ago/15	- 1.190.479,27	- 5.483.419,68	-	6.673.898,95
set/15	- 1.165.493,69	- 5.368.334,58	-	6.533.828,27
out/15	- 1.576.544,93	- 7.261.661,51	-	8.838.206,44
nov/15	- 1.829.546,34	- 8.427.001,32	-	10.256.547,66
dez/15	- 2.493.738,80	- 11.486.210,09	-	13.979.948,89
Total	- 9.487.211,75	- 43.698.570,37	-	53.185.782,12

Não obstante tais reduções, os valores posteriormente habilitados no processo nº 11610.722517/2019-18, deferido por esta Receita Federal do Brasil, decorrentes da mesma ação judicial, não estão duplicados. Em verdade, ao final do desfecho judicial, a Recorrente constatou que não havia suspenso a integralidade dos valores correspondentes ao impacto do ICMS nas bases de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS.

Desta feita, foi habilitada para compensação apenas a diferença, isto é, abatidos os valores anteriormente aproveitados como ajustes de redução. A propósito, vejam-se os valores habilitados para compensação, referentes ao período inicial

compreendido pela demanda judicial ora em voga até dezembro/2015 (relação completa em documento anexo):

Valores habilitados para compensação	
Período	Crédito Total PIS/COFINS habilitado (Nominal)
jan/15	7.408.244,82
fev/15	6.655.645,71
mar/15	8.902.053,13
abr/15	9.530.908,35
mai/15	7.594.237,51
jun/15	1.113.803,45
jul/15	1.286.484,85
ago/15	1.443.349,16
set/15	1.382.585,43
out/15	2.014.640,96
nov/15	2.067.860,95
dez/15	2.501.482,18

Outrossim, vale destacar inclusive que a integralidade do crédito advindo de ambos os processos judiciais já foi devidamente reconhecida contábil e fiscalmente, além de oferecida à tributação aplicável, conforme escrita fiscal transmitida mais recentemente e de conhecimento da autoridade fiscal, a confirmar que não houve utilização do mesmo crédito mais de uma vez.

Por fim, para evidenciar o quanto narrado, a Recorrente elaborou demonstrativo (doc. 3) identificando os períodos de origem e valores dos créditos habilitados para compensação nos processos administrativos nos 11610.722517/2019-18 e 18186.721937/2020-17 face aos ajustes de redução, e colaciona os respectivos processos, instruídos com as peças relevantes dos autos judiciais (doc. 4).

Posto isso, resta demonstrada, além da absoluta ausência de fundamentação do despacho decisório (art. 142, CTN), que os valores a título de ajustes de redução oriundos da exclusão do ICMS da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS, com base na tutela jurisdicional antecipada no processo nº 0028158-60.2015.4.01.3400 foram indevidamente glosados pelo Sr. Auditor Fiscal, por não haver duplicidade, ou triplicidade, em sua utilização, a demandar retificação da análise também neste ponto.

III.C – DOS CRÉDITOS GLOSADOS PELA FISCALIZAÇÃO

III.C.1 – DO DIREITO AO APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS ORIUNDOS DA AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS EM PERÍODOS ANTERIORES AO TRIMESTRE EM QUE APURADO O RESSARCIMENTO

Inicialmente, em relação à negativa dos créditos, o Sr. Auditor Fiscal houve por bem glosar todos os relativos a documentos fiscais emitidos em período anterior ao fiscalizado, por em seu entender configurarem base de cálculo de outros períodos, alegando fundamento para tanto no artigo 3º, § 1º, inciso I, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003.

Os valores dos créditos glosados decorrem de (i) notas fiscais de bens adquiridos para revenda; (ii) aquisição de serviços de marketing, comunicação gráfica e congêneres; (iii) aquisição de serviços de telecomunicação (teleprocessamento); (iv) despesas de energia elétrica; (v) aluguéis de prédios e correlatos; (vi) despesas de frete; e (vii) aquisição de direitos de uso de software, e etc.

Neste sentido, o registro de crédito extemporâneo tem previsão expressa nos artigos 3º, § 4º, e 6º, § 2º, da Lei nº 10.833/2003, e 3º, § 4º, e 5º, § 2º, da Lei nº 10.637/2002.

Ainda nesta seara, vale esclarecer que o termo “crédito” citado nos dispositivos supra guarda relação tanto com o saldo credor quanto com os créditos em espécie pelas despesas reconhecidas, na medida em que as Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 adotam o termo “crédito” para ambas as finalidades.

E, na mesma linha, a Lei nº 11.116/2005 defere o ressarcimento do saldo de créditos que houver sido “acumulado ao final de cada trimestre”, desde que na proporção decorrente da aplicação da regra do artigo 17, da Lei nº 11.033/2004, não se referindo exclusivamente a aquisições, despesas ou outros necessariamente incorridos no mesmo trimestre.

Diante do exposto e à vista dos artigos 3º, § 4º, e 6º, § 2º, da Lei nº 10.833/2003, e 3º, § 4º, e 5º, § 2º, da Lei nº 10.637/2002, c.c. 16, da Lei nº 11.116/2005, resta claro que a Recorrente faz jus ao aproveitamento extemporâneo dos créditos relacionados a (i) notas fiscais de bens adquiridos para revenda; (ii) aquisição de serviços de marketing, comunicação gráfica e congêneres; (iii) aquisição de serviços de telecomunicação (teleprocessamento); (iv) despesas de energia elétrica; (v) aluguéis de prédios e correlatos; (vi) despesas de frete; e (vii) aquisição de direitos de uso de software, e etc.

III.C.2 – DOS CRÉDITOS ORIUNDOS DOS BENS ADQUIRIDOS PARA REVENDA

Em relação aos créditos advindos dos bens adquiridos para revenda, o Sr. Auditor Fiscal houve por bem glosar aqueles pautados em notas fiscais de entrada (i) que “não constam na base de dados do SPED Nfe”; (ii) que “não foram emitidas dentro do período ao qual se refere o pedido de ressarcimento”; (iii) “que continham valores acima dos identificados em NF-e ou que eram parcialmente tributados e parcialmente não tributados”; e (iv) “Que não sofreram incidência das Contribuições para o PIS/PASEP e para COFINS”.

Em relação ao item “(i)” supra, a Recorrente apresenta por amostragem, nesta oportunidade, a chave das notas fiscais que foram classificadas como “não encontradas”, a fim de comprovar a plena vinculação de tais documentos com os respectivos créditos e a existência das mesmas operações (doc. 5).

No tocante ao item “(ii)” acima, a Recorrente já demonstrou seu direito ao aproveitamento de crédito extemporâneo, consoante argumentação esposada no tópico “III.C.1” da presente Manifestação.

Por sua vez, no que se refere ao item “(iii)”, a Recorrente colheu amostra de documentos na base de dados da Nota Fiscal Eletrônica com vistas a demonstrar que não houve aproveitamento de valores superiores aos do respectivo documento (doc. 6). Ao revés, as diferenças apontadas no Anexo V-B decorrem de aparente falha na coleta integral dos dados de cada documento no momento de elaboração do despacho decisório.

No mais, as diferenças advindas das parcelas “não tributadas” dos documentos fiscais, apontadas no Anexo V, referem-se à diferença entre o valor das mercadorias e o valor total do documento, com os demais encargos ali presentes, tais como o IPI e ICMS-ST, cujo ônus é repassado ao adquirente, in casu, a Recorrente.

E, ainda que não fosse este o caso, ao contrário do quanto defendido pelo Sr. Auditor Fiscal em sua leitura do artigo 3º, § 2º, inciso II, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, a Recorrente faria jus aos créditos advindos da aquisição de bens para a revenda que não sofrem incidência da contribuição ao PIS e da COFINS, nos termos do artigo 17, da Lei nº 11.033/04.

Logo, com a norma posterior analisada (artigo 17, da Lei nº 11.033/04), ocorreu a derrogação do inciso II, do § 2º, do artigo 3º, das Leis nos 10.637/02 e 10.833/03, relativamente à vedação contida para o aproveitamento de créditos decorrentes da aquisição para revenda de bens sujeitos à tributação com saídas à alíquota 0 (zero), isentas, não tributadas ou com suspensão da contribuição ao PIS e da COFINS.

Assim, deduz-se que a Recorrente faz jus ao aproveitamento da integralidade dos créditos advindos dos bens adquiridos para revenda, por se tratar de operações efetivamente realizadas e sujeitadas à tributação, não obstante a aplicabilidade do artigo 17, da Lei nº 11.033/04, sendo de rigor a reforma do despacho decisório.

III.C.3 – DOS CRÉDITOS ORIUNDOS DE BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS E DE BENS INCORPORADOS AO ATIVO IMOBILIZADO E AO ATIVO INTANGÍVEL

Prosseguindo-se na análise do despacho decisório, a D. Fiscalização glosou todos os valores apresentados em relação aos dispêndios com (i) sacolas e embalagens plásticas; (ii) serviços de limpeza; (iii) serviços de inventário terceirizado; (iv) serviços contábeis e jurídicos; (v) serviços de telecomunicação (teleprocessamento), e etc.; e, no tocante ao ativo imobilizado e ao ativo intangível, (vi) direitos de uso de software, equipamentos de informática, (vii) móveis e utensílios, máquinas e equipamentos.

E isso porque, segundo o Sr. Auditor Fiscal, tais bens e serviços não poderiam ser caracterizados como insumos, ou não ensejariam direito de crédito, especialmente por a Recorrente ser revendedora de mercadorias, aduzindo estar tal restrição em conformidade com o entendimento do Superior Tribunal de Justiça nos autos do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, submetido à sistemática dos recursos repetitivos, e com o Parecer Normativo nº 05/2018 da RFB.

O tributarista Aires F. Barreto, sobre a instituição da não-cumulatividade para a COFINS, cujo ensinamento é perfeitamente aplicável ao PIS, acresce que “só há tributo não cumulativo se for possível compensar, abater, todos os gastos necessários à prestação do serviço, ainda que estes gastos não se consumem (com ele) ou não lhe tenham sido diretamente aplicados.”

Na linha das valiosas lições supratranscritas da literatura especializada, é assente que o setor comercial está abrangido pela não-cumulatividade, vez que são assegurados créditos sobre bens destinados à revenda (art. 3º, inciso I, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003) e sobre “bens e serviços, utilizados como insumo”, ou incorporados ao ativo imobilizado ou ao ativo intangível para tal destinação (art. 3º, incisos II, VI e XI, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003), dentre outras situações que podem ser praticadas na atividade varejista.

*Em relação aos gastos incorridos com **embalagens e sacolas plásticas** para acondicionamento de produtos, não há dúvidas de que são passíveis de enquadramento como insumos, considerando o objeto social e a atividade empresarial desenvolvida pela Recorrente, qual seja, “Comércio varejista de*

mercadorias em geral, com predominância de produtos alimentícios – supermercados” (CNAE 47.11-3-02).

Ou seja, em última análise, as sacolas plásticas e embalagens constituem insumos que integram no processo de venda a varejo dos produtos comercializados nos estabelecimentos da Recorrente, sendo assim essenciais e necessários para a realização de suas atividades.

No que se refere aos dispêndios com **serviços de limpeza**, seu enquadramento como insumo também guarda perfeita relação com a atividade econômica da empresa, especialmente no que se refere à venda de produtos alimentícios, os quais devem observar as normas técnicas de higiene previstas no ordenamento pátrio.

É dizer, tais custos são **INDISPENSÁVEIS** à consecução do objeto social da Recorrente, afigurando-se, portanto, como essenciais e relevantes ao desenvolvimento da atividade econômica da Recorrente. Afinal, é vedada a comercialização de produtos em desacordo com as normas expedidas pelos órgãos oficiais competentes, de acordo com o artigo 39, inciso VIII, do CDC.

Para extirpar quaisquer dúvidas, o Poder Judiciário já se posicionou sobre o tema, assentando que “diante do Tema 779/STJ e da atividade-fim da requerente (ramo supermercadista), se reconhece a possibilidade de creditamento de PIS/COFINS das despesas de utilização de água e de materiais de limpeza que mantenham o ambiente higienizado e salubre, com o objetivo de evitar a proliferação de micro-organismos nocivos à saúde e que podem contaminar os alimentos comercializados.

Passando para os **serviços de inventário**, sua essencialidade e relevância se justificam por meio da própria atividade econômica da Recorrente enquanto comerciante varejista, ao passo que não seria possível realizar o grande número de operações diárias que concretiza sem uma devida gestão de estoque, realizada em parte pelas empresas terceirizadas de serviços de inventário.

Mais uma vez, o entendimento jurisprudencial corrobora com o exposto pela Recorrente, na medida em que reconhece que “As despesas com serviços de armazenagem, expedição de produtos e controle de estoques, enquadram-se no conceito de insumos, uma vez que são necessárias e indispensáveis para o funcionamento da cadeia produtiva”.

Prosseguindo-se, **os serviços contábeis e jurídicos** encontram pleno respaldo no conceito de insumo, na forma delineada pelo STJ no julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, uma vez que assumem contornos de essencialidade e relevância à consecução do objeto social da Recorrente.

Ora, sabe-se que os serviços contábeis são necessários à Recorrente para controle de fluxo de caixa, realização de balanço patrimonial, análise de receitas, custos e despesas, e, principalmente, para elaboração e prestação das obrigações fiscais a que se sujeita, os quais são obrigatórios na forma da legislação comercial e tributária, não olvidando-se que se trata de empresa de capital aberto, com ações negociadas na Bolsa de Valores.

Por sua vez, os serviços jurídicos também são indispensáveis para o exercício da atividade econômica, afinal a Recorrente necessita de advogados a fim de assessorá-la em todas as transações empresariais que pratica na sua atividade cotidiana de comercialização de mercadorias, especialmente considerando as inúmeras mudanças legislativas que ocorrem diariamente.

Ademais, no tocante aos serviços de telefonia/telecomunicação (teleprocessamento), a Recorrente depende deles para viabilizar a comunicação, fluxo e processamento de dados, entre seus diversos estabelecimentos, de modo a permitir a coordenação e, portanto, a própria comercialização de suas mercadorias, revelando-se a necessidade de tais dispêndios.

Ora, os sistemas de telecomunicações conservam sua essencialidade em virtude da imposição, na consecução de sua atividade econômica, de fluxo de dados em tempo real entre lojas, escritórios administrativos, Centros de Distribuição, clientes (Serviço de Atendimento ao Consumidor – SAC / vendas / centrais de crédito – SPC/Serasa etc.), fornecedores, prestadores de serviços entre outros, inclusive por imposições da legislação comercial, tributária e consumerista.

Seguem na mesma linha os direitos de uso de software e equipamentos de informática, eis que estes são naturalmente indispensáveis ao desenvolvimento organizado da atividade empresarial, a viabilizar, por exemplo, controle de preços e estoques, além da racionalização estratégica de dados, e, inclusive, aferição de resultados, registro de direitos e cumprimento de obrigações, inclusive por força de deveres legais de ordem comercial, tributária, consumerista e laboral.

Por fim, os móveis e utensílios, máquinas e equipamentos não são menos essenciais para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pela Recorrente. Estes itens estão naturalmente conectados ao manejo e disposição dos produtos em centros de distribuição e lojas – sem os quais não seria viável a execução dos trabalhos para empresa do porte da Recorrente -, além da concessão de condições materiais dignas a funcionários e clientes em estabelecimentos e escritórios, novamente, inclusive por exigências legais laborais e consumeristas, sendo assim comparáveis aos EPI's referidos no RESp nº 1.221.170/PR.

III.C.4 – DA COMPROVAÇÃO DA AQUISIÇÃO DOS SERVIÇOS DE MARKETING UTILIZADOS COMO INSUMO

Em continuidade à análise das glosas fiscais, a despeito de reconhecer o direito ao crédito na aquisição de serviços de marketing, o Sr. Auditor Fiscal houve por bem glosar os montantes (i) “cuja natureza não tenha relação de essencialidade e relevância para a prestação”; (ii) “cujos documentos intimados não tenham sido entregues ou não estejam devidamente escriturados na ECD”; e (iii) “cuja prestação ou aquisição tenha ocorrido em período anterior a 07/2015”.

Para o item “(i)”, verifica-se do Anexo VI que as glosas foram motivadas por tratar-se de despesa com serviços jurídicos e contábeis. Entretanto, conforme exposto no tópico anterior da presente Manifestação (“III.C.3”), a Recorrente faz jus ao aproveitamento de tais créditos.

Acerca do item “(ii)”, a Recorrente apresenta as notas fiscais referentes aos serviços de marketing classificados como “sem comprovação”, a fim de demonstrar a plena vinculação de tais documentos com os respectivos créditos e a existência das mesmas operações (doc. 7).

Por fim, a questão atinente ao aproveitamento extemporâneo do crédito (item “iii”) já foi abordada no tópico “III.C.1”.

Assim, deduz-se que a Recorrente faz jus ao aproveitamento da integralidade dos créditos advindos de serviços de marketing, ante o exposto nos tópicos anteriores e por se tratar de operações efetivamente realizadas e sujeitadas à tributação.

III.C.5 – DOS CRÉDITOS ATINENTES AOS ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO DO ACERVO DE DVD'S DESTINADOS À LOCAÇÃO

Estes créditos estavam lançados sob a rubrica “13201066 Acervo” e foram glosados sumariamente no despacho decisório, com a alegação de que “as depreciações e amortizações dos itens I e III [do artigo 173, da IN RFB nº 1.911/2018] não permitem o aproveitamento creditório pois os respectivos bens não foram aplicados em processo produtivo ou prestação de serviço.”

Ocorre, entretanto, que a D. Fiscalização não logrou compreender que a referida conta se vincula, em verdade, à atividade de locação exercida secundariamente pela Recorrente, desde a incorporação da Blockbuster em 2007.

Memore-se que o inciso VI, do artigo 3º, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, autoriza a contabilização de créditos sobre “bens incorporados ativo imobilizado, adquiridos (...) para locação a terceiros”, não se divisando aqui qualquer dificuldade hermenêutica.

Ademais, para elucidação do alegado, colhem-se as seguintes informações da Demonstração do Resultado do Exercício (DRE) de 2015 – cuja íntegra segue anexa (doc. 9) – sobre as receitas de locações e a depreciação do respectivo acervo.

III.C.6 – DOS DEMAIS ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO LANÇADOS NO REGISTRO M105 DA EFD

Ainda no capítulo “DA AMORTIZAÇÃO E DEPRECIAÇÃO DE EDIFICAÇÕES E BENFEITORIAS EM IMÓVEIS - Natureza 11”, o despacho decisório relata ter sido glosada a diferença entre os saldos das contas de depreciação admitidas (“13201150 DEPRECIACAO DE INSTALACOES”, “13201112 DEPRECIACAO IMOVEIS EDIFICIOS” e “13201161 DEPRECIACAO BENF NOVAS APOS 01MAIO2004”) e o montante de créditos lançado no registro M105 da EFD.

Não obstante, olvidou-se a D. Fiscalização de observar que o referido registro contemplou, além da depreciação de edificações, benfeitorias e do acervo de DVD's, também a depreciação acelerada de máquinas e equipamentos, na forma do artigo 1º, inciso XII § 1º, inciso I, da Lei nº 11.774/2008.

Assim, depreende-se que tais glosas, no que se refere às máquinas e equipamentos, acarretaram duplicidade com a restrição imposta no capítulo “DAS MÁQUINAS, EQUIPAMENTOS E OUTROS BENS INCORPORADOS AO ATIVO IMOBILIZADO (CRÉDITO COM BASE NO VALOR DE AQUISIÇÃO – Natureza 10” do despacho decisório.

Demais disso, não se afigura adequada a comparação das contas de depreciação da ECD com o registro M105 da EFD pois, como visto, para efeitos da Contribuição ao PIS e da COFINS, a depreciação é feita imediata e integralmente, conforme permite o artigo 1º, inciso XII § 1º, inciso I, da Lei nº 11.774/2008, ao passo em que, para fins contábeis, a depreciação é realizada paulatinamente.

III.C.7 – DOS ALUGUÉIS DOS PRÉDIOS

Novamente, agora ao tratar dos custos de aluguéis dos prédios, a D. Fiscalização incorreu ou em interpretação equivocada das normas legais ou, data venia, em desatenção à documentação apresentada pela Recorrente, ensejando outra glosa indevida.

Neste caso, foram glosados os valores:

(i) *Cujo histórico do lançamento e a própria conta contábil indicam encargos de locação: “11401020 - IPTU A APROPRIAR”, “51140005 –CONDOMINIOS”, “51140015 - COMPLEMENTO DE ALUGUEL PJ IPTU”, “51140008 - AR CONDICIONADO – AGUA GELADA” – SC COSIT 647/17.*

(ii) *Nos quais a análise dos documentos indica o Locador pessoa física (PF). Conforme vedação legal expressa;*

(iii) *Cuja competência tenha ocorrido em período anterior a Julho de 2015.*

Em relação ao item “i”, ao contrário do quanto defendido pela D. Fiscalização com base na SC COSIT nº 647/17, os valores a título de IPTU e demais encargos advindos das locações de imóveis compõem o montante global percebido a título de aluguel pelo locador, motivo pelo qual devem compartilhar da natureza jurídica deste para todos os efeitos legais.

E isso porque o IPTU pago pelo locatário e os demais encargos advindos das locações representam mera sub-rogação, no plano fático, do locatário na quitação de despesas do locador, por conveniência e em razão do quanto estipulado no contrato de locação.

Desta forma, quando a Recorrente procede ao pagamento do IPTU incidente sobre o imóvel locado e demais encargos deste, tal recolhimento representa um benefício econômico direto do locador, e não pode ser considerado outra coisa que não um adicional à remuneração paga em pecúnia.

Diante do exposto, com base nos artigos 3º, inciso IV, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, 32 e 34, do Código Tributário Nacional, 22, inciso VIII, e 25, da Lei nº 8.245/1991, e na melhor jurisprudência sobre o tema, a Recorrente faz jus aos créditos oriundos dos valores pagos a título de IPTU e todos os demais encargos da locação, por representarem o montante global percebido a título de aluguel pelo locador, devendo, portanto, compartilharem da mesma natureza jurídica para todos os efeitos legais.

*No item “ii”, o Sr. Auditor Fiscal afirmou serem os aluguéis pagos à pessoa física, a despeito de os contratos apresentados pela Recorrente demonstrarem expressamente a celebração da avença com **peessoas jurídicas**.*

A título de exemplo, veja-se que, em outubro/2015, foi glosado o valor pago de aluguel pela Loja 470 da Recorrente, sob a justificativa de que foi realizado à pessoa física, fazendo menção à fl. 4.138 do presente processo.

Entretanto, a página 4.138 destes autos demonstra apenas uma certidão de juntada de AR em ação renovatória. Em verdade, é nas fls. 4.109 e 4.123 que está presente o contrato firmado entre a Recorrente (Loja 470) e a pessoa jurídica Clínica São Braz Ltda. (CNPJ nº 00.037.234/0001-03).

A mesma situação se verifica em relação às Lojas 360, 365, 832, 840, 864, 1026, 1056 e 1140, haja vista os documentos indicados no Anexo VIII como comprovantes de se tratar de pagamentos supostamente realizados a pessoas naturais. Em relação a diversas outras lojas, sequer há indicação da localização do contrato entre a Recorrente e a alegada pessoa natural, a evidenciar a deficiência de fundamentação do ato.

Por derradeiro, a questão atinente ao aproveitamento extemporâneo do crédito (item “iii”) já foi abordada no tópico “III.C.1”.

III.C.8 – DAS DESPESAS DE FRETE

Parcela das despesas com fretes foram glosadas sob os seguintes fundamentos: (i) o “contribuinte fiscalizado não figura como responsável pelo custo serviço – Anexo IX”; (ii) “o frete foi contratado para transferências entre os próprios estabelecimentos do contribuinte” - Anexo IXb – Frete Interno; (iii) “os documentos emitidos fora do período do PER analisado. Anexo IXa”; e (iv) “a mercadoria transportada não foi tributada” – Anexo IX.

*No tocante ao **item “i”**, depreende-se do Anexo IX que a referência “não arcou com o frete” foi lançada em verdade em situações em que tanto o remente quanto o destinatário do transporte eram estabelecimentos da Recorrente (CNPJ raiz 33.014.556).*

Daí se infere que este cruzamento tomou por base apenas a diferença de CNPJ's, e não condiz propriamente com a situação fática vivenciada, pois obviamente foi a Recorrente que arcou com o custo do serviço, eis que logicamente não há outra alternativa.

*Prosseguindo, não há que se falar, outrossim, em ausência de direito a contabilização de créditos com despesas de frete entre estabelecimentos (**item “ii”**), ante os permissivos dos artigos 3º, inciso IX e 15, inciso II, ambos da Lei nº 10.833/03*

Por força do substancial volume de vendas efetivadas diariamente, com o objetivo de coordenar o fornecimento das mercadorias pelos produtores e a disponibilização das mesmas aos consumidores, mostrou-se imprescindível para a continuidade das atividades sociais da Recorrente a criação de Centros de Distribuição (CD's), nos quais os produtos destinados à venda encontram-se armazenados e são transportados aos demais estabelecimentos tão logo solicitados.

Sem o aludido aparato logístico, que atualmente é a peça-chave para viabilização das atividades de grandes varejistas como a Recorrente, não é possível a circulação de mercadorias efetuadas em volumes expressivos, sendo o frete realizado entre os estabelecidos IMPRESCINDÍVEL e INDISSOCIÁVEL à operação de venda efetivada, até porque o transporte praticado de maneira isolada não tem valia ou valor sem a atividade de revenda esperada, retratando mera atividade-meio da atividade-fim da Recorrente.

Nesse sentido, colhe-se a jurisprudência do CARF: “Cabe a constituição de crédito de PIS/Pasep e Cofins não-cumulativos sobre os valores relativos a fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, considerando sua essencialidade à atividade do sujeito passivo. Conquanto a observância do critério da essencialidade, é de se considerar ainda tal possibilidade, invocando o art. 3º, inciso IX e art. 15 da Lei 10.833/03, eis que a inteligência desses dispositivos considera para a r. constituição de crédito os serviços intermediários necessários para a efetivação da venda quais sejam, os fretes na operação de venda.” (Processo 10640.901508/2012-97, Acórdão 3302-010.215, RECURSO VOLUNTARIO, Data da Sessão 14/12/2020).

*Outrossim, a questão atinente ao aproveitamento extemporâneo do crédito (**item “iii”**) já foi abordada no tópico “III.C.1”.*

*Finalmente, não se divisa fundamento jurídico para alegação de que “se o bem não foi tributado, não pode o frete ser considerado passível de crédito” (**item “iv”**).*

Afora as ponderações já realizadas sobre as situações de não tributação no tópico “III.C.2” e da aplicabilidade do artigo 17, da Lei nº 11.033/2004, cabe acrescentar

mais que o frete terceirizado é serviço tributado independentemente da venda da mercadoria, a que está sujeito o transportador, sem se confundir com a obrigação tributária do alienante da mercadoria.

Assim, o inciso II, do § 1º, do artigo 3º, da Lei nº 10.833/03, assegura claramente o direito de crédito sobre o valor do frete incorrido no mês, e o inciso II, do respectivo § 2º, restringiria apenas “serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição”, o que não é o caso.

III.C.9 – DAS DEVOLUÇÕES DE VENDA

No que se refere às devoluções de venda, o Sr. Auditor Fiscal afirmou que “os totais apresentados nas memórias de cálculo apresentadas são menores do que os informados nos blocos mensais da respectiva natureza do crédito da EFD”, o que levou à glosa dos valores onde (i) a “Base de Cálculo pedida era maior do que a disponível nos dados confrontados”; e (ii) não localizou os documentos informados pela Recorrente na base de dados do SPED.

Em relação ao item “(i)”, a D. Fiscalização deixou de considerar as notas de devolução com a mesma numeração, razão pela suposta diferença da base de cálculo pedida e a disponível.

Desta forma, a Recorrente apresenta por amostragem, nesta oportunidade, a chave das demais notas fiscais que compõem um mesmo número de NFe (“BC/CST Insuficiente”), a fim de comprovar o direito ao crédito integral nestes casos (doc. 10).

Por fim, acerca do item “(ii)”, a Recorrente também apresenta por amostragem a chave das notas fiscais que foram classificadas como “Doc não encontrado”, a fim de comprovar a plena vinculação de tais documentos com os respectivos créditos e a existência das mesmas operações (doc. 10).

Desta feita, faz-se necessária a retificação do despacho decisório para reconhecer o direito da Recorrente ao aproveitamento integral de créditos referentes às devoluções de vendas, haja vista se tratar de operações efetivamente ocorridas, visando o desfazimento dos efeitos fiscais de suas saídas.

III.C.10 – DAS DEVOLUÇÕES DE COMPRA

Por fim, a Fiscalização ainda teria constatado que a Recorrente não utilizou todas as notas fiscais de devolução de compras para compor a base de cálculo do respectivo ajuste de redução, o que ocasionou acumulação de crédito supostamente superior ao devido.

Neste quesito, informa a Recorrente que está levantando a documentação relacionada e reserva seu direito à posterior juntada do material e formulação de defesa, conforme explicitado no tópico preliminar acerca da produção probatória desta Manifestação (tópico “II”).

IV – DAS DEMAIS INCONSISTÊNCIAS DO DESPACHO DECISÓRIO

A despeito dos equívocos narrados em todos os tópicos da presente, considerando a vultuosidade da própria instrução do presente processo, cujos extensíssimos levantamentos representam milhares de operações, não foi possível exaurir todas as circunstâncias envolvendo os fatos que deram origem à negativa do direito de crédito no exíguo prazo para manifestação de inconformidade, mas a Recorrente segue apurando outros equívocos no despacho decisório e apresentará suas conclusões assim que possível, em atenção aos

princípios basilares de processo estampados no artigo 5º, incisos LIV e LV, da Constituição Federal.

VI – DO PEDIDO

Diante de todo o exposto, conforme detalhadamente sustentado na presente Manifestação de Inconformidade, sem prejuízo da realização de diligências que se mostrem imperiosas para a correta percepção dos fatos/verdade material e/ou de eventual juntada da documentação complementar que a Recorrente entenda necessária para comprovar os fatos apontados, requer digne-se Vossa Senhoria reformar o r. despacho decisório guerreado, pela necessidade de reconhecimento da totalidade do direito restitutivo/creditório pleiteado, com o consequente deferimento do pedido de ressarcimento e homologação das compensações declaradas, extinguindo-se o crédito tributário porventura existente, nos termos do art. 156, II, do Código Tributário Nacional.

A 17ª Turma da DRJ07 julgou procedente em parte a manifestação de inconformidade, nos termos do Acórdão nº 107-008.498, de 24 de maio de 2021, cuja ementa abaixo transcrevo:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2015 a 30/09/2015

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMO.

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 bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada.

REsp nº 1.221.170-PR. DECISÃO PROFERIDA PELO STJ. EFEITOS. INAPLICABILIDADE.

Impossibilidade de extensão dos efeitos da decisão proferida pelo STJ, no âmbito do REsp nº 1.221.170-PR, a outros tipos de créditos que não o vinculado à aquisição de insumos, previsto no art. 3º, inciso II das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

DIREITO CREDITÓRIO. COMPENSAÇÃO. CERTEZA E LIQUIDEZ.

Em se tratando de pedido de ressarcimento ou declaração de compensação, cabe a empresa demonstrar cabalmente a certeza e liquidez do seu direito creditório, com base em documentação e informações idôneas, amparadas pela legislação correlata.

DIVERGÊNCIA. ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL DIGITAL. ESCRITURAÇÃO FISCAL DIGITAL-CONTRIBUIÇÕES.

Existindo divergência entre os valores da COFINS informados na Escrituração Fiscal Digital (EFD-Contribuições) em face daqueles registrados na Escrituração Contábil Digital (ECD), cabe ao Contribuinte justificar a razão da divergência e demonstrar o direito que alega possuir mediante apresentação de documentação hábil.

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. APROVEITAMENTO. NÃO-AUTORIZADO.

Cabível o aproveitamento de créditos referentes a períodos anteriores, apenas quando não puderam ser aproveitados na época própria, ou porque excedentes, ou porque se encontram *sub judice*. Para utilização de créditos extemporâneos é

necessário que reste configurada a não utilização em períodos anteriores, mediante retificação das declarações correspondentes, ou apresentação de outra prova inequívoca da sua não utilização.

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. EMPRESA COMERCIAL. INSUMOS.

Na atividade de comércio não é possível a apuração de créditos da não cumulatividade do PIS ou da Cofins, com base no inciso II do art. 3º das Leis nºs 10.637/02. e 10.833/03, pois a hipótese prevista em tais dispositivos destinam-se às atividades industriais ou de prestação de serviços.

REGIME NÃO CUMULATIVO. EDIFICAÇÕES INCORPORADAS AO ATIVO IMOBILIZADO. DEPRECIAÇÃO ACELERADA.

Conforme disposto no art. 6º da Lei nº 11.488/2007, o desconto de créditos sobre encargos de depreciação de edificações incorporadas ao ativo imobilizado no prazo de 24 meses só é possível no caso de aquisição de edificações novas ou de construção de edificações, as quais devem ser utilizadas na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/07/2015 a 30/09/2015

PROVA. MEIOS. MOMENTO DE PRODUÇÃO. IRRESIGNAÇÃO. PRECLUSÃO.

No processo administrativo fiscal são admissíveis os meios documental e/ou pericial. Para evitar a preclusão o contribuinte deve apresentar juntamente com a sua irresignação a documentação que sustente as alegações ou demonstrar alguma das situações do § 4º, do art. 16, do Decreto nº 70.235/72.

CONCOMITÂNCIA. PROCESSO ADMINISTRATIVO E PROCESSO JUDICIAL COM MESMO OBJETO. RENÚNCIA ÀS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS.

A propositura pelo contribuinte, de ação judicial de qualquer espécie contra a Fazenda Pública com mesmo objeto do processo administrativo fiscal, implica renúncia às instâncias administrativas, ou desistência de eventual recurso interposto, sendo cabível apenas a apreciação - pelo órgão de julgamento administrativo - de matéria distinta daquela constante do processo judicial.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA. NÃO CABE INVERTER O ÔNUS DA PROVA.

A realização de diligência/perícia deve se restringir à elucidação de pontos duvidosos para o deslinde de questão controversa, não se justificando quando o fato puder ser demonstrado pela juntada de documentos. Objetiva subsidiar a convicção do julgador e não inverter o ônus da prova já definido na legislação.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/07/2015 a 30/09/2015

JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA E JUDICIAL. EFEITOS.

Os julgados administrativos e judiciais mesmo que proferidos pelos órgãos colegiados e ainda que consignados em súmula, mas sem uma lei que lhes atribua eficácia, não constituem normas complementares do direito tributário.

Inconformado com a decisão da DRJ, o sujeito passivo interpôs recurso voluntário ao CARF, no qual foram repisadas as alegações contidas na manifestação de inconformidade.

Termina seu recurso requerendo a reforma da decisão recorrida para assegurar a totalidade dos créditos pleiteados, alternativamente, que seja convertido o julgamento em diligência para fins de análise dos documentos acostados na interposição do recurso voluntário.

O processo foi sorteado a este relator, nos termos regimentais.

É o breve relatório.

VOTO

Conselheiro **Gilson Macedo Rosenberg Filho**, Relator.

Preliminarmente, observo que a recorrente apresentou diversos documentos com o escopo de instruir o processo e lastrear as alegações postas no recurso voluntário.

Pela luz da legislação processual brasileira, quer judicial ou administrativa, é defeso às partes apresentar prova documental em momento diverso do estabelecido na norma processual – no caso do Processo Administrativo Fiscal, na data da apresentação da impugnação/manifestação de inconformidade – a menos que (§ 4º do art. 16 do Decreto 70.235/1972):

a) Fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;

b) refira-se a fato ou direito superveniente;

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos.

Foi exatamente o ocorrido. A primeira instância negou provimento a alguns capítulos recursais por falta de prova e a recorrente, em sede de recurso voluntário, apresentou os documentos reclamados pela DRJ, exceção prevista na alínea “c” do § 4º do art. 16 do Decreto 70.235/1972.

No capítulo “Receitas de mercadorias sujeitas à alíquota zero (artigos 28 a 30, da Lei nº 11.196/2005)”, ficou consignado que não houve a apresentação de documentos que viabilizassem a apuração da base de cálculo das receitas de revenda dos produtos de informática. A recorrente aduziu documentos que demonstram, em tese, a composição dessas receitas, a origem das mercadorias e o fundamento legal para sua não tributação.

No capítulo “Dos bens adquiridos para revenda”, a decisão *a quo* foi no sentido de que não havia a localização de notas fiscais comprobatórias. A recorrente, em recurso voluntário, acostou a chave de acesso dos documentos e os respectivos DANFE’s ou cópias de suas vias físicas, em se tratando de notas fiscais modelo 1.

No capítulo “Dos aluguéis dos prédios”, a decisão da DRJ foi que os contratos de alugueis foram firmados com pessoas físicas, não dando direito a crédito. Em sede de recurso voluntário, a recorrente aduziu vários contratos de alugueis para provar que as operações foram realizadas com pessoas jurídicas.

No capítulo “Das devoluções de vendas”, a DRJ admitiu parte do crédito de devoluções de vendas. O que não foi admitido foi por falta de prova. A recorrente acostou aos autos as chaves de Notas fiscais suplementares para provar sua alegação.

No capítulo “Das devoluções de compra”, a recorrente logrou identificar que as notas fiscais não lançadas como ajustes em verdade referem-se a itens não tributados ou sujeitos aos regimes cumulativo ou monofásico. Apresentou duas planilhas, uma de devolução de compras de itens não tributáveis e outra de itens tributáveis. Planilhas estas que contêm número da nota fiscal, data de emissão, data do lançamento, número do item, descrição do item, valor do Icms, valor do PIS e da Cofins.

Não há como negar que a exceção prevista na alínea “c” do § 4º do art. 16 do Decreto 70.235/1972, se faz presente. Além do fato de que vislumbro verossimilhança nos fundamentos jurídicos acostados aos autos.

Pelo exposto, voto em converter o julgamento em diligência para que a Unidade de Origem analise a veracidade de todos os elementos acostados aos autos quando da interposição do recurso voluntário. Após a análise, que seja elaborado um parecer conclusivo sobre os direitos pleiteados, tendo por base os elementos probatórios novos, facultando à recorrente o prazo de trinta dias para se pronunciar sobre os resultados obtidos, nos termos do parágrafo único do artigo 35 do Decreto nº 7.574/2011.

Posteriormente, que sejam devolvidos os autos ao CARF para prosseguimento do rito processual.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Gilson Macedo Rosenberg Filho