



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16682.901297/2020-92
RESOLUÇÃO	3101-000.493 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	11 de fevereiro de 2025
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 da relatora.

Assinado Digitalmente

Laura Baptista Borges – Relatora

Assinado Digitalmente

Gilson Macedo Rosenberg Filho – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Renan Gomes Rego, Laura Baptista Borges, Ramon Silva Cunha, Luciana Ferreira Braga, Sabrina Coutinho Barbosa e Gilson Macedo Rosenberg Filho (Presidente).

RELATÓRIO

Trata de Recurso Voluntário interposto contra o acórdão da DRJ, que julgou parcialmente procedente a Manifestação de Inconformidade apresentada contra Despacho Decisório, que não reconheceu o direito ao crédito objeto do Pedido de Ressarcimento n.º 18991.33730.291018.1.5.19-6650, no que se refere a crédito de COFINS não cumulativa do 4º trimestre de 2015.

Na origem, o Despacho Decisório n.º 012/2024, que indeferiu o direito ao crédito e, como consequência, não homologou as declarações de compensação vinculadas (19070.42521.100216.1.7.19-6200 e 29215.57896.200219.1.7.19-1073), concluiu da seguinte forma:

“12. 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.”

13. 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”.

(...)

15. 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. A legislação do PIS e da COFINS, tal como definido nas Lei nº 10.637/2002 e 10.833/2003 é clara neste ponto quando define a data de aquisição e não a data de entrada:

(...)

17. 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.

18. 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).

19. 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.

(...)

RECEITA BRUTA PARA FINS DE RATEIO

(...)

22. 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.

DA RECEITA BRUTA NÃO TRIBUTADA

23. A situação relatada no parágrafo 22 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. Neste mesmo dia (29/07), a empresa entrou em contato através de e-mail (em anexo) inquirindo:

(...)

24. 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 passados 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.

(...)

29. 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.

30. 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

31. 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.

32. 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, todas 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.

33. 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). Em outras palavras, determinados produtos listados no referido artigo, dentre outras exigências, 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.

34. 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.

35. 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.

(...)

DEMAIS RECEITAS

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

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

40. 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

(...)

42. No entanto, 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.

(...)

45. Ocorre que o contribuinte solicitou a habilitação dos créditos provenientes desta ação judicial, a qual foi deferida em 17/10/2019, nos moldes da IN 1.717/17, no processo 11610.722517/2019-18.

46. 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.

(...)

47. Ainda, em outro processo que também versa sobre a Exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, nº 00323591320064013400 da 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 41812.50850.270720.1.3.57-400, com créditos no montante de R\$1.419.072.899,51.

48. 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.

49. 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	out	nov	dez
1	Aquisição de bens para revenda	949.231.090,16	862.874.062,71	722.208.019,98
2	Aquisição de bens utilizados como insumo	3.928.687,74	1.812.151,08	1.747.566,95
3	Aquisição de serviços utilizados como insumo	17.498.346,90	21.352.214,03	21.230.246,38
4	Energia elétrica e térmica, inclusive sob a forma de vapor	25.509.486,99	15.202.306,19	8.657.743,65
5	Aluguéis de prédios	44.212.565,56	40.784.328,07	61.784.489,79
6	Aluguéis de máquinas e equipamentos	606.095,32	273.367,68	218.157,70
7	Armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda	41.046.925,99	39.082.287,00	40.528.691,31
9	Máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado (crédito sobre encargos de depreciação).	9.501.689,67	-	-
10	Máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado (crédito com base no valor de aquisição).	390.048,52	381.899,03	69.310,33
11	Amortização e Depreciação de edificações e benfeitorias em imóveis	12.007.163,70	19.225.418,46	12.350.580,25
12	Devolução de Vendas Sujeitas à Incidência Não-Cumulativa	14.178.032,69	16.108.050,93	15.716.322,78
13	Outras Operações com Direito a Crédito	-	2.413.096,00	4.997.113,71
Total Geral		1.118.110.133,24	1.019.509.181,18	889.508.242,83

(...)

DOS BENS ADQUIRIDOS PARA REVENDA – Natureza 1

(...)

54. 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).

55. 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, conforme os parágrafos 15 a 18. (Anexo V - B)

56. 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, a legislação prevê o seguinte:

(...)

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

BC Créditos por critério de Rateio	10/15	11/15	12/15
Créditos vinculados à Receita Bruta Tributada no Mercado interno	796.618.195,47	670.251.878,77	444.947.925,84
Créditos vinculados à Receita Bruta não tributada no Mercado interno	70.596.371,95	63.706.417,18	31.005.278,07
Total de Créditos	867.214.567,42	733.958.295,95	475.953.203,91

DOS BENS UTILIZADOS COMO INSUMO – Natureza 2

58. 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.

59. 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.”

60. 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.

61. 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.

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

63. 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.”

64. 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

(...)

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

67. 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”

68. Portanto, antes da verificação dos supostos insumos, se faz necessário a verificação da origem e natureza das respectivas receitas e, se as mesmas possuem

relações com os custos apresentados. Para isso, em 29/07/2020, o contribuinte apresentou o arquivo “Receitas Serviços.xlsx”. Neste arquivo apresentado, o contribuinte relaciona os lançamentos contábeis das seguintes contas, contidas na ECD transmitida ao SPED:

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

(...)

70. 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.

71. 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”.

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

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

74. 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.

75. 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.

76. 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. Tal interpretação advém do determinado no Parecer Normativo Nº 5, 17/12/2018, que traz os elementos observados na decisão judicial no Resp. 1.221.170/PR que elucidam os conceitos de essencialidade e relevância:

(...)

77. 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.

78. 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.

(...)

80. 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.

(...)

83. 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.

84. Da análise foram glosados os montantes

i. Cujas 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. Cujas prestação ou aquisição tenha ocorrido em período anterior a 07/2015.

85. 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	10/15	11/15	12/15
Créditos vinculados à Receita Bruta Tributada no Mercado interno	352.011,80	938.153,92	2.544.199,95
Créditos vinculados à Receita Bruta não tributada no Mercado interno	31.195,32	89.170,10	177.287,32
Total de Créditos	383.207,12	1.027.324,02	2.721.487,27

DAS OUTRAS OPERAÇÕES COM DIREITO A CRÉDITO – Natureza 13

(...)

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

89. 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.

90. 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.

91. 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.

DOS ALUGUÉIS DOS PRÉDIOS – Natureza 5

(...)

97. 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. Cuja competência tenha ocorrido em período anterior a Julho de 2015.

98. 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	10/15	11/15	12/15
Créditos vinculados à Receita Bruta Tributada no Mercado interno	27.538.303,44	30.486.109,11	33.744.009,95
Créditos vinculados à Receita Bruta não tributada no Mercado interno	2.440.446,78	2.897.658,10	2.351.381,70
Total de Créditos	29.978.750,22	33.383.767,21	36.095.391,65

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

99. 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:

(...)

106. 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 IXb – Frete Interno

iii. Os documentos emitidos fora do período do PER analisado. Anexo IXa

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

(...)

108. Os documentos cujos valores foram concedidos encontram-se apurados no arquivo “Anexo IX – 4º Trim2015.xlsx” e estão totalizados conforme a tabela a seguir.

BC Créditos por critério de Rateio	10/15	11/15	12/15
Créditos vinculados à Receita Bruta Tributada no Mercado interno	556.755,59	249.639,80	203.946,13
Créditos vinculados à Receita Bruta não tributada no Mercado interno	49.339,73	23.727,88	14.211,57
Total de Créditos	606.095,32	273.367,68	218.157,70

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

109. 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.

(...)

110. 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;

(...)

111. 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.

(...)

113. 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

114. 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.

(...)

116. 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. Sobre isso, o próprio contribuinte, em resposta ao Termo de Intimação 01, reconhece que possui uma vasta estrutura operacional e necessita de “insumos”. No entanto, não há previsão legal para o referido aproveitamento.

117. 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.

118. 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.

DAS MÁQUINAS, EQUIPAMENTOS E OUTROS BENS INCORPORADOS AO ATIVO IMOBILIZADO (CRÉDITO SOBRE ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO) - Natureza 9

119. Ainda, apenas para o mês de outubro, o contribuinte lançou valor significativo de aproveitamento do crédito na natureza 9.

9	Máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado (crédito sobre encargos de depreciação).	9.501.689,67
---	---	--------------

120. Ressalte-se que a única memória de depreciação deste tipo apresentada foi a descrita como “Acervos”, a qual será tratada na análise da natureza de crédito a seguir. E, independente da real natureza desta receita, a fundamentação utilizada neste capítulo também se aplica à esta natureza 9, destacada apenas para o mês de outubro de 2015.

121. Portanto, os valores lançados para as naturezas 9 e 10, foram glosados integralmente.

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

(...)

123. 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	31/10/2015	30/11/2015	31/12/2015
13201050 - Instalações Prediais	128.019,60	132.413,06	132.933,56
13201002 - Imóveis Edifícios	449.539,67	449.539,67	449.539,67
13201060 - Benfeitorias	10.405.926,14	10.477.053,95	10.794.233,81
13201066 - Acervo	1.033.056,29	1.043.248,95	980.744,62

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. 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;

II - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, adquiridas ou construídas a partir de 1º 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.”

124. 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.

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

(...)

127. 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 DEPRECIACÃO ECD	31/10/2015	30/11/2015	31/12/2015
13201150 DEPRECIACAO DE INSTALACOES	128.019,60	132.413,06	132.933,56
13201112 DEPRECIACAO IMOVEIS EDIFICIOS	449.539,67	449.539,67	449.539,67
13201161 DEPRECIACAO BENF NOVAS APOS 01MAIO2004	10.405.926,14	10.477.053,95	10.794.233,81
TOTAIS apurados conforme a ECD	10.983.485,41	11.059.006,68	11.376.707,04
Amortização e Depreciação de edificações e benfeitorias em imóveis (EFD) – Natureza 11	12.007.163,70	19.225.418,46	12.350.580,25
Valores Glosados	1.023.678,29	8.166.411,78	973.873,21

128. Após a aplicação do rateio, os valores foram calculados conforme a tabela a seguir:

BC Créditos por critério de Rateio	10/15	11/15	12/15
Créditos vinculados à Receita Bruta Tributada no Mercado interno	10.089.365,03	10.099.102,42	10.635.588,03
Créditos vinculados à Receita Bruta não tributada no Mercado interno	894.120,38	959.904,26	741.119,01
Total de Créditos	10.983.485,41	11.059.006,68	11.376.707,04

DAS DEVOLUÇÕES DE VENDA Natureza 12

(...)

130. 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.

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

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

133. 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”.

(...)

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

BC Créditos por critério de Rateio	10/15	11/15	12/15
Créditos vinculados à Receita Bruta Tributada no Mercado interno	8.244.224,31	8.964.874,49	9.399.751,17
Créditos vinculados à Receita Bruta não tributada no Mercado interno	730.603,86	852.097,63	655.002,26
Total de Créditos	8.974.828,17	9.816.972,12	10.054.753,43

(...)

DOS AJUSTES DE REDUÇÃO DO CRÉDITO

(...)

138. Em procedimento de auditoria foram extraídas 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.

139. 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.

(...)

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

Ajuste de Redução do Crédito por critério de Rateio	10/15	11/15	12/15
Créditos vinculados à Receita Bruta Tributada no Mercado interno	433.399,72	401.616,93	702.550,96
Créditos vinculados à Receita Bruta não tributada no Mercado interno	38.407,92	38.173,08	48.955,81
Total de Créditos	471.807,64	439.790,00	751.506,77

DA RECOMPOSIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DOS CRÉDITOS

142. 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 - 4º Trimestre.

CONCLUSÃO

143. 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		
	out/15	nov/15	dez/15	out/15	nov/15	dez/15
Crédito vinculado à receita tributada no mercado interno - Alíquota Básica	62.707.300,30	54.718.630,50	51.041.052,42	65.473.827,36	55.511.071,98	38.024.705,86
Crédito vinculado à receita não tributada no mercado interno - Alíquota Básica	21.827.764,35	22.361.150,69	16.038.316,48	5.802.296,13	5.276.242,59	2.649.673,16
Utilização de Crédito do Trimestre	Declarado em EFD			Utilizado pela Fiscalização no trimestre		
Crédito vinculado à receita tributada no mercado interno - Alíquota Básica	52.914.711,91	54.718.630,50	51.041.052,42	65.473.827,36	55.511.071,98	38.024.705,86
Crédito vinculado à receita não tributada no mercado interno - Alíquota Básica	-	-	13.115.127,21	5.802.296,13	5.276.242,59	2.649.673,16
Saldo do crédito mensal por tipo	Declarado em EFD			Apurado pela Fiscalização		
Crédito vinculado à receita tributada no mercado interno - Alíquota Básica	9.792.588,39	-	-	-	-	-
Crédito vinculado à receita não tributada no mercado interno - Alíquota Básica	21.827.764,35	22.361.150,69	2.923.189,27	-	-	-

144. 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 AS DECLARAÇÃO(ÕES) DE COMPENSAÇÃO vinculadas.”

Cientificada do despacho decisório a Recorrente apresentou Manifestação de Inconformidade, a qual foi julgada parcialmente procedente pela C. 17ª Turma da DRJ07, em acórdão assim ementado:

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

Período de apuração: 01/10/2015 a 31/12/2015

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: 01/10/2015 a 31/12/2015

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: 01/10/2015 a 31/12/2015

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.”

Inconformada, o Recorrente interpôs Recurso Voluntário, concluindo e pedindo o seguinte:

“V – DAS CONCLUSÕES

Por todo exposto, pode-se chegar às seguintes conclusões:

a) são nulas as análises realizadas pelo despacho decisório nas vertentes de reclassificação de receitas tributáveis, identificação de supostas omissões de receitas e de exclusão de ajustes de redução da contribuição (títulos “DA RECEITA BRUTA NÃO TRIBUTADA”, “DEMAIS RECEITAS” e “DO CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO” do despacho decisório), eis que em desconformidade com o procedimento previsto no artigo 9º, § 4º, do Decreto nº 70.235/1972, c.c. artigos 2º, inciso I, 3º, inciso I e parágrafo único, da IN RFB nº 6.478/2017, por relatarem supostas infrações à legislação tributária e determinarem a retificação de registros fiscais relacionados à COFINS no quarto trimestre de 2015, em instrumento inidôneo e desautorizado, e com extrapolação do lustrô legal para constituição de ofício de crédito tributário, nos termos dos artigos 150, § 4º, do CTN;

Especificamente no que se refere aos novos débitos adicionados pela fiscalização à receita bruta tributada:

b) 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;

c) está 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;

d) outrossim, no que se refere às vendas das mercadorias em comento anteriores a 1º/12/2015, as quais foram glosadas por não terem sido identificadas pela Fiscalização as bases de cálculo das receitas de revenda, o que impediria a constatação da Certificação do Processo Produtivo Básico dos fornecedores credenciados previamente pelo Ministério da Ciência e Tecnologia, a despeito da

deficiência de fundamentação do despacho decisório, por se olvidar do dever de obtenção da verdade material, a Recorrente levantou a documentação requisitada, a qual ora é acostada aos autos, requerendo sua admissão para confirmação do procedimento adotado;

e) 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;

Especificamente no que se refere aos créditos glosados:

f) 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) aluguéis de prédios e correlatos; (v) despesas de frete; e (vi) aquisição de direitos de uso de software, e etc.;

g) 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;

h) os 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, admitem o aproveitamento de créditos inclusive para a atividade varejista, na forma do artigo 3º, incisos II, VI, e XI, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03;

i) 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;

j) não andou bem a D. Fiscalização ao glosar os créditos decorrentes da depreciação do acervo de DVD's destinados à atividade de locação, os quais encontram fundamento expresso no artigo 3º, no inciso VI, das Leis nos 10.637/02 e 10.833/03;

k) depreendem-se equivocadas as glosas dos demais encargos de depreciação lançados no registro M105 da EFD, ante o bis in idem com o capítulo anterior do despacho decisório e porque a depreciação de máquinas e equipamentos ocorre em

momentos diferentes para efeitos contábeis e fiscais, ex vi do artigo 1º, inciso XII § 1º, inciso I, da Lei nº 11.774/2008;

l) os créditos decorrentes das despesas com aluguéis devem ser integralmente reconhecidos, haja vista que tal natureza contempla todas as parcelas que compõem a remuneração do locador e foram pagas a pessoas jurídicas;

m) os serviços de frete foram arcados pela Recorrente e se voltam à materialização da operação de venda (artigos 3º, inciso IX e 15, inciso II, ambos da Lei nº 10.833/03), sendo tributados independentemente desta, razão pela qual não há óbice ao aproveitamento dos respectivos créditos;

n) 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; e

o) as devoluções de compras de itens não tributados ou sujeitos aos regimes cumulativo ou monofásico e, portanto, estranhos ao regime não-cumulativo, não devem ser levados aos ajustes de redução de crédito, merecendo ser revertidas as modificações perpetradas pelo despacho decisório.

VI – DO PEDIDO

Diante de todo o exposto, 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 seja reformado parcialmente o v. acórdão da DRJ, assegurando a totalidade do direito creditório rogado e, conseqüentemente, a homologação das compensações pretendidas, extinguindo-se o crédito tributário nos termos do art. 156, II, do Código Tributário Nacional.”

Às fls. 9128/9129, consta despacho de saneamento do Ilustre Conselheiro Gilson Macedo Rosenberg Filho, nos seguintes termos:

“O presente processo diz respeito a pedido de ressarcimento da Cofins, cujo crédito se refere ao 4º Trimestre de 2015.

Ocorre que esse processo está vinculado aos processos administrativos n.ºs 16682.900239/2020-41 e 12448.910049/2021-35.

(...)

Diante dos fatos narrados, declino competência para conselheira Laura Baptista Borges, por considerá-la prevento, e solicito que o processo nº 16682.900239/2020-41 seja a ela distribuído para julgamento em consonância com as regras dispostas no art. 47 do RICARF.”

Às fls. 9130, foi proferido o seguinte despacho de encaminhamento:

“PROCESSO/PROCEDIMENTO: 16682.901297/2020-92

INTERESSADO: LOJAS AMERICANAS S.A.

DESTINO: 1ª TO-1ª CÂMARA-3ª SEÇÃO-CARF-MF-DF - Para Relatar

DESPACHO DE ENCAMINHAMENTO

Em vista do Despacho de Saneamento de e-fls. 9128/9129, encaminhem-se estes autos à 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento, em nome da Conselheira Laura Baptista Borges, na condição de relatora preventiva nos termos do art. 47 e §§ do RICARF, para prosseguimento naquele colegiado.

DATA DE EMISSÃO: 12/12/2024”

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Laura Baptista Borges**, Relatora.

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

O acórdão 107-008.920, proferido pela 17ª Turma da DRJ07, negou direito ao crédito pleiteado pela Recorrente, para os tópicos abaixo em destaque, por falta de provas. Confira-se:

“Receitas de mercadorias sujeitas à alíquota zero que não comprovaram a exigência do Processo Produtivo Básico (PPB)

(...)

Assim, não tendo a interessada acrescentado aos autos documentos hábeis a comprovar o cumprimento das obrigações exigidas para gozo da alíquota zero, as receitas devem ser reclassificadas para tributáveis, não podendo entrar no escopo do PER em análise, que trata de receitas não-tributáveis.

(...)

DOS BENS ADQUIRIDOS PARA REVENDA – Natureza 1

(...)

Dessa forma, por se tratar do mesmo erro já apontado no Despacho Decisório, permanecem sem comprovação os documentos relacionados no Anexo V-A , não sendo possível confirmá-los, pois a empresa não apresenta cópias das notas ou informações adicionais, tais como Unidade Federativa onde foi emitida.

(...)

DOS ALUGUÉIS DOS PRÉDIOS – Natureza 5

(...)

O item (ii) se refere às glosas de despesas de aluguéis celebrados com pessoas físicas.

(...)

A Requerente, informa ainda que está providenciando documentação adicional a ser apresentada em relação aos aluguéis, fato este já indeferido no início deste voto, no tópico “JUNTADA POSTERIOR DE DOCUMENTOS E DILIGÊNCIA”, tendo em vista os ditames dos arts. 15 e 16 do Decreto nº 70.235/1972 (PAF).

(...)

DAS DEVOLUÇÕES DE VENDA Natureza 12

(...)

Já em relação ao 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).

Em seu recurso, o interessado optou por apresentar uma amostragem das notas fiscais onde entende ter havido glosa indevida. Porém em se tratando de pedido de ressarcimento compete ao interessado comprovar seus créditos, no caso, apresentando todos os documentos que alega possuir, em confronto àqueles que a fiscalização não localizou.

Nesse caso, para os meses informados, serão considerados os valores que pudemos confirmar, e que se refiram efetivamente a devolução de vendas.

(...)

AJUSTES DE REDUÇÃO DO CRÉDITO

Conforme Despacho Decisório, o contribuinte foi intimado a apresentar a memória de cálculo das devoluções de compra que serviram de base de cálculo para os ajustes de redução do crédito. Foi elaborado o Anexo XI, que 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.

Sobre esse ponto, afirma a interessada 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”).

(...)

Em função disso, devem ser mantidas as alterações efetuadas pela fiscalização.”

Para fundamentar suas argumentações recursais, a Recorrente juntou uma série de documentos, visando contrapor as razões de decidir do referido acórdão 107-008.920, conforme exceção prevista no artigo 16, §º, ‘c’, do Decreto n.º 70.235/1972, que abaixo se destaca:

“Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

(...)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)”

Verifica-se, assim, que foram acostados aos autos, junto com o Recurso Voluntário, (i) documentos de composição de receitas, com a origem das mercadorias e fundamentação legal para a sua não tributação, confrontando o que restou decidido no capítulo “*Receitas de mercadorias sujeitas à alíquota zero que não comprovaram a exigência do Processo Produtivo Básico (PPB)*”; (ii) chaves de acesso das notas fiscais e os respectivos DANFs e cópias físicas, confrontando o que restou decidido no capítulo “*DOS BENS ADQUIRIDOS PARA REVENDA – Natureza 1*”; (iii) contratos de alugueis demonstrando que as operações foram realizadas com pessoas jurídicas, confrontando o que restou decidido no capítulo “*DOS ALUGUÉIS DOS PRÉDIOS – Natureza 5*”; (iv) chaves suplementares de notas fiscais, confrontando o que restou decidido no capítulo “*DAS DEVOLUÇÕES DE VENDA Natureza 12*”; e, por fim, (v) planilhas de devolução de compras de itens não tributáveis e tributáveis, com número da nota fiscal, data de emissão, data do lançamento, item, descrição do item, valores de ICMS, PIS e COFINS, confrontando o que restou decidido no capítulo “*AJUSTES DE REDUÇÃO DO CRÉDITO*”.

Desta forma, pautada nos Princípios da Verdade Material e do Formalismo Moderado e, levando em consideração o disposto no artigo 16, § 4º, ‘c’, do Decreto n.º 70.235/1972, que permite a apresentação de prova documental após a Impugnação, já que contrapõe fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos, entendo que, para o julgamento em questão, a documentação suplementar deve ser analisada.

Contudo, é necessário ponderar que tais documentos, apresentados somente em Recurso Voluntário, ainda não foram submetidos à análise pela Fiscalização.

Assim, em respeito ao Princípio do Contraditório, voto em converter o julgamento em diligência, por entender imprescindível que os autos sejam encaminhados para a manifestação da Unidade de Origem, para fins de que:

- i. Analise a veracidade dos documentos acostados ao Recurso Voluntário;
- ii. Elabore parecer conclusivo indicando, de forma detalhada, quais glosas devem ser mantidas e quais glosas devem ser revertidas, com suas justificativas, tendo por base os novos elementos probatórios;
- iii. Caso entenda necessário, intimar a Recorrente para fornecer documentos e esclarecimentos para sua análise; e, ao final,
- iv. Intimar a Recorrente do resultado da diligência, sendo-lhe concedido o prazo de 30 (trinta) dias para sua manifestação e considerações, nos termos do artigo 35, parágrafo único, do Decreto n.º 7.574/2011, após o qual o processo deverá retornar a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais para prosseguimento do julgamento.

É a resolução.

Assinado Digitalmente

Laura Baptista Borges