MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	**17227.720022/2022-51**
RESOLUÇÃO	3102-000.389 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	18 de setembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	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.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Fabio Kirzner Ejchel, Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues, Joana Maria de Oliveira Guimaraes, Luiz Carlos de Barros Pereira, Keli Campos de Lima (substituto[a] integral), Pedro Sousa Bispo (Presidente).

RELATÓRIO

Por bem narrar os fatos ocorridos, adoto o relatório contido na decisão proferida pela Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 07:

> *1. Trata o presente processo de autos de infração lavrados em 25/01/2022 contra a Contribuinte acima identificada, tendo por fundamento a insuficiência de recolhimento dos tributos PIS (valor original de R$ 7.782.539,83); Cofins (valor original de R$ 36.987.906,84), a serem acrescidos de juros de mora e multa proporcional, relativos aos anos-calendário de 2017 e 2018, apurada no curso de ação fiscal desenvolvida em cumprimento ao Termo de Distribuição do Procedimento Fiscal - TDPF-F nº 07.2.01.00-2022-00002-0.*
>
> ***DO TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL***

DOCUMENTO VALIDADO

2. Consoante relato no Termo de Constatação Fiscal de fls. 26.653/26.686 o Auditor-Fiscal procedeu a fiscalização na Contribuinte para verificar o cumprimento das obrigações relativas ao PIS e COFINS, dos anos-calendário de 2017 e 2018, e que após a apresentação de documentos e esclarecimentos constatou as infrações relacionadas a seguir, que resultaram na lavratura dos autos de infração acima relacionados.

3. O Auditor-Fiscal relata que o escopo da fiscalização ficou circunscrita aos créditos incidentes sobre:

a) Aquisição de bens para revenda;

b) Devolução de mercadorias vendidas,

c) Máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado e

d) Depreciação e amortização de imóveis e suas benfeitorias utilizados nas atividades da empresa.

4. O resultado da ação fiscal encontra-se detalhado no Termo de Verificação Fiscal, no qual o Auditor-Fiscal constatou que a LASA apresentou EFD Contribuições com omissões e erros, deixou de incluir na base de cálculo das contribuições algumas receitas que deveriam ter sido tributadas e apropriou-se de créditos não autorizados pela legislação tributária em vigor.

5. Com relação à apropriação de créditos não autorizados pela legislação o Auditor-Fiscal relaciona os seguintes itens:

V - Bens Adquiridos para Revenda - Crédito Extemporâneo VI – Aquisição para Revenda de Mercadorias Sujeitas à Alíquota Zero (CST 06)

VII – Aquisição para Revenda de Mercadorias Sujeitas à Tributação Monofásica (CST 04)

VIII – Glosa na Aquisição de Mercadoria de Pessoas Jurídicas Estabelecidas Fora da Zona Franca de Manaus (ZFM) Para Comercialização pelos Estabelecimentos da LASA Localizados Dentro da ZFM.

IX – Devolução de Vendas de Mercadorias Cujas Vendas Foram Tributadas Com o CST 04 e/ou CST 06

X – Devolução de Vendas de Mercadoria Tributável à Alíquota Zero – Programa de Inclusão Digital

XI – Máquinas, Equipamentos e Outros Bens Incorporados ao Ativo Imobilizado (Crédito com Base no Valor de Aquisição)

XII – Amortização e Depreciação de Edificações e Benfeitorias em Imóveis Próprios ou de Terceiros

XIII – Diferença a Maior Encontrada na Base de Cálculo dos Créditos do Pis e da Cofins e Não Apresentação de Informações Sobre Documentação Fiscal Comprobatória

DOCUMENTO VALIDADO

XIV – Créditos Tendo Como Base Notas Fiscais Canceladas e Inexistentes na Base de Dados do Sped

XV – Saldo de Créditos de Períodos Anteriores ao Fiscalizado

XVI – Receita com Revenda de Mercadoria Tributada Indevidamente com Aliquota 0 (Zero) – CST 06 e CST 04

XVII – Exclusão o ICMS da Base de Cálculo do Débito do Pis e da Cofins

XVIII - Infração: Créditos Descontados Indevidamente na Apuração da Contribuição

6. Informa também que foi lavrada a multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento), nos termos do art. 44, inciso I da Lei n° 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Os juros de mora foram aplicados no percentual equivalente à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC, acumulada mensalmente, de acordo com o art. 61, §3° da Lei n° 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

DA IMPUGNAÇÃO

7. A interessada foi cientificada da decisão em 26/01/2022, e apresentou em 25/02/2022 a impugnação de fls. 26.717/26.744, de onde se pode extrair os seguintes pontos:

(...)

A Impugnante é pessoa jurídica de direito privado que tem como atividade o comércio em geral, bem como a realização de serviços direta ou indiretamente relacionados com suas atividades, ...

(...)

D. Fiscalização deliberou concluir seus trabalhos com a lavratura de autos de infração, veiculando as seguintes acusações:

a) "descontou créditos do PIS e da Cofins não autorizados pela legislação tributária em vigor", no que se refere a:

i. aquisições de mercadorias em períodos de apuração anteriores aos do lançamento (escrituração extemporânea) (item "V");

ii. aquisição de mercadorias sujeitas à alíquota zero (CST 06), tributação monofásica (CST 04) e revendidas na ZFM (itens "VI", "VII" e "VIII");

iii. devoluções de vendas sujeitas a alíquota zero (CST 06), tributação monofásica (CST 04) e de mercadorias do Programa de Inclusão Digital (itens "IX" e "X");

iv. bens, máquinas e equipamentos incorporados ao ativo imobilizado (item "XI");

v. encargos de depreciação relativos à conta contábil "13201066 – Acervo Novo" (item "XII");

DOCUMENTO VALIDADO

vi. créditos em valores supostamente superiores aos identificados nas notas fiscais de aquisição (item "XIII");

vii. créditos lastreados em notas fiscais supostamente canceladas ou inexistentes na base de dados do SPED (item "XIV"); e

viii. transporte, como saldo inicial em 01/2017, de créditos glosados em outros procedimentos fiscais (processos nos 16682.721185/2018-35, 16682.900238/2020-05, 16682.900239/2020-41, 16682.901296/2020-48 e 16682.901297/2020-92 – Anexos 08 e 11 do TVF) (item "XV").

b) deixou de oferecer à tributação receita de vendas de mercadorias indevidamente classificadas com os CST's 04 (operação tributável monofásica – revenda à alíquota zero) e 06 (operação tributável à alíquota zero) (item "XVI").Preliminarmente argui o exíguo prazo dado para resposta às informações requeridas nos termos de intimação fiscal.

(...)

III.A – DOS CRÉDITOS GLOSADOS PELA FISCALIZAÇÃO

III.A.1 – DO DIREITO AO APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS ORIUNDOS DA AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS EM PERÍODOS ANTERIORES (CRÉDITO EXTEMPORÂNEO) (ITEM "V")

O Sr. Auditor Fiscal relatou glosar todos os créditos relativos a documentos fiscais emitidos em período anterior ao fiscalizado ...

Todavia, além da legislação aplicável ser clara quanto à possibilidade de aproveitamento extemporâneo de crédito, a questão já está pacificada na jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF.

(...)

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, ...

(...)

III.A.2 – DAS AQUISIÇÕES E ENTRADAS EM DEVOLUÇÃO DE MERCADORIAS SUJEITAS À ALÍQUOTA ZERO (CST 06), INCLUSIVE NO PROGRAMA DE INCLUSÃO DIGITAL, À TRIBUTAÇÃO MONOFÁSICA (CST 04) E REVENDIDAS NA ZFM (ITENS "VI", "VII", "VIII", "IX" e "X")

Foram igualmente glosados, nos itens supralistados, créditos relativos a entradas de mercadorias cujas saídas não estão sujeitas, lato sensu, à contribuição.

(...)

8 Rememora-se, neste sentido, que com a publicação da Medida Provisória nº 206/04, posteriormente convertida na Lei nº 11.033/04, a vedação legal do

DOCUMENTO VALIDADO

Original

artigo 3º, § 2º, inciso II, das Leis nos 10.637/2002 e 10.833/2003, e similarmente do 2º, § 2º, da Lei nº 10.996/2004, foi extirpada do ordenamento jurídico pátrio, passando a ser expressamente admitido o aproveitamento de créditos da contribuição ao PIS e da COFINS mesmo em operações sem incidência da contribuição, ...

(...)

Sendo assim, resta clara a aplicabilidade do artigo 17, da Lei nº 11.033/04, à aquisição para revenda, ou entrada em devolução, de bens sujeitos à não incidência de PIS/COFINS, a fim de que os comerciantes atacadistas e varejistas, como a Impugnante, possam apurar créditos da contribuição ao PIS e da COFINS.

(...)

III.A.3 – DOS CRÉDITOS DE BENS, MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS INCORPORADOS AO ATIVO IMOBILIZADO (ITEM "XI")

Conforme se colhe do Termo de Verificação Fiscal, a D. Fiscalização glosou todos os créditos apurados como encargos de depreciação de bens, máquinas e equipamentos, sob a justificativa de que a Impugnante não se dedicaria à produção de bens ou prestação de serviços, vulnerando o artigo 3º, inciso VI, das Leis nos 10.637/02 e 10.833/03.

De plano, todavia, constata-se que essa premissa é inverídica, pois a Impugnante também desenvolve atividades de prestação de serviços, como se colhe exemplificativamente dos balancetes abaixo:

BALANCETE MENSAL DE VERIFICAÇÃO

Entidade: LOJAS AMERICANAS S.A. # 054
Período da Escrituração: 01/12/2017 a 31/12/2017 CNPJ: 33.014.556/0001-96
Data de Emissão: 25/02/2022 14:44:47 Competência: 12/2017

Código Conta	Conta	Cód. Centro Custo	Centro de Custo	Saldo Anterior	D/C	Débito	Crédito	Movimento do Período	D/C	Saldo Final	D/C
31010002	VENDA MERCADORIAS - ENCARGOS FINANCE			R$ 9.386.921,98	C	R$ 10.075.835,04	R$ 686.913,06	R$ 9.386.921,98	D	R$ 0,00	C
31010003	VENDA MERCADORIAS - ACOM			R$ 329.873.965,77	C	R$ 463.825.146,80	R$ 133.951.181,03	R$ 329.873.965,77	D	R$ 0,00	C
31010004	VENDA MERCADORIAS GETNET			R$ 343.271.426,30	C	R$ 356.802.693,40	R$ 12.531.267,10	R$ 343.271.426,30	D	R$ 0,00	C
31010005	VENDA MERCADORIAS MARKETPLACE			R$ 876.125,16	C	R$ 1.461.125,27	R$ 585.000,11	R$ 876.125,16	D	R$ 0,00	C
31020001	AJUSTE A VALOR PRESENTE - CARTAO			R$ 132.639.336,13	D	R$ 11.535.511,41	R$ 144.174.847,54	R$ 132.639.336,13	C	R$ 0,00	D
32010001	RECEITAS DE SERVICOS			R$ 35.391.125,09	C	R$ 41.209.456,67	R$ 5.818.331,58	R$ 35.391.125,09	D	R$ 0,00	C
32010002	RECEITAS DE LOCACOES MERCADORIA			R$ 878.381,48	C	R$ 894.768,98	R$ 16.387,50	R$ 878.381,48	D	R$ 0,00	C
32010017	RECEITA SOBRE SERVICOS DE MARKETING			R$ 118.732.265,19	C	R$ 169.169.444,76	R$ 50.437.179,57	R$ 118.732.265,19	D	R$ 0,00	C
32010019	RECEITA DE COMISSAO BLACKHAWK			R$ 9.903.413,97	C	R$ 11.684.126,26	R$ 1.780.712,29	R$ 9.903.413,97	D	R$ 0,00	C
32010020	RECEITA DE COMISSAO CARTAO LOJAS AMERICANAS			R$ 23.576.608,19	C	R$ 26.575.081,92	R$ 2.998.463,73	R$ 23.576.608,19	D	R$ 0,00	C
32010021	RECEITA DE FRETE MARKETPLACE			R$ 53.434,25	C	R$ 87.741,73	R$ 34.307,48	R$ 53.434,25	D	R$ 0,00	C

(...)

Sem embargo, tampouco a exegese do artigo 3º, inciso VI, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, apresentada pela autoridade fiscal afigura-se adequada, considerando que os dispêndios supracitados, com móveis, maquinário e equipamentos, listados no Anexo 03 do TVF, constituem-se como essenciais e relevantes também para o desempenho da atividade econômica principal da Impugnante, que é o comércio varejista de mercadorias em geral, com predominância de produtos alimentícios (CNAE 47.11-3-02).

DOCUMENTO VALIDADO

De acordo com este dispositivo, as "máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços", assim como os "bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços" (destacado e grifado), ensejam direito ao crédito presumido da contribuição ao PIS e da COFINS.

(...)

Repise-se que os móveis e utensílios, máquinas e equipamentos são imprescindíveis por estarem 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 Impugnante –, 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.

Enfim, de todo o exposto se deduz que os dispêndios com móveis e utensílios, máquinas e equipamentos, além de contribuírem para os serviços prestados pela Impugnante, admitem o aproveitamento de créditos inclusive para a atividade varejista, na forma do artigo 3º, inciso VI, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03.

III.C.4 – DOS CRÉDITOS ATINENTES AOS ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO RELATIVOS À CONTA CONTÁBIL "13201066 – ACERVO NOVO" (DVD'S DESTINADOS À LOCAÇÃO) (ITEM "XII")

Estes créditos estavam lançados sob a rubrica "13201066 Acervo Novo" e foram glosados sumariamente, com a alegação de que tais valores extrapolariam o conceito de "encargos de depreciação/amortização de edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros".

Ocorre, entretanto, que a D. Fiscalização não logrou compreender que a referida conta se vincula, em verdade, à atividade de locação de DVDs exercida secundariamente pela Impugnante, 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.

E, do próprio Anexo 04 do TVF, verifica-se que tais créditos foram computados sobre a aquisição de DVD's.

(...)

DOCUMENTO VALIDADO

III.C.5 – DOS CRÉDITOS ORIUNDOS DE NOTAS FISCAIS NÃO LOCALIZADAS E COM SUPOSTAS DIFERENÇAS A MAIOR NA BASE DE CÁLCULO (ITENS "XIII" E "XIV")

Em relação aos créditos advindos dos bens adquiridos para revenda, o Sr. Auditor Fiscal houve por bem glosar aqueles (i) referentes a notas fiscais de entrada "inexistentes na base de dados do Sped"; e (ii) supostamente apurados sobre valores maiores que o preço, ou com diferenças entre "as informações apresentadas na EFD Contribuições (registros C191 e C195) com as detalhadas nos arquivos apresentados pela empresa em atendimento o item "5" do Termo de Intimação Fiscal nº 01".

Em relação ao item "(i)" informa a Impugnante que está levantando a documentação adicional relacionada à comprovação dos documentos fiscais que amparam os créditos lançados e reserva seu direito à posterior juntada do material, na forma explicitada no tópico preliminar acerca da produção probatória desta Manifestação (tópico "II").

No tocante ao item "(ii)" acima, a Impugnante verificou que as diferenças apontadas nos Anexos 01 e 05 do TVF, face às planilhas apresentadas pela Impugnante à fls. 212, decorrem de aparente falha na coleta integral dos dados de cada documento fiscal. Isto é, as "diferenças a maior" referem-se aos demais encargos ali presentes, tais como o IPI e ICMS-ST, cujo ônus é repassado ao adquirente, in casu, a Impugnante.

(...)

III.C.6 – DO SALDO DE CRÉDITOS DE PERÍODOS ANTERIORES (ITEM "XV")

Para calcular o imposto lançado, a autoridade fiscal também zerou o saldo inicial de créditos informado em 01/2017, sob a justificativa de ser inexistente, porquanto glosado em outros procedimentos fiscais (processos nos 16682.721185/2018-35, 16682.900238/2020-05, 16682.900239/2020-41, 16682.901296/2020-48 e 16682.901297/2020-92 – Anexos 08 e 11 do TVF).

De plano, entretanto, registre-se que tais feitos ainda estão pendentes de julgamento definitivo perante a instância administrativa, não produzindo os efeitos de que cuida o art. 142, c.c. art. 149, do CTN. Assim, não se sustenta, sob qualquer aspecto, a autoridade fiscal reputar "não confirmado" o saldo inicial em 01/2017, promovendo verdadeira glosa "em cascata" de créditos.

(...)

III.B – DAS SUPOSTAS OMISSÕES DE RECEITA (ITEM "XVI")

O relatório fiscal noticia ainda que a Impugnante teria classificado "indevidamente a receita com as vendas [das mercadorias relacionadas no Anexo 07] com o Código da Situação Tributária - CST 06 (operação tributável à alíquota zero) e com o CST 04 (operação tributável monofásica – revenda à alíquota zero).

DOCUMENTO VALIDADO

Original

> *Entretanto, não existe previsão legal para redução à zero das contribuições do PIS e da Cofins incidentes sobre a receita de vendas dessas mercadorias".*
>
> *(...)*
>
> *Confira-se que a autoridade fiscal declinou de precisar adequadamente o fundamento legal para sujeição das mercadorias descritas em seu levantamento ao regime de tributação eleito, e não justificou os âmbitos de aplicação correta dos CST's 04 e 06.*
>
> *8. Quanto aos créditos de períodos anteriores, alega também que a autoridade fiscal zerou os créditos informados em 01/2017, porque estes foram glosados em outros procedimentos fiscais (processos nos 16682.900238/2020-05, 16682.900239/2020-41, 16682.901296/2020-48 e 16682.901297/2020-92 – Anexos 08 e 11 do TVF).*
>
> *9. Relata também que aqueles processos ainda se encontram pendentes de julgamento na instância administrativa; e que a exigência dos valores correspondentes ao período inicial e o posterior configuraria cobrança em duplicidade do mesmo crédito tributário, caracterizando verdadeiro bis in idem.*
>
> *10. Subsidiariamente requer seja determinada a exigibilidade do crédito tributário; as intimações sejam encaminhadas ao escritório do patrono; e ainda, em face do caráter desproporcional e confiscatório das multas, estas sejam canceladas ou reduzidas.*
>
> *11. É o Relatório.*

A Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 07, por meio do Acórdão nº 107-017.425, de 22 de setembro de 2022, decidiu, por unanimidade de votos, julgar improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário exigido, conforme entendimento resumido na seguinte ementa:

> **Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins**
>
> Período de apuração: 01/01/2017 a 31/12/2018
>
> NÃO-CUMULATIVIDADE. HIPÓTESES DE CREDITAMENTO.
>
> As hipóteses de creditamento no âmbito do regime não-cumulativo são somente as previstas na legislação de regência, dado que esta é exaustiva ao enumerar os custos e encargos passíveis de creditamento.
>
> A regra geral é a modalidade de creditamento pela aquisição de insumos aplicável às atividades de produção de bens e de prestação de serviços no âmbito da não-cumulatividade das contribuições, sem prejuízo das demais modalidades estabelecidas pela legislação, que naturalmente afastam a aplicação da regra geral nas hipóteses por elas alcançadas.
>
> REsp nº 1.221.170-PR. DECISÃO PROFERIDA PELO STJ. CRÉDITOS NÃO VINCULADOS A INSUMOS. EFEITOS. INAPLICABILIDADE.

DOCUMENTO VALIDADO

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.

A necessidade ou a imprescindibilidade não são por si sós critérios para se considerar que uma determinada despesa possa ter seu valor tomado como base de cálculo dos créditos da não-cumulatividade descontáveis do PIS e da Cofins devidos. É preciso que a hipótese de creditamento esteja expressamente prevista no rol estabelecido pelas respectivas leis e que o gasto ou despesa a ser tomado como base de cálculo dos créditos atenda ainda a cada um dos requisitos nelas determinados.

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMOS NA ATIVIDADE COMERCIAL. IMPOSSIBILIDADE.

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 n^{os} 10.637/02. e 10.833/03, pois a hipótese prevista em tais dispositivos destina-se às atividades industriais ou de prestação de serviços.

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.

AQUISIÇÃO DE BENS PARA REVENDA. INCIDÊNCIA MONOFÁSICA.

Por expressa vedação legal, não é possível a apuração de créditos no regime não-cumulativo das contribuições sociais (PIS/Cofins) na aquisição de bens sujeitos ao regime monofásico, destinados à revenda.

DOCUMENTO VALIDADO

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.

DOUTRINA. EFEITOS.

Mesmo a mais respeitável doutrina, ainda que dos mais consagrados tributaristas, não pode ser oposta ao texto explícito do direito positivo, mormente em se tratando do direito tributário brasileiro, por sua estrita subordinação à legalidade.

PENALIDADE. EFEITO CONFISCATÓRIO. INOCORRÊNCIA.

Inexiste desobediência ao princípio do não confisco quando a penalidade aplicada tem respaldo em lei. Ademais, a norma constitucional que proíbe o confisco, diz respeito a tributos e não a sanções, as quais têm o objetivo de dar eficácia à atividade fiscal. Com efeito, a relação jurídica tributária é distinta da relação jurídica sancionatória, cada qual regendo-se por princípios próprios. Dessa forma, sendo a multa a consequência de um ato ilícito, é natural que ela possua certa onerosidade que desestimule a prática deste ato.

PROVA. JUNTADA POSTERIOR. PRECLUSÃO.

Em regra, a prova documental deve ser apresentada na impugnação/manifestação de inconformidade, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior, refira-se a fato ou a direito superveniente, ou destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos.

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. EFEITOS.

Deve-se considerar não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo sujeito passivo, consolidando-se administrativamente o crédito tributário correspondente ao valor apurado como principal, uma vez que não há controvérsia quanto a sua exigência.

INTIMAÇÃO DO PATRONO DA EMPRESA. IMPOSSIBILIDADE.

É descabida a pretensão de intimações, publicações ou notificações dirigidas ao Patrono da Impugnante, em endereço diverso de seu domicílio fiscal tendo em vista o disposto no § 4º do art. 23 do Decreto n.º 70.235/72.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/2017 a 31/12/2018

LANÇAMENTO SOBRE A MESMA MATÉRIA FÁTICA.

Aplica-se à Contribuição para o PIS o decidido sobre a Cofins, por se tratar de mesma matéria fática

Impugnação Improcedente

DOCUMENTO VALIDADO

Crédito Tributário Mantido

A recorrente Americanas S.A. interpôs Recurso Voluntário, reiterando os argumentos expostos na impugnação e pleiteando, em breve síntese, o seguinte:

Preliminarmente

a) a utilização do saldo acumulado de períodos anteriores pela Recorrente encontra-se em consonância com a legislação aplicável, não havendo razão material para qualquer glosa por parte da Autoridade Fiscal no quesito ora analisado, seja por não haver decisão administrativa final condenatória nos processos informados, seja pela "glosa em cascata" implicar em dupla cobrança do mesmo crédito tributário e/ou inclusive porque sequer houve nos processos nos 16682.900238/2020-05, 16682.900239/2020-41, 16682.901296/2020-48 e 16682.901297/2020-92 constituição de novos débitos ou glosa dos créditos transportados aos períodos subsequentes, mas mera prolação de despachos decisórios acerca de **pedidos de ressarcimento** da Contribuição ao PIS e da COFINS acumuladas nos 3º e 4º trimestres de 2015, que não produzem os efeitos do artigo 9º, § 4º, do Decreto nº 70.235/1972;

b) subsidiariamente, caso desacolhidas as alegações acima e admitida a prejudicialidade da discussão travada nos autos acima mencionados em relação à presente lide, é medida imperiosa a reunião destas demandas para julgamento conjunto ou, na impossibilidade, a determinação de sobrestamento até julgamento final do processo em estágio mais avançado;

Especificamente no que se refere aos créditos glosados:

c) à vista dos artigos 3º, §4º, da Lei nº 10.833/2003, e 3º, §4º, da Lei nº 10.637/2002, resta claro que a Recorrente faz jus ao aproveitamento extemporâneo dos créditos relacionados a notas fiscais emitidas em períodos anteriores ao fiscalizado;

d) resta clara a aplicabilidade do artigo 17, da Lei nº 11.033/04, à aquisição para revenda, ou entrada em devolução, de bens sujeitos à não incidência de PIS/COFINS, a fim de que os comerciantes atacadistas e varejistas, como a Impugnante, possam apurar créditos da contribuição ao PIS e da COFINS;

e) os dispêndios com móveis e utensílios, máquinas e equipamentos, além de contribuírem para os serviços prestados pela Recorrente, admitem o aproveitamento de créditos inclusive para a atividade varejista, na forma do artigo 3º, inciso VI, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03;

f) não andou bem a D. Fiscalização ao glosar os créditos decorrentes da depreciação do acervo de DVD's destinados à locação ("13201066 – acervo novo"), os quais encontram fundamento expresso no artigo 3º, no inciso VI, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03;

DOCUMENTO VALIDADO

g) a Recorrente faz jus ao aproveitamento da integralidade dos créditos advindos dos bens adquiridos para revenda, calculados inclusive sobre o ICMS-ST e o IPI, por se tratar de operações efetivamente realizadas e sujeitadas à tributação;

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

h) ante a insubsistência dos elementos basilares para exigência das contribuições defendidas pela Fiscalização, é patente a irregularidade formal e material do lançamento, eis que posto de maneira abstrata, ausentes as justificativas para a capitulação eleita, pelo que não merece prosperar;

i) demais disso, ainda que a autoridade fiscal tenha ressalvado no item "XVII" de seu relatório a necessidade de exclusão do ICMS das bases de cálculo a Contribuição ao PIS e da COFINS, vislumbra-se no Anexo 07 do TVF que isto inocorreu em muitos casos, eis que foi desprezado do ICMS-ST recolhido antecipadamente pela Impugnante, a revelar excesso de exação;

j) finalmente, o item XVIII, do TVF não ensejou o lançamento de crédito tributário apto a ensejar a impugnação do contribuinte, motivo pelo qual, naturalmente, não foi objeto de impugnação específica na peça defensiva apresentada; e

Especificamente no que se refere às multas:

k) cumpre a estes I. Conselheiros reduzir as penalidades aplicadas, caso não venham a cancelar por inteiro o Auto de Infração combatido, através de um limite/patamar máximo razoável, que não represente confisco do patrimônio e não seja desproporcional à infração supostamente praticada, sob pena de enriquecimento ilícito do Fisco e de violação aos princípios da razoabilidade, da proporcionalidade e da vedação ao confisco.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues**, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e cumpre com os requisitos formais de admissibilidade, devendo, por conseguinte, ser conhecido.

DOCUMENTO VALIDADO

1 DA GLOSA DE CRÉDITOS ORIUNDOS DE NOTAS FISCAIS NÃO LOCALIZADAS E COM DIFERENÇA A MAIOR ENCONTRADA NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS (ITENS "XIII" E "XIV" DO TVF)

Conforme se extrai do Termo de Verificação Fiscal, a contribuinte foi intimada para apresentar arquivo, detalhando, por nota fiscal, os créditos apropriados e informados na EFD Contribuições de forma consolidada.

Com base neste arquivo, a fiscalização identificou as chaves das notas fiscais eletrônicas (NFe) e o valor da base de cálculo que a empresa descontou os créditos do PIS e da Cofins, realizando o batimento com as notas fiscais eletrônicas baixadas da plataforma do Sped juntamente com o "valor do Item" menos o "valor do desconto" acrescido do "valor do IPI" não recuperável mais o "valor do frete" e o "valor do seguro" ambos obtidos das NFe. Neste batimento, verificou-se que a empresa descontou créditos do PIS e da Cofins sobre uma base de cálculo a maior. Diante deste fato, os créditos descontados sobre essa diferença (base de cálculo a maior) foram glosados.

Também foi realizado o batimento entre as informações apresentadas na EFD Contribuições (registros C191 e C195) com as detalhadas nos arquivos apresentados pela empresa em atendimento o item "5" do Termo de Intimação Fiscal nº 01. Os créditos descontados sobre a diferença da base de cálculo encontrada a maior na EFD Contribuições foram glosados pelo fato de a empresa não ter apresentado as informações contendo a documentação fiscal comprobatória.

Por fim, verificou-se, ainda, que a LASA se aproveitou de créditos do PIS e da Cofins apurados com base em aquisições lastreadas em notas fiscais eletrônicas canceladas e inexistentes na base de dados do Sped. Os créditos pleiteados indevidamente com base nesses motivos foram glosados.

Em sua impugnação, no que se refere às supostas notas fiscais inexistentes na base do Sped, a recorrente informou que estava levantando a documentação adicional relacionada à comprovação dos documentos fiscais que amparam os créditos lançados, reservando seu direito à posterior juntada do material.

Quanto às supostas diferenças de base de cálculo a maior, alegou que as diferenças apontadas nos Anexos 01 e 05 do TVF, face às planilhas apresentadas pela Impugnante à fls. 212, decorrem de aparente falha na coleta integral dos dados de cada documento fiscal. Isto é, as "diferenças a maior" referem-se aos demais encargos ali presentes, tais como o IPI e ICMS-ST, cujo ônus é repassado ao adquirente, *in casu*, a Impugnante. Assim, defendeu que faz jus ao aproveitamento da integralidade dos créditos advindos dos bens adquiridos para revenda, calculados inclusive sobre o ICMS-ST e o IPI, por se tratar de operações efetivamente realizadas e sujeitas à tributação.

Em data anterior ao julgamento da impugnação, a recorrente ainda apresentou petição visando complementar o conteúdo probatório atinente ao item XIV do Termo de

DOCUMENTO VALIDADO

Verificação Fiscal - "Créditos tendo como base notas fiscais canceladas e inexistentes na base de dados do SPED" -, requerendo a juntada da planilha de fls. 27.836 a 27.857, contendo a chave das notas fiscais em referência, o que comprovaria a existência das operações que deram origem aos créditos glosados pela Autoridade Fiscal.

Ao apreciar a impugnação, no que se refere ao item XIV do TVF, o v. acórdão recorrido desconsiderou a petição apresentada posteriormente pela recorrente, considerando não impugnada a matéria, por supostamente inexistir questionamento sobre os levantamentos que fundamentam a glosa. Por sua vez, quanto ao XII do TVF, considerou ineficiente a instrução probatória realizada pela impugnante, que se limitou a afirmar que "as "diferenças a maior" referem-se aos demais encargos ali presentes, tais como o IPI e ICMS-ST", sem nada mais falar sobre a correção do pretenso erro, tampouco trazer aos autos prova do que, no seu entender, seria o valor correto, razão pela qual manteve a glosa.

Em seu Recurso Voluntário, a recorrente refuta a conclusão do v. acórdão recorrido de que a matéria não havia sido contestada, sustentando que a autuação foi suficientemente impugnada através da planilha acostada às fls. 27.836 a 27.857 dos autos – o que foi desconsiderado pelo r. *decisum* -, contendo as chaves das notas fiscais em referência, comprovando-se, inequivocadamente, a existência das operações que deram origem aos créditos indevidamente glosados pela Autoridade Fiscal.

Destaca que a vultuosidade da instrução do presente processo, que conta com quase 30.000 (trinta mil) laudas e planilhas demonstrativas, prejudicaram a localização das notas fiscais no exíguo prazo de 30 dias, o que, todavia, não impede a juntada posterior da documentação comprobatória, como fez a Recorrente.

Relativamente ao item XIII do TVF, reitera que as diferenças apontadas decorrem de aparente falha na coleta integral dos dados de cada documento fiscal. Isto é, as "diferenças a maior" referem-se aos demais encargos ali presentes, tais como o IPI e ICMS-ST, cujo ônus é repassado ao adquirente, *in casu*, a Recorrente.

Posteriormente, junta nova petição para complementar o conteúdo probatório atinente ao tópico II.A do Recurso Voluntário apresentado (fls. 27.900/27.960), subitem "Da glosa de créditos oriundos de Notas Fiscais não localizadas e com diferença a maior encontrada na base de cálculo do PIS e da COFINS (itens "XIII" e "XIV" do TVF)", mediante juntada de memória de cálculo e documentos fiscais aptos a comprovar que a diferenças das bases de cálculo dos créditos das contribuições, apontada no Anexo 01 do TVF, corresponde aos valores a título de ICMS-ST antecipados pelo substituto tributário, que caracterizam custos de aquisição suportados pelo substituído tributário, ora Recorrente.

Neste cenário, considerando que a recorrente (i) desde à impugnação, protestou pela posterior complementação de suas alegações e provas, em razão da vultuosidade da instrução probatória da autuação e da exiguidade do prazo de contestação; (ii) não se desincumbiu do ônus de comprovar sua alegações quanto à higidez do crédito apropriado,

DOCUMENTO VALIDADO

trazendo aos autos, quando devidamente apurados, elementos e provas que corroboram suas alegações; (iii) que a controvérsia se refere eminentemente à matéria de prova; e (iv) diante da necessidade de conceder à autoridade fiscal a oportunidade de se manifestar sobre os elementos apresentados e não apreciados, julgo ser prudente, nos termos do art. 29 do Decreto nº 70.235/1972, baixar o presente processo em diligência para que a unidade de origem analise integralmente a documentação colacionada aos autos pela recorrente, com vistas a comprovar a higidez dos créditos apropriados sobre supostas notas fiscais inexistentes na base do Sped (item XIV do TVF) e considerando as bases de cálculo apuradas, com a adição do ICMS-ST (item XIII do TVF).

2 DAS SUPOSTAS OMISSÕES DE RECEITA (ITENS "XVI" E "XVII" DO TCF)

Neste tópico, a autoridade fiscal relata que, no curso da fiscalização, constatou que a contribuinte realizou vendas de mercadorias que deveriam ter sido tributadas, mas não foram.

Segundo a fiscalização, a empresa enquadrou indevidamente a receita com as vendas dessas mercadorias com o Código da Situação Tributária - CST 06 (operação tributável à alíquota zero) e com o CST 04 (operação tributável monofásica – revenda à alíquota zero). Entretanto, não existiria previsão legal para redução à zero das contribuições ao PIS e da COFINS em tais situações. Em virtude disso, foi adicionado o valor dessas contribuições ao valor do débito apurado pela empresa para o PIS e a Cofins, considerando as alíquotas da sistemática não-cumulativa.

Em seu Recurso Voluntário, a recorrente sustenta que a imputação fiscal se afigura genérica e carece de elementos aptos a suportá-la, desatendendo simultaneamente aos requisitos de motivação e comprovação a que se refere o artigo 50, da Lei nº 9.784/1999, e os imperativos dos artigos 3º e 142, do CTN. Alega que a autoridade fiscal declinou de precisar adequadamente o fundamento legal para sujeição das mercadorias descritas em seu levantamento ao regime de tributação eleito, e não justificou os âmbitos de aplicação correta dos CST's 04 e 06.

Ademais, defende que ainda que a autoridade fiscal tenha ressalvado no item "XVII" de seu relatório a necessidade de exclusão do ICMS das bases de cálculo a Contribuição ao PIS e da COFINS, vislumbra-se no Anexo 07 do TVF que isto inocorreu em muitos casos, eis que foi desprezado o ICMS-ST recolhido antecipadamente pela Recorrente, a revelar excesso de exação neste ponto.

É o que passo a apreciar.

Conforme se verifica dos autos, além da fundamentação exposta no item XVI no sentido de que houve o enquadramento equivocado da receita decorrente da venda de determinadas mercadorias com o Código da Situação Tributária - CST 06 (operação tributável à alíquota zero) e com o CST 04 (operação tributável monofásica – revenda à alíquota zero), sendo que tais mercadorias estariam submetidas às alíquotas regulares da sistemática não-cumulativa

DOCUMENTO VALIDADO

das contribuições ao PIS e da COFINS, a autoridade fiscal apresentou o Anexo 07 do TVF, em que relacionou as mercadorias que a empresa tributou indevidamente com alíquota zero para o PIS e a Cofins e que foram consideradas pela fiscalização como sujeitas à tributação, indicando: (a) competência de apuração da receita; (b) origem da informação; (c) CNPJ; (d) Cod. Produto/Mercadoria; (e) Descrição Produto/Mercadoria; (f) NCM; (g) CFOP; (h) CST (indevido considerado pela LASA); (i) CST (considerado pela fiscalização); (j) Valor do Item (Venda); (k) Valor do Desconto; (l) Valor do ICMS destacado na NF de Venda; e (m) Base de Cálculo do Débito do PIS e da COFINS apurada pela fiscalização.

Vejam que, ao contrário do alegado pela recorrente, houve a devida indicação item a item dos fundamentos da autoridade fiscal para tributar as operações indicadas, o que permitiria à recorrente contestar qualquer uma das mercadorias tributadas à alíquota regular, caso demonstrasse estar submetida à alíquota zero ou ao regime monofásico, o que não ocorreu.

Por fim, quanto ao argumento de que a fiscalização não excluiu o ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS em diversos casos relacionados no Anexo 07 do TVF, por desconsiderar o ICMS-ST recolhido antecipadamente pela recorrente, trata-se de alegação tecida pela recorrente desde a impugnação, que deve ser observada em razão da Tese firmada pelo Superior Tribunal de Justiça, no Tema Repetitivo nº 1.125, no seguinte sentido:

> O ICMS-ST não compõe a base de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS devidas pelo contribuinte substituído no regime de substituição tributária progressiva.

Diante disto, considerando (i) a existência de decisão transitada em julgado proferida pelo STJ, em sede de recurso repetitivo, que deve ser observada em âmbito administrativo, nos termos do artigo 99 do RICARF, e (ii) que há controvérsia em relação a exclusão ou não do ICMS-ST nas receitas objeto da autuação, especialmente, aquelas relacionadas no Anexo 07 do TVF, julgo ser prudente, nos termos do art. 29 do Decreto nº 70.235/1972, baixar o presente processo em diligência para que a unidade de origem promova a exclusão do ICMS-ST da base de cálculo do PIS e da COFINS exigidos na presente autuação, em observância à Tese Firmada, em sede de Recurso Repetitivo, pelo STJ, apresentando as repercussões no valor autuado.

CONCLUSÃO

Por todo exposto, voto por converter o julgamento em diligência, nos termos do art. 29 do Decreto nº 70.235/1972, para que a unidade de origem:

> 1) analise integralmente a documentação colacionada aos autos pela recorrente, com vistas a comprovar a higidez dos créditos apropriados sobre supostas notas fiscais inexistentes na base do Sped (item XIV do TVF) e considerando as bases de cálculo apuradas, com a adição do ICMS-ST (item XIII do TVF);
>
> 2) promova a exclusão do ICMS-ST da base de cálculo do PIS e da COFINS exigidos na presente autuação, em observância à Tese Firmada, pelo STJ, no Tema Repetitivo nº 1.125;

DOCUMENTO VALIDADO

3) caso entenda necessário, intime a recorrente a apresentar novos elementos que jugar relevantes;

4) elabore relatório conclusivo e circunstanciado sobre os procedimentos adotados, apontando eventuais alterações nas glosas efetuadas e nos valores autuados;

5) encerrada a instrução processual, intime a recorrente para, caso deseje, manifestar-se no prazo de 30 (trinta) dias, antes da devolução do processo para este Colegiado, para prosseguimento do feito.

Assinado Digitalmente

Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues

DOCUMENTO VALIDADO