



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 19311.720307/2015-30
Recurso nº Voluntário
Resolução nº **3402-001.315 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Data 22 de março de 2018
Assunto Solicitação de Diligência
Recorrente BARCELONA COMERCIO VAREJISTA E ATACADISTA S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

RESOLVEM os Membros da Segunda Turma da Quarta Câmara-Terceira Seção do CARF, por maioria de votos, converter o julgamento do recurso em diligência, nos termos do voto do Relator. Vencidos os Conselheiros Maysa de Sá Pittondo Deligne e Carlos Augusto Daniel Neto

Assinado Digitalmente

Jorge Olmiro Lock Freire-Presidente

Assinado Digitalmente

Pedro Sousa Bispo-Relator

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros Jorge Olmiro Lock Freire (presidente da turma), Waldir Navarro Bezerra, Maria Aparecida Martins de Paula, Carlos Augusto Daniel Neto, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Thais de Laurentiis Galkowicz, Diego Diniz Ribeiro e Pedro Sousa Bispo.

Relatório

Por bem relatar os fatos, adoto o Relatório da decisão recorrida com os devidos acréscimos:

Trata o presente processo dos Autos de Infração de PIS/Pasep e Cofins, relativos à modalidade não cumulativa, de períodos de apuração compreendidos entre

dezembro de 2011 a dezembro de 2013, lavrados em 04/12/2015, na Delegacia da Receita Federal em Jundiaí-SP, no montante de **R\$ 56.333.413,25**, conforme a descrição abaixo:

- **Contribuição para o PIS/PASEP**, com o crédito tributário no valor total de **R\$ 10.018.220,89**, sendo R\$ 4.910.229,55 de principal (Contribuição), R\$ 1.425.319,15 de juros de mora, calculado até dezembro de 2015, e R\$ 3.682.672,19 de multa de ofício, aplicada no percentual de 75% sobre o valor do principal;

- **Cofins**, com o crédito tributário no valor total de **R\$ 46.315.192,36**, sendo R\$ 22.698.513,27 de principal (Contribuição), R\$ 6.592.794,11 de juros de mora, calculados até dezembro de 2015, e R\$ 46.315.192,36 de multa de ofício, aplicada no percentual de 75% sobre o valor do principal.

Em conformidade com o disposto nos autos de infração e no Termo de Verificação Fiscal – TVF de fls. 1.221 a 1.407, o procedimento fiscal foi realizado com base no Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal – MPF/TDPF nº 0819000/02255/2014 e com a utilização das informações constante do SPED – Sistema Público de Escrituração Digital, bem como com outros documentos contábeis e fiscais da contribuinte.

A constituição dos créditos tributários, conforme consta do § 8º do mencionado TVF, deu-se em virtude da constatação dos seguintes procedimentos contrários a legislação:

- a) Desconto de créditos sobre aquisição de produtos tributados à alíquota zero das contribuições (queijos e papel higiênico);
- b) Desconto de créditos sobre aquisição de produto monofásico (álcool de uso doméstico);
- c) Desconto de créditos sobre aquisição para consumo próprio de gás liquefeito de petróleo, óleo diesel, gás para refrigeração, equipamentos de proteção individual e de segurança;
- d) Desconto de créditos sobre dispêndios com tarifas de cartão de crédito, depreciação de ativos, ICMS-Substituição Tributária, fretes entre centro de distribuição (CD) e outros estabelecimentos do fiscalizado ou para transporte de imobilizado, armazenagem de produtos importados e despesas aduaneiras;
- e) Desconto de créditos sobre “Serviços Utilizados como Insumos”, informados nas linhas 03 das fichas 06A e 16A do Dacon de março/2011, tais como manutenção de máquinas e equipamentos e serviços de logística executados por mão de obra temporária;
- f) Desconto de créditos sobre “Aluguel de Máquinas e Equipamentos”, informados nas linhas 06 das fichas 06A e 16A dos Dacon;
- g) Constatou-se também que, nos períodos de apuração de abril/2012 a novembro/2012 e abril/2013 a dezembro/2013, o contribuinte declarou nos respectivos Demonstrativos de Apuração das Contribuições - Dacon (fichas 06A e 16A, linhas 01. Bens para Revenda) bases de cálculo dos créditos do PIS e da Cofins sobre mercadorias adquiridas para revenda em valores superiores às compras geradoras de créditos efetivamente ocorridas e escrituradas pelo próprio fiscalizado.

h) A Escrituração Fiscal Digital – EFD – Contribuições, referente aos períodos de apuração de janeiro/2013 a dezembro/2013, foi transmitida via Sped, mas com os campos de valores preenchidos com zero.

Note-se, em relação ao item “h”, que houve o lançamento de multas regulamentares, cujo auto de infração a elas relativos está sendo tratado no processo administrativo nº 19311.720308/2015-84.

A contribuinte foi cientificada dos autos de infração em 23/12/2015, por meio de seu Domicílio Tributário Eletrônico, e apresentou, em 22/01/2016, impugnação, cujo conteúdo é resumido a seguir.

Impugnação

Primeiramente, após um breve relato dos fatos, a interessada pugna pela nulidade do lançamento e pelo não acolhimento das acusações realizadas pela autoridade a quo. Em relação a preliminar afirma que o lançamento é nulo, “tendo em vista a glosa de crédito de PIS e COFINS, sobretudo no que concerne à acusação imputada no item “g” acima mencionado (a qual representa pelo menos 80 % do total de créditos glosados), foi realizada com base em critérios adotados por parte da D. Fiscalização para quantificação dos registros de compras que não puderam ser recompostos pela impugnante – o que, como consequência, tornou impossível a contestação e o pleno exercício de direito de defesa por meio desta peça impugnatória -, haja vista os demonstrativos que poderiam permitir o conhecimento dos critérios adotados para fundamento do lançamento tributário NÃO foram acostados aos autos (por exemplo: quais Notas Fiscais? Valores? Período? Base de Informação: SPED-contábil ou ECF-ICMS?).”

A seguir, a interessada detalha as suas razões de inconformismo com os lançamentos tributários. (Para facilitar o resumo, as argumentações apresentadas pela contribuinte foram dispostas abaixo em tópicos idênticos aos apresentados na impugnação).

II.1 PRELIMINARMENTE: NULIDADE DO LANÇAMENTO FISCAL – CERCEAMENTO DE DEFESA

A contribuinte sustenta a nulidade do lançamento tributário argumentando, em resumo, que os demonstrativos elaborados pela fiscalização não evidenciam os critérios adotados pela fiscalização para a quantificação das exigências tributárias. Alega que a fiscalização descumpriu o art. 142 do Código Tributário Nacional, na medida em que deixou de demonstrar de forma analítica e adequada os créditos tributários lançados. Diz que as únicas glosas para as quais foram realizadas demonstrações detalhadas foram as relativas aos itens “a” e “b” do § 8º do TVF, que tratam dos produtos sujeitos à alíquota zero e monofásicos, mas que mesmo assim ela foi parcial, tendo em vista que foram demonstradas tão-somente as informações concernentes às bases de cálculo de compras e os respectivos créditos glosados. Reclama do item “g” do parágrafo 8º do TVF, o qual representa mais de 80 % do total de créditos glosados, dizendo que não foi elaborado qualquer demonstrativo de evidenciação dos critérios de quantificação das exações tributárias e, em relação a essa glosa, diz “Não custa repetir: não há nada nos autos, absolutamente nada, que indique quais Notas Fiscais de aquisições de bens para revenda foram computadas nos trabalhos fiscais para se apurar as ‘compras para revenda com direito a crédito confirmadas na escrituração do contribuinte’? Ou quais Notas Fiscais não foram consideradas? De quais fornecedores? De

qual(is) períodos(s)? Valores? E de qual(is) fonte(s): SPED-Contábil ou EFD-ICMS?”. Sustenta que as glosas foram efetivadas de forma absolutamente abstrata e genérica, afrontando o seu direito de defesa constitucionalmente garantido. Reproduz posicionamentos doutrinários e acórdãos administrativos e judiciais para a sustentar a nulidade do lançamento.

III. – MÉRITO

No mérito, primeiramente, a interessada diz que os seus argumentos serão apresentados “em tese”, uma vez que (conforme afirma) não é possível contestar os critérios de apuração das bases de cálculo, simplesmente por que eles não existem, e que, para facilitar a compreensão e entendimento da impugnação, as referências aos itens “A” a “H” devem ser interpretadas como os itens do parágrafo 8º do TVF.

III.1 – ITENS ‘A’ – CRÉDITOS SOBRE AQUISIÇÃO DE PRODUTOS TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO DAS CONTRIBUIÇÕES (QUEIJOS E PAPEL HIGIÊNICO) E “B” – DESCONTO DE CRÉDITOS SOBRE AQUISIÇÃO DE PRODUTO MONOFÁSICO (ÁLCOOL DE USO DOMÉSTICO)

Nesse tópico a alegação inicial é a de que existem notas fiscais, constantes do demonstrativo “Detalhamento das Glosas de Créditos de PIS/Cofins sobre compras para Revenda”, relativas à aquisição de queijos, que não estão (ou estavam, à época das compras) desoneradas das contribuições.

Argumenta que a alíquota zero para o “queijo do reino” somente passou a vigorar a partir de junho de 2012, consoante art. 2º da Lei nº 12.655, de 2012, e Solução de Consulta nº 65, de 05 de junho de 2012, da Disit 06. Diz que a fiscalização glosou, indevidamente, os créditos sobre as compras de referido produto antes da alteração legislativa mencionada, conforme se verifica no exemplo colacionado no corpo da impugnação e, também, pela relação das notas fiscais de compra do “queijo do reino”, constante do “Doc 03”.

Sustenta, também, que a alíquota zero, prevista pelo artigo 1º, inciso XII, da Lei nº 10.925, de 2004, não se aplica aos queijos dos tipos “3 queijos”, “Gouda”, Gruyere”, “Brie”, “Fondue” e “Gorgonzola”, bem como aos produzidos a partir do leite de búfala.

Quanto aos primeiros, diz que a simples leitura do inciso da lei esclarece a questão, pois os tipos de queijos acima mencionados não estão expressamente citados no rol de queijos que estavam sujeitos à alíquota zero. Diz que a fiscalização glosou, indevidamente, os créditos sobre as compras dos queijos dos tipos “3 queijos”, “Gouda”, Gruyere”, “Brie”, “Fondue” e “Gorgonzola”, conforme se verifica no exemplo colacionado no corpo da impugnação e, também, pela relação das notas fiscais de compras, constante do “Doc 04”.

Já quanto aos queijos produzidos a partir do leite de búfala, alega que, no seu entendimento, baseado em outras legislações infraconstitucionais, eles não estão sujeitos à aplicação da alíquota zero. Diz que na legislação técnica do Mapa (Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento) entende-se por “leite”, sem qualquer outra especificação, o produto oriundo de vacas e que o leite derivado de outros animais deve obrigatoriamente ser acompanhado de indicação expressa da espécie de animal que lhe deu origem. Sustenta, assim, que as aquisições de queijos derivados do leite de cabra e de búfala concedem o direito ao crédito das contribuições e que a revenda desses produtos, de mesma forma, deve ser tributada. Nesse sentido, diz que a fiscalização glosou, indevidamente, os créditos sobre as

compras de referidos produtos, consoante relação das notas fiscais de compra constante do “Doc 04”.

Por fim, alega que não cabe a fiscalização “apenas glosar os créditos da Impugnante, sem ao menos investigar o tratamento que foi aplicado pela mesma no momento da sua revenda aos consumidores, especialmente se tal informação lhe foi disponibilizada.”. Nesse sentido, reclama em relação à glosa de créditos sobre a aquisição de álcool e papel higiênico, dizendo que os seus sistemas estão parametrizados para tributar à alíquota de 9,25 % os produtos para os quais foram gerados créditos (conforme se verifica nos relatórios analíticos de vendas - Doc. 5 - e nas cópias de telas do seu sistema de gestão contábil-fiscal - Doc. 6). Argumenta, caso sejam mantidas as glosas de créditos (dos itens A e B), que deve ser determinada a exclusão das receitas de vendas desses produtos da base de cálculo das contribuições.

III.2 – DA SUJEIÇÃO DA IMPUGNANTE AO REGIME NÃO-CUMULATIVO DE APURAÇÃO DO PIS E DA COFINS E O SEU DIREITO AO REGISTRO DE CRÉDITO SOBRE INSUMOS E ATIVO IMOBILIZADO

A interessada sustenta que o setor de comércio, assim como os setores industrial (de fabricação de produtos) e de prestação de serviços, também pode se aproveitar dos créditos sobre a aquisição de insumos. Argumenta que a expressão disposta nos incisos II, artigos 3º, das Leis nº 10.637, de 2002 e nº 10.833, de 2003 (“bens e serviços utilizados, utilizados como insumo na prestação e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados a venda”) engloba os três setores da economia e que o termo produção neles contido tem um significado amplo, “podendo até mesmo ser classificado como gênero que contém as espécies industrialização, comercialização, prestação de serviços e a produção agropecuária”. Diz que, como do ponto de vista econômico o referido termo (produção) abrange todos os setores da economia, na esfera jurídico-tributária ele deve, da mesma forma, albergar tudo que for produzido pelos setores sujeitos à sistemática não cumulativa. Argumenta que a Receita Federal não tem competência para limitar (por meio de Instruções Normativas) o direito ao desconto do crédito sobre a aquisição de insumos somente às empresas industriais e prestadoras de serviço e que o CARF compartilha do seu entendimento (consoante parte de Acórdão reproduzido na impugnação). Por fim, pugna para que seja dada eficácia ao § 12º, art. 195, da Constituição Federal de 1988, aos incisos II acima mencionados e ao princípio da isonomia, de forma a aplicar a sistemática da não cumulatividade de forma plena, em igualdade de direitos com os demais contribuintes sujeitos ao mesmo regime.

III.2.1 – DO PROCESSO DE PRODUTIVO PRATICADO PELA IMPUGNANTE, DE FORMA SECUNDÁRIA, NA CONSECUÇÃO DA ATIVIDADE COMERCIAL

Em complemento ao tópico anterior, a interessada ressalta que, embora seja qualificada como empresa comercial, desenvolve, de forma secundária, a transformação de alimentos. Sustenta, também, que realiza processos de industrialização, em conformidade com o art. 46 do CTN, nos setores de: açougue e peixaria; rotisseria; padaria e cozinha; e armazenagem.

III.2.2 – OS INSUMOS ENSEJADORES DE CRÉDITO DE PIS E COFINS NA ATIVIDADE COMERCIAL

Neste tópico reafirma o entendimento acima exposto, de que inexistente motivo para a discriminação perpetrada pela fiscalização, e traz, também, uma pequena introdução,

com base em posições doutrinárias, sobre o conceito de insumo. Diz que o “termo é usualmente empregado para designar tudo aquilo que é consumido em um dado processo. Abarca, pois os diversos fatores de produção, tais como matérias-primas, produtos intermediários, energia elétrica, arrendamentos, etc.” e que “a fixação do conceito de insumo deve levar em consideração as realidades peculiares de cada ramo de atividade, seja ele comercial, industrial ou de serviços.”

Note-se que nos sub-tópicos a seguir a interessada parte do pressuposto constante do tópico “III.2” acima, ou seja, ela se baseia no entendimento de que o termo “produção” deve ser entendido de forma ampla, abrangendo todos os setores da economia, e que ela, como empresa comercial, tem o direito ao crédito sobre a aquisição de insumos (incisos II, artigos 3º, das Leis nº 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003). Nesse sentido, observa-se que os Acórdãos reproduzidos na impugnação, concernentes ao direito de crédito sobre insumo, são todos de produção em sentido estrito (produção industrial) e/ou de prestação de serviços, e não de atividades comerciais.

III.2.2.1 – ITEM ‘C’ – LEGITIMIDADE DOS CRÉDITOS SOBRE AQUISIÇÃO DE GÁS LIQUEFEITO DE PETRÓLEO, ÓLEO DIESEL, GÁS PARA REFRIGERAÇÃO E EQUIPAMENTOS DE PROTEÇÃO INDIVIDUAL E DE SEGURANÇA

III.2.2.1.1 - GÁS LIQUEFEITO DE PETRÓLEO:

Defende que o GLP, que é utilizado nas empilhadeiras e demais máquinas e equipamentos que movimentam as mercadorias no estoque, é essencial na atividade (comercial) desenvolvida pela empresa, uma vez que otimiza o custo e o tempo gasto, facilitando a organização e garantindo maior eficiência.

III.2.2.1.2 - ÓLEO DIESEL:

Argumenta que os geradores movidos à óleo diesel são imprescindíveis para empresa, pois, nas interrupções no fornecimento de energia elétrica, eles são a única forma de manter suas atividades e vendas.

III.2.2.1.3 - GÁS PARA REFRIGERAÇÃO:

Diz que o pleno funcionamento dos refrigeradores é essencial para manter resfriados ou congelados os produtos comercializados e que, portanto, o gás para refrigeração é essencial para manutenção de suas atividades. Acrescenta que “O direito ao crédito acerca das despesas com Gás para Refrigeração torna-se ainda mais claro ao considerarmos que essa despesa ocorre em processo de industrialização realizado pela Impugnante em determinados setores de seu estabelecimento comercial – supermercado (ex: açougue, peixaria, setor de armazenagem, etc.).”

III.2.2.1.4 - EQUIPAMENTOS DE PROTEÇÃO INDIVIDUAL E DE SEGURANÇA (‘EPI’S’)

Argumenta que o fornecimento dos EPIs é uma obrigação legal e não se constitui em uma mera liberalidade do empregador, pois este é responsável pela segurança e integridade física do trabalhador no desenvolvimento das atividades laborativas. Sustenta que os EPIs são indispensáveis a toda atividade empresarial em que existe o exercício laboral. Argumenta, também, consoante Recurso Voluntário nº 369.519 (CARF), que “o termo

‘insumo’ não se limita ao conceito previsto pela legislação do IPI, devendo alcançar todo e qualquer custo ou despesa necessária à atividade da empresa, nos termos da legislação do IRPJ.” (Grifos nos originais)

III.2.2.2 – ITEM ‘D’ – LEGITIMIDADE DOS CRÉDITOS SOBRE DISPÊNDIOS COM TARIFAS DE CARTÃO DE CRÉDITO, DEPRECIAÇÃO DE ATIVOS, FRETES ENTRE CENTRO DE DISTRIBUIÇÃO (CD) E OUTROS ESTABELECIMENTOS DO FISCALIZADO OU PARA TRANSPORTE DE IMOBILIZADO

III.2.2.2.1 - DISPÊNDIOS COM TARIFAS DE CARTÃO DE CRÉDITO:

Argumenta que, nos dias atuais, a aceitação dos cartões de crédito e de débito nos recebimento das vendas efetuadas pelos estabelecimentos varejistas/atacadistas é requisito essencial para o bom desempenho das atividades comerciais, mormente quando se sabe que mais da metade do faturamento do comércio é obtido por meio destas formas eletrônicas de pagamento. Sustenta, assim, que as taxas pagas às empresas de cartões devem ser consideradas como insumo e, por consequência, devem gerar crédito.

III.2.2.2.2 – FRETES ENTRE CENTRO DE DISTRIBUIÇÃO (CD) E OUTROS ESTABELECIMENTOS DO FISCALIZADO OU PARA TRANSPORTE DE IMOBILIZADO

Contesta o entendimento da fiscalização e diz que ele contraria o espírito da norma, uma vez que restringe indevidamente as hipóteses de creditamento e interfere, inclusive, na forma de organização dos negócios dos contribuintes. Diz que os centros de distribuição são fundamentais em sua atividade, pois trazem eficiência econômica, uma vez que concentram o estoque de milhares de mercadorias distintas em poucos estabelecimentos.

Diz que a interpretação isolada e restritiva do inciso IX, art. 3º, da Lei nº 10.833, de 2003, é equivocada e não leva em conta a vontade do legislador.

Argumenta que a expressão “na operação de venda”, contida em referido inciso (armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda) revela a intenção do legislador de permitir a apropriação de créditos sobre todas as etapas da operação de venda. Com essa interpretação sustenta que mencionado inciso abrange: na armazenagem os custos com os centros de distribuição; e no frete os custos relativos às aquisições de mercadoria e às transferências de produtos destinados à venda para outros estabelecimentos da empresa.

Acrescenta, com base em Acórdão do CARF, que o direito ao crédito sobre os custos com frete no transporte de mercadorias entre os estabelecimentos da empresa também é garantido pelo incisos II, artigos 3º, das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, posto que se caracterizam como insumo das atividades desenvolvidas pela empresa.

Por último, sustenta que as despesas com frete para a transferência de bens do ativo imobilizado, em razão de sua essencialidade para a consecução de suas atividades, também devem ser consideradas como insumo, sobretudo em relação aos setores que praticam atividade industrial (padaria, rotisseria, confeitaria, açougue, peixaria, frios, cafeteria, lanchonete e restaurante).

III.2.2.2.3 – DEPRECIAÇÃO DE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO:

Diz que possui o direito ao crédito sobre os valores de depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens, incorporados ao ativo imobilizado, sejam elas/eles da área comercial ou dos setores de “produção” de itens destinados à venda (tais como padaria, rotisseria, confeitaria e etc). Argumenta que o que fundamenta o direito ao crédito é o fato de eles serem essenciais e imprescindíveis à consecução de suas atividades, comerciais e de produção.

III.2.2.3 – ITEM ‘E’ – CRÉDITOS SOBRE ‘SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS’, INFORMADOS NAS LINHAS 03 DAS FICHAS 06A E 16A DO DACON DE MARÇO/2011, TAIS COMO MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS E SERVIÇOS DE LOGÍSTICA EXECUTADOS POR MÃO DE OBRA TEMPORÁRIA;

III.2.2.3.1 – SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS

Sustenta que os serviços de manutenção, em máquinas e equipamentos, são necessários (essenciais) para que os bens sejam regularmente utilizados e que por isso “desde que contratados junto a pessoas jurídicas, devem ser considerados ‘insumos’ e, portanto, passíveis de crédito de PIS e Cofins, com base no inciso II do art. 3º das Lei nºs 10.637/02 e 10.833/03”.

Diz que o direito ao crédito alberga, também, as peças de reposição adquiridas de pessoa jurídica, desde que essas não integrem o ativo imobilizado da empresa.

No tocante às empilhadeiras, argumenta, primeiramente, que a RFB já proferiu o entendimento de que elas devem ser consideradas máquinas e aparelhos, fato que viabiliza o direito aos créditos (das contribuições) relativos às respectivas despesas de manutenção. Sustenta, também, relativamente às despesas de manutenção de empilhadeiras utilizadas nos Centros de Distribuição, que o direito ao crédito está garantido no inciso IX, art. 3º, da Lei 10.833/03, que prevê a possibilidade de apropriação de créditos sobre as despesas com armazenagem.

III.2.2.3.2 – SERVIÇOS DE LOGÍSTICA EXECUTADOS POR MÃO DE OBRA TEMPORÁRIA

Sustenta que os serviços de terceirização de mão-de-obra, contratados para suprir as necessidades transitórias de substituição de pessoal ou acréscimo de serviços, são essenciais para a realização de suas vendas e por esse motivo as despesas a eles relativas concedem o direito ao crédito das contribuições não cumulativas.

Argumenta, também, que o direito ao referido crédito ganhou força com as recentes decisões do STJ no sentido de que “as contribuições devem incidir sobre o valor integral cobrado pelas empresas de locação mão-de-obra (e não apenas sobre a taxa de administração)”. Entende que se “houve tributação pela contratada, a Impugnante (empresa contratante) tem o direito de crédito nos exatos valores do preço do serviço.”

Pede, com base no seu entendimento do conceito de “produção” e na Solução de Consulta nº 377/03, que seja reconhecido o direito ao crédito sobre todas as despesas incorridas com a contratação de mão-de-obra temporária. Subsidiariamente, caso não seja aceito o seu entendimento, pede que, ao menos, seja reconhecido o direito ao crédito em

relação aos setores que exercem (de forma secundária) processos de industrialização (padarias, rotisseries, peixaria e setor de frios).

III.3 – CONCEITO DE CUSTO DE AQUISIÇÃO PARA FINS DE APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS DE PIS E COFINS

Defende, com base em posições doutrinárias, que o custo de aquisição de bens e mercadorias para revenda, para fins de apropriação dos créditos não cumulativos previstos nos inciso I, art. 3º, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, deve ser entendido como “todo e qualquer dispêndio incorrido com decorrência direta e indissociável do processo de aquisição de mercadorias.”

Diz que a própria Receita Federal já expressou, na Solução de Consulta nº 116, de 2007, da Disit 01, que o apuração do crédito deve levar em consideração o valor de aquisição das mercadorias destinadas a revenda e que esse entendimento está em consonância com o disposto no art. 289 do Decreto nº 3.000/99, pelo qual é estabelecido que o custo de aquisição, “além do valor geralmente destacado em documento fiscal, compreende, ainda, o valor do transporte e seguro pagos até o estabelecimento do contribuinte, bem como os tributos devidos na aquisição ou importação e os gastos com desembaraço aduaneiro, desde que não recuperáveis através de créditos na escrita fiscal.”

Acrescenta que o seu entendimento é suportado pelos princípios contábeis geralmente aceitos e praticados no Brasil e que ele também se aplica aos bens do ativo imobilizado, conforme se verifica no CPC 27 – Ativo Imobilizado.

III.3.1 – ITEM ‘D’ – CRÉDITO DE PIS E COFINS SOBRE ICMS-ST

Defende que a sistemática de substituição tributária aplicada ao ICMS (ICMS-ST) faz com que o tributo assuma um caráter de imposto não recuperável e, conseqüentemente, integre o custo de aquisição da mercadoria e enseje o direito ao crédito de PIS/Cofins.

Sustenta, também, que se deve aplicar, por analogia, ao ICMS-ST o disposto na Solução de Consulta nº 5, de 2011 – Disit 07, pela qual se considera o IPI relativo à aquisição de bens para revenda como não recuperável que se constitui como um custo do revendedor que deve ser computado no cálculo das contribuições não cumulativas.

Acrescenta que a Solução de Consulta nº 60/12 da SRRF04/Disit, relativa à composição do lucro real para fins de apuração do IRPJ/CSLL, externa, de forma cristalina, o posicionamento de que o valor relativo ao ICMS-ST deve compor o custo de aquisição das mercadorias, em face de ser para o adquirente (substituído) um imposto não recuperável.

III.3.2 – ITEM ‘D’ – GLOSA DOS CRÉDITOS DE ARMAZENAGEM DE PRODUTOS E DESPESAS ADUANEIRAS

Sustenta que os dispêndios relativos às despesas aduaneiras são todos incorridos em território nacional, em razão do desembaraço e da armazenagem das mercadorias importadas.

Nesse sentido contesta a fundamentação utilizada pela fiscalização para a efetivação das glosas (Solução de Consulta nº 313/11 da Disit-08) e diz que já existem diversas manifestações da Receita Federal admitindo o direito ao crédito sobre os dispêndios

incorridos na contratação de frete na aquisição dentro do território nacional. Cita a Solução de Consulta nº 74/2009 da 6ª Região Fiscal.

Acrescenta que já demonstrou, em tópicos anteriores, que os gastos com desembaraço aduaneiro e com quaisquer outros custos diretamente atribuíveis à aquisição das mercadorias integram o custo de aquisição. Nessa direção cita o item 11 do CPC nº 16 e diz que ele é de observância obrigatória.

Por último, argumenta que o CARF já se manifestou de forma favorável ao creditamento sobre despesas aduaneiras e de armazenagem de produtos importados, consoante extratos de decisões reproduzidas na peça de impugnação.

III.4 – ITEM ‘F’ – GLOSA DOS CRÉDITOS REFERENTES AO ALUGUEL DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS

Argumenta que as pessoas jurídicas sujeitas à não cumulatividade das contribuições podem apropriar-se de créditos sobre os dispêndios com aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa, consoante o disposto nos artigos 3º, incisos IV, das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003. Diz que a única restrição é a constante do § 3º, art. 31, da Lei nº 10.865, de 2004, mas que atendeu a todos os requisitos legais, sendo, portanto, indevidas as glosas desses créditos.

III.5 – ITEM ‘G’ – DA IMPRÓPRIA APURAÇÃO NAS BASES DE CÁLCULO DOS BENS ADQUIRIDOS PARA REVENDA – TRABALHO FISCAL BASEADO EM OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS INCORRETAS

Nesse tópico a interessada manifesta-se especificamente contra o item “g” do parágrafo 8º do TVF, alegando que o trabalho realizado pela fiscalização demonstra-se equivocado e que não resta outra alternativa que não seja a decretação de sua improcedência.

Nesse sentido, enfatiza, novamente, a falta de apresentação, nos autos, dos demonstrativos de apuração das exigências tributárias, o fato de não ter conseguido recompor os critérios adotados pela fiscalização e as dívidas a respeito da fonte de informações utilizada para o trabalho fiscal: se escrituração contábil (SPED-Contábil) ou se escrituração fiscal (EFD-ICMS).

Argumenta, também, que a apuração das diferenças nas bases de compras de mercadorias para revenda não levou em consideração as retificações de Dacon (Demonstrativo de Apuração de Contribuições Social) entregues pela interessada, em atendimento a intimação da fiscalização. Sustenta que o efeito da desconsideração dos Dacon retificadores é nefasto, posto que acarretou a apuração de diferenças absurdas, que totalizaram mais de R\$ 755 milhões.

Relata que foi intimada, consoante Termo de Intimação Fiscal nº 0011, de 05/10/2015, a transmitir Dacon retificadores dos períodos de apuração de abril a dezembro de 2012, contendo valores compatíveis com aqueles escriturados na contabilidade e na Escrituração Fiscal Digital – EFD – contribuições, principalmente na parte relativa aos valores informados nas linhas 01 - Bens para Revenda das fichas 06A e 16A, na linha 14 - Crédito Remanescente da ficha 14 e na linha 24 – Crédito Remanescente da ficha 24. Relata, também, que realizou a entrega dos documentos retificadores dentro dos prazos estipulados pela fiscalização (Doc. 07).

Adicionalmente, para o fim de evidenciar a legitimidade dos créditos (de PIS e Cofins) apropriados mensalmente no período de abril a novembro de 2012 e abril a dezembro de 2013, juntou ao processo cópia dos Razões das contas # 2103010002 “PIS a Recolher” e # 210301003 “Cofins a Recolher”, os quais contêm a movimentação do ano de 2012 (Doc. 08), e das contas # 213102 “PIS a Recolher” e # 213103 “Cofins a Recolher”, relativos à movimentação de 2013 (Doc. 09).

III.6 – PRESUNÇÃO INDEVIDA DE QUE OS CRÉDITOS DE PIS E COFINS DE DEZEMBRO DE 2013, NOS VALORES DE R\$ 174.633,49 E R\$ 804.372,43, CORRESPONDIAM A DEPRECIAÇÃO DE ATIVOS

Quanto a esse tópico argumenta que os valores de PIS, R\$ 174.633,49, e Cofins, R\$ 804.372,43, do mês de dezembro de 2013, constantes do demonstrativo “Consolidação das Glosas de Créditos de PIS e Cofins”, e indicados como sendo relativos a créditos extemporâneos sobre depreciação, foram, na verdade, calculados sobre as amortizações de gastos com edificações em imóveis próprios e benfeitorias em imóveis de terceiros, para os quais existe disposição legal expressa para a tomada de crédito, consoante artigo 3º, inciso VII, e 15, inciso II, da Lei nº 10.833, de 2003. Nessa direção, alega que a conclusão da fiscalização foi pautada em mera presunção, sem qualquer fundamento legal de que se tratavam de créditos tomados sobre a depreciação de bens do ativo imobilizado. Para comprovação de sua argumentação juntou ao processo o “Doc. 10” (relatório analítico de amortização de benfeitorias).

Ainda, de forma aditiva, defende a possibilidade de se realizar a tomada de créditos de forma extemporânea. Diz que, além de a fiscalização não ter argüido nada a respeito da matéria, é fato, consoante posicionamento reiterado do CARF, que a apropriação de créditos extemporâneos, sem a devida retificação das respectivas declarações acessórias, não é procedimento vedado.

III.7 – ERROS NA DETERMINAÇÃO DAS BASES DE CRÉDITO CONSOLIDADAS NO DEMONSTRATIVO ‘CONSOLIDAÇÃO DAS GLOSAS DE CRÉDITOS DE PIS E DA COFINS

Nesse tópico, a contribuinte lista algumas inconsistências, abaixo relacionadas, constantes do demonstrativo “Consolidação das Glosas de Créditos de PIS e Cofins”.

A primeira diz respeito à “glosa de créditos sobre armazenagem – importação” do mês de janeiro de 2011, para o qual houve glosa de créditos de Cofins, no valor de R\$ 149.257,26, não havendo, entretanto, glosa nos créditos de PIS.

A segunda relaciona-se à “glosa de créditos sobre armazenagem – importação” do mês de abril de 2011, para o qual houve glosa de créditos de PIS, no valor de R\$ 25.057,52, sem qualquer glosa nos créditos da Cofins.

E a terceira está ligada ao mês de abril de 2012, para o qual houve “glosa créditos do PIS sobre serviços contratados” e “glosa de créditos do PIS sobre tarifas de cartões de crédito” em valores idênticos (R\$ 32.962,91).

III.8 – DA IMPOSSIBILIDADE DE COBRANÇA DE JUROS MORATÓRIOS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO

Nesse derradeiro tópico a interessada insurge-se contra a cobrança de juros moratórios sobre a multa de ofício.

Defende que referida cobrança deve ser afastada posto que afronta: (i) o art. 161 do CTN; o princípio da legalidade, previsto na Constituição Federal (art. 5º, inciso II), e no CTN (art. 97); e o art. 2º, inciso I, da Lei nº 9.784, de 1999.

Acrescenta, também, que já existe decisão da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (cuja ementa transcreve na peça impugnatória) no sentido da ilegalidade da mencionada incidência.

IV – PEDIDO

Em vista do exposto, a contribuinte pede o acolhimento da impugnação apresentada, para o fim de cancelar as exigências fiscais contestadas, bem como as respectivos acréscimos legais.

Análise Inicial do Contencioso Administrativo Após o estabelecimento do contencioso administrativo, esta Delegacia da Receita Federal de Julgamento (DRJ-Curitiba) procedeu uma análise prévia da legislação e dos documentos juntados ao processo e devolveu os autos à unidade de origem para esclarecer, e/ou corrigir, 5 (cinco) pontos relativos à argumentação/documentação apresentada pela interessada, conforme se verifica na parte do despacho de diligência (apensado às fls. 67.154 a 67.158) que segue reproduzida abaixo.

Analizando-se a legislação de regência da matéria, bem como os documentos juntados ao processo, constata-se, em relação aos equívocos e/ou inconsistências apontados nos itens de (A) a (E), que:

- (a) Aplicação indevida de alíquota zero para o “Queijo do Reino”. Aparentemente o “Doc. 3” (fls. 1.538 a 1.539) demonstra que houve a glosa de créditos relativos à aquisição do mencionado tipo de queijo, o qual somente passou a estar sujeito à alíquota zero, a partir de 31/05/2012, com a entrada em vigor da Lei 12.655, de 2012, que alterou o art. 1º da Lei nº 10.925, de 2004;

- (b) Aplicação indevida de alíquota zero para os queijos dos tipos “3 queijos”, “Gouda”, Gruyere”, “Brie”, “Fondue” e “Gorgonzola”. Aparentemente o “Doc. 4” (fls. 1.540 a 1.599) demonstra que houve a glosa de créditos relativos à aquisição dos mencionados tipos de queijo, os quais nunca estiveram sujeitos à alíquota zero, conforme se verifica pela leitura do inciso XII do art. 1º da Lei nº 10.925, de 2004 (com as alterações posteriores);

- (c) Glosa indevida de créditos em relação ao aluguel de máquinas e equipamentos. De fato, a fiscalização, consoante § 7º do TVF e os demonstrativos “Consolidação das Glosas de Créditos de PIS” e “Consolidação das Glosas de Créditos de Cofins”, procedeu a glosa de créditos sobre alugueis de máquinas e equipamentos. A legislação citada pela interessada (artigos 3ºs, incisos IV, das Leis nºs 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003) permite a apropriação do mencionado tipo de crédito desde que: (i) os alugueis sejam pagos a pessoa jurídica; (ii) os prédios, máquinas e equipamentos sejam utilizados nas atividades da empresa; (iii) e os mencionados bens não tenham integrado o patrimônio da empresa, consoante § 3º, art. 31, da Lei nº 10.865, de

2004. Como não é possível, somente com os elementos (documentos) constantes do processo verificar se foram atendidas todas as condições legais para que a empresa possa realizar o creditamento, pode-se dizer, a primeira vista, que a glosa foi realizada de forma indevida;

- (d) Glosa indevida de PIS e de Cofins do mês de dezembro de 2013, nos valores de R\$ 174.633,49 e de R\$ 804.372,43, constantes do demonstrativo “Consolidação das Glosas de Créditos de PIS e Cofins”. Aparentemente o “Doc. 10” (fls. 66.989 a 67.145) demonstra que os valores de crédito de PIS (no montante de R\$ 174.633,49) e de Cofins (no montante de R\$ 804.372,43) foram calculados sobre amortizações de gastos com edificações em imóveis próprios e benfeitorias em imóveis de terceiros, para os quais existe disposição legal expressa para a tomada de crédito, consoante artigo 3º, inciso VII, e 15, inciso II, da Lei nº 10.833, de 2003. Nota-se, contudo, que os créditos apontados no documento são relativos aos meses de abril a dezembro e que inexistente referência ao ano, sendo impossível dizer que se tratam de créditos (calculados sobre amortizações de gastos com edificações em imóveis próprios e benfeitorias em imóveis de terceiros) de abril a dezembro do ano de 2013. Nesse sentido, portanto, considerando que o procedimento fiscal refere-se a período que compreende os meses de abril a dezembro de 2013 e que, no entendimento da autoridade tributária, os créditos devem ser alocados aos meses de ocorrência dos respectivos fatos geradores, poder-se-ia, mediante a comprovação do atendimento de todas as condições legais, reconhecer, de acordo com o mês de ocorrência dos dispêndios, o direito ao crédito.

(e) Erro na determinação das bases de créditos consolidadas nos demonstrativos “Consolidação das Glosas de Créditos de PIS” e “Consolidação das Glosas de Créditos da Cofins”. De fato, verifica-se que existem as inconsistências alegadas pela interessada, demonstrando-se que a fiscalização pode ter cometido erros quando da elaboração dos demonstrativos em relação às rubricas e meses citados.

Assim, diante dos fatos acima relatados e considerando:

- que o procedimento fiscal teve como base a escrituração contábil digital da contribuinte;
- que a análise realizada pela autoridade a quo refere-se a um período de 3 (três) anos de atividade de um hipermercado com diversas filiais espalhadas pelo país, com uma enorme quantidade de lançamentos e documentos contábeis;
- que a fiscalização, em decorrência dos dois itens precedentes, juntou ao processo somente planilhas que resumem o trabalho fiscal realizado;
- que a interessada, seguindo o mesmo modo de operação utilizado pela fiscalização, juntou ao processo unicamente planilhas, desacompanhadas de qualquer documentação contábil ou fiscal, com extrações e detalhamentos específicos relativos aos pontos de discordância;

Proponho o retorno do processo a unidade de origem para que a escrituração digital da contribuinte seja analisada de forma a considerar as alegações dos itens (A) a (E) e as constatações dos itens (a) a (e) e, se for o caso, para que se efetue o recálculo dos créditos da não cumulatividade e da insuficiência de recolhimento das contribuições (PIS e Cofins).

Proponho, também, que a autoridade a quo elabore relatório fiscal de conclusão dos trabalhos, com análise e justificativa para cada um dos itens acima especificados ((A) a (E)), e que seja procedida a ciência à contribuinte de referido documento fiscal, bem como de todos os relatórios e planilhas utilizados/ confeccionados, com abertura de prazo 30 (trinta) dias para a apresentação de aditamento à impugnação já apresentada.

Resultado da Diligência

Em atendimento à solicitação da DRJ, a autoridade a quo apreciou os 5 (cinco) pontos destacados no despacho de diligência e revisou os procedimentos fiscais a eles relativos, bem como os DACON, a Escrituração Digital ECD e a Escrituração Fiscal Digital – EFD contribuições, externando o entendimento de que:

- se deve conceder razão à contribuinte no tocante aos itens (a) a (c), devendo as respectivas glosas serem canceladas em conformidade com o Arquivo Não Paginável – “Demonstrativo Anexo ao Relatório de Diligência Fiscal”.

- não se deve conceder razão à interessada em relação ao item (d) do despacho de diligência. Argumenta que “o crédito das contribuições sobre os encargos de depreciação de bens do ativo fixo, inclusive quando se trata de imóveis ou suas benfeitorias, é permitido somente ao produtor ou ao fabricante, conforme se depreende da leitura do artigo 35 da Instrução Normativa SRF nº 594, de 26 de dezembro de 2005.”. Acrescenta que a Solução de Consulta nº 23, de 31 de julho de 2012, da Disit 2ª RF, advoga nesse sentido;

- e que se deve conceder razão parcial à contribuinte no tocante ao item (e). Explica, primeiramente, em relação às glosas de créditos sobre armazenagem-importação, que na época da fiscalização deveria ter ocorrido: (i) no mês de janeiro de 2011 a glosa de créditos de PIS no valor de R\$ 32.404,54; (ii) e no mês de abril de 2011 a glosa de créditos de Cofins no valor de R\$ 115.416,47. Diz, também, que esses valores não foram alimentados na planilha de cálculo do lançamento, mas que agora eles estão sendo considerados (ou seja, agora na realização da diligência estão sendo glosados valores que deveriam ter sido glosados na fiscalização). Em relação às glosas de PIS no mês de abril de 2012, relativas às rubricas “créditos sobre serviços contratados” e “créditos sobre tarifas de cartões de crédito”, realizadas em valores idênticos (R\$ 32.961,92), afirma que a primeira, de fato, foi realizada em duplicidade e deve ser cancelada.

Aditamento à Impugnação

A sucessora por incorporação (Sendas Distribuidora S/A) da contribuinte autuada foi cientificada da diligência efetuada pela fiscalização, bem como de todos os documentos a ela relacionados, em 11/07/2016, tendo apresentado, em 09/08/2016, aditamento à impugnação, cujo conteúdo é resumido a seguir.

A incorporadora alega, primeiramente, a tempestividade do documento apresentado e realiza um breve relato dos fatos. Depois passa a tecer considerações em relação ao itens não acolhidos pela fiscalização: item “d” (amortizações de gastos com edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros) e item “e” (inclusão de novas glosas na realização da diligência).

Em relação ao primeiro item (“d”), sustenta que os dispositivos legais, constantes das Leis nº 10.637, de 2002 e nº 10.833, de 2003, que concedem o direito ao crédito sobre as amortizações de gastos com edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros não estabelecem qualquer exigência de que os bens sejam utilizados na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. Diz, também, que a fiscalização confundiu-se em relação à natureza das despesas realizadas, pois tratou-as como sendo encargos de depreciação de bens do ativo imobilizado, para as quais existe a referida exigência. Argumenta que os incisos que tratam do direito almejado são idênticos aos que tratam da apropriação de créditos sobre aluguel de prédios, máquinas e equipamentos, ou seja, exigem, unicamente, que os bens sejam utilizados nas atividades da empresa. Acrescenta que existe dispositivo específico que deve ser aplicado aos dispêndios em análise (em detrimento da norma geral – depreciação de bens do ativo imobilizado), e que os documentos apensados aos autos (Doc. 10) comprovam a impropriedade das glosas efetivadas pela fiscalização.

No tocante ao segundo item (“e”), sustenta a impossibilidade de se constituir créditos tributários na diligência fiscal. Diz que o lançamento das glosas somente poderia ser realizado por meio da lavratura de novo auto de infração e que, em relação ao período de apuração de janeiro de 2011, teria decorrido o prazo decadencial de 5 (cinco) anos, previsto no art. 149 do CTN. Diz, também, que existe um equívoco no Relatório de Diligência Fiscal, posto que a glosa de Cofins foi acrescentada (nos demonstrativos anexos à diligência) em outubro de 2011 ao invés de abril do mesmo ano.

Na sequência, a interessada sustenta que a fiscalização cometeu dois erros na realização da diligência.

O primeiro seria relativo à duplicidade (item “e” da diligência) na glosa de “créditos do PIS sobre serviços contratados” e de “créditos do PIS sobre tarifas de cartões de créditos”, no valor de R\$ 32.962,91, no período de apuração de abril de 2012. Diz que, apesar de a fiscalização ter reconhecido a existência da duplicidade, não houve o cancelamento no “Demonstrativo Anexo ao Relatório de Diligência Fiscal – Glosa de Créditos do PIS Recalculadas na Diligência Fiscal”. E o outro seria referente a diferenças no Demonstrativo Anexo ao Relatório de Diligência Fiscal. Diz que o valor total de glosa de créditos de PIS, nos meses de abril a junho do ano de 2011, constantes do relatório “Glosa de Créditos do PIS Recalculadas na Diligência Fiscal” e do relatório “Detalhamento das Diferenças de PIS Devidas Recalculadas na Diligência Fiscal” são divergentes. Diz, também, que a diferença total perfaz o valor de R\$ 8.865,16, a qual está sendo exigida no mês de dezembro de 2011.

Em outro tópico a incorporadora retoma a argumentação relativa aos créditos decorrentes da aquisição de bens para revenda (item “g” do § 8º do TVF). Sustenta, novamente, que os autos de infração deveriam ser anulados, por ocorrência de cerceamento de direito de defesa, uma vez que a fiscalização deixou de explicitar os critérios de apuração dos valores exigidos. Diz que na época da impugnação, em virtude de regras impostas pela Receita Federal, não conseguiu juntar ao processo os documentos que entendia necessários

para a comprovação dos fatos alegados. Diz, também, que agora, em face de alterações nos procedimentos administrativos, está juntado aos autos relatórios, convertidos para o formato Excel, que demonstram analiticamente a legitimidade dos créditos (de PIS e Cofins) relativos aos bens adquiridos para revenda.

Em razão do exposto, reitera os argumentos da impugnação e requer o cancelamento integral dos lançamentos tributários.

Ato contínuo, a DRJ-CURITIBA(PR) julgou a impugnação do contribuinte nos seguintes termos:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário Período de apuração: 01/12/2011 a 31/12/2013 CONTESTAÇÃO DE VALIDADE DE NORMAS VIGENTES. JULGAMENTO ADMINISTRATIVO. COMPETÊNCIA.

A autoridade administrativa não tem competência para, em sede de julgamento, negar validade às normas vigentes.

NULIDADE. PRESSUPOSTOS.

Ensejam a nulidade apenas os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

PROVAS. INSUFICIÊNCIA.

A mera arguição de direito, desacompanhada de provas baseadas na escrituração contábil/fiscal do contribuinte, não é suficiente para demonstrar a ocorrência dos fatos alegados na impugnação.

PROCEDIMENTO FISCAL. ESPONTANEIDADE.

O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos tributos e contribuições, bem como respectivos períodos de apuração, apontados no termo de início de fiscalização.

EXAME POSTERIOR. INCORREÇÕES. NECESSIDADE DE NOVO LANÇAMENTO.

Quando, em exames posteriores, diligências ou perícias, realizados no curso do processo, forem verificadas incorreções, omissões ou inexatidões de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, será lavrado auto de infração ou emitida notificação de lançamento complementar, devolvendo-se, ao sujeito passivo, prazo para impugnação no concernente à matéria modificada.

ERRO. SANEAMENTO.

Os erros apuráveis na análise do contencioso, que não se configuram como causas de nulidade, devem ser sanados quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep Período de apuração: 01/12/2011 a 31/12/2013 NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO.

*PRODUTOS NÃO SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO.
CANCELAMENTO DE GLOSA.*

Tendo sido identificado, em diligência efetuada pela autoridade a quo, que determinados produtos não estavam sujeitos à aplicação de alíquota zero, deve-se cancelar as glosas efetuadas, relativas aos respectivos custos de aquisição.

TRIBUTAÇÃO. ALÍQUOTA ZERO. QUEIJOS.

A alíquota zero é aplicada a todas as variedades de queijos especificadas na legislação, independentemente da origem animal (vaca, búfala, cabra e etc) utilizada para suas fabricações.

NÃO-CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS.

No regime da não-cumulatividade, o termo “insumo” não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária para a atividade da empresa, mas, sim, tão somente aqueles, adquiridos de pessoa jurídica, que efetivamente sejam aplicados ou consumidos na produção de bens destinados à venda ou na prestação do serviço da atividade.

NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMO. EMPRESA COMERCIAL. NÃO APLICAÇÃO.

Para pessoas jurídicas que pratiquem atividade comercial, custos e despesas não podem ser configurados como insumos, pois tal termo somente é aplicável nas atividades de prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. ROL EXAUSTIVO.

O conceito e o alcance da não cumulatividade encontram-se inteiramente determinados na legislação, em elenco exaustivo e pré-determinado, não sendo todo e qualquer custo, despesa ou dispêndio, ainda que necessário à atividade econômica exercida pelo contribuinte, que pode gerar o direito ao crédito.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. ARMAZENAGEM DE MERCADORIA E FRETE. CONDIÇÕES.

Para ter direito ao crédito não cumulativo sobre os dispêndios de armazenagem de mercadoria e de frete estes serviços devem ter sido contratados de pessoa jurídica domiciliada no país, estar vinculados a operação de venda e ter o ônus suportado pelo contribuinte.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. ATIVO IMOBILIZADO. CONDIÇÕES.

O crédito não cumulativo da contribuição calculado sobre encargos de depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado somente é possível quando estes são adquiridos ou fabricados para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. BENS PARA REVENDA. CONDIÇÕES.

O desconto de créditos não cumulativos das contribuições (PIS e Cofins) relativos aos bens adquiridos para revenda restringe-se às aquisições realizadas no mercado nacional.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. IMPOSSIBILIDADE O ICMS substituição tributária (ICMS-ST) não constitui custo de aquisição, mas uma antecipação do imposto devido pelo contribuinte substituído na operação de saída da mercadoria, assim, sobre a respectiva parcela não há previsão de apuração de créditos de PIS ou de Cofins para fins de desconto da contribuição devida calculada no regime da não cumulatividade.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. ALUGUEIS DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. CANCELAMENTO DE GLOSA.

Devem ser canceladas as glosas relativas a gastos com aluguéis de máquinas e equipamentos que, em conformidade com a constatação procedida em diligência efetuada pela autoridade a quo, tenham sido utilizados nas atividades da empresa.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. ATENDIMENTO AO REGIME DA COMPETÊNCIA CONTÁBIL. NECESSIDADE DE RETIFICAÇÃO DE DACON E DCTF.

O aproveitamento de créditos extemporâneos das contribuições não cumulativas, do PIS/Pasep e da Cofins, deve seguir o regime da competência contábil, ou seja, deve ser realizado nas competências (períodos de apuração) relativas aos fatos que lhes deram causa, havendo a necessidade de se realizar a entrega dos respectivos Dacon e DCTF retificadores.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins Período de apuração: 01/12/2011 a 31/12/2013
NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. PRODUTOS NÃO SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO. CANCELAMENTO DE GLOSA.

Tendo sido identificado, em diligência efetuada pela autoridade a quo, que determinados produtos não estavam sujeitos à aplicação de alíquota zero, deve-se cancelar as glosas efetuadas, relativas aos respectivos custos de aquisição.

TRIBUTAÇÃO. ALÍQUOTA ZERO. QUEIJOS.

A alíquota zero é aplicada a todas as variedades de queijos especificadas na legislação, independentemente do tipo de leite (vaca, búfala, cabra e etc) utilizado para suas fabricações.

NÃO-CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS.

No regime da não-cumulatividade, o termo “insumo” não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária para a atividade da empresa, mas, sim, tão somente aqueles, adquiridos de pessoa jurídica, que efetivamente sejam

aplicados ou consumidos na produção de bens destinados à venda ou na prestação do serviço da atividade.

NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMO. EMPRESA COMERCIAL. NÃO APLICAÇÃO.

Para pessoas jurídicas que pratiquem atividade comercial, custos e despesas não podem ser configurados como insumos, pois tal termo somente é aplicável nas atividades de prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. ROL EXAUSTIVO.

O conceito e o alcance da não cumulatividade encontram-se inteiramente determinados na legislação, em elenco exaustivo e pré-determinado, não sendo todo e qualquer custo, despesa ou dispêndio, ainda que necessário à atividade econômica exercida pelo contribuinte, que pode gerar o direito ao crédito.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. ARMAZENAGEM DE MERCADORIA E FRETE. CONDIÇÕES.

Para ter direito ao crédito não cumulativo sobre os disêndios de armazenagem de mercadoria e de frete estes serviços devem ter sido contratados de pessoa jurídica domiciliada no país, estar vinculados a operação de venda e ter o ônus suportado pela contribuinte.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. ATIVO IMOBILIZADO. CONDIÇÕES.

O crédito não cumulativo da contribuição calculado sobre encargos de depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado somente é possível quando estes são adquiridos ou fabricados para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. BENS PARA REVENDA. CONDIÇÕES.

O desconto de créditos não cumulativos das contribuições (PIS e Cofins) relativos aos bens adquiridos para revenda restringe-se às aquisições realizadas no mercado nacional.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. IMPOSSIBILIDADE O ICMS substituição tributária (ICMS-ST) não constitui custo de aquisição, mas uma antecipação do imposto devido pelo contribuinte substituído na operação de saída da mercadoria, assim, sobre a respectiva parcela não há previsão de apuração de créditos de PIS ou de Cofins para fins de desconto da contribuição devida calculada no regime da não cumulatividade.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. ALUGUEIS DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. CANCELAMENTO DE GLOSA.

Devem ser canceladas as glosas relativas a gastos com aluguéis de máquinas e equipamentos que, em conformidade com a constatação

procedida em diligência efetuada pela autoridade a quo, tenham sido utilizados nas atividades da empresa.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. ATENDIMENTO AO REGIME DA COMPETÊNCIA CONTÁBIL. NECESSIDADE DE RETIFICAÇÃO DE DACION E DCTF.

O aproveitamento de créditos extemporâneos das contribuições não cumulativas, do PIS/Pasep e da Cofins, deve seguir o regime da competência contábil, ou seja, deve ser realizado nas competências (períodos de apuração) relativas aos fatos que lhes deram causa, havendo a necessidade de se realizar a entrega dos respectivos Dacion e DCTF retificadores.

Impugnação Procedente em Parte.

Em seguida, devidamente notificada, a Recorrente interpôs o presente recurso voluntário pleiteando a reforma do acórdão.

Em sede preliminar, repisou os mesmos argumentos da impugnação quanto a nulidade do lançamento “tendo em vista que a glosa de créditos de PIS e COFINS, sobretudo no que concerne à acusação imputada no item “g” acima mencionado (a qual representa pelo menos 80 % do total de créditos glosados), foi realizada com base em critérios adotados por parte da D. Fiscalização para quantificação dos registros de compras que não puderam ser recompostos pela impugnante – o que, como consequência, tornou impossível a contestação e o pleno exercício de direito de defesa por meio desta peça impugnatória -, haja vista os demonstrativos que poderiam permitir o conhecimento dos critérios adotados para fundamento do lançamento tributário NÃO foram acostados aos autos (por exemplo: quais Notas Fiscais? Valores? Período? Base de Informação: SPED-contábil ou ECF-ICMS?).”

Afirma, ainda, em sede preliminar, que o procedimento anterior não se aplica apenas ao item “g” do parágrafo 8 do TVF, para as demais glosas procedidas pela fiscalização também não há nenhuma evidência ou indicação das informações utilizadas, não possuindo nenhuma evidência ou indicação das informações utilizadas para a quantificação das bases de cálculo dos créditos glosados.

Conclui que as glosas dos créditos de PIS e COFINS operadas pela Autoridade Tributária foram fundamentadas de forma absolutamente abstrata e genérica, com inequívoco e inafastável cerceamento de direito de defesa. Em consequência, pugnou pela nulidade integral do lançamento.

No mérito, abordou os seguintes temas:

a) Que queijo de cabra e búfla não são sujeitos a alíquota zero, pois compra os produtos com incidência de PIS e COFINS e os revende também com incidência, por isso, devem ser canceladas as glosas efetuadas;

b) Pugna pelo direito de se creditar sobre as aquisições de insumos e ativo imobilizado, pois, segundo seu entendimento, a correta interpretação do inciso II, do art.3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03, quando menciona como crédito “os bens utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados a venda”, deve ser dada uma interpretação mais ampla ao conceito de “produção” pois foi intenção do legislador a inclusão nesse conceito o ramo do comércio e, por conseguinte, os respectivos

insumos. Sob esse argumento solicitou a reconsideração do crédito quanto aos seguintes itens: aquisição de gás liquefeito de petróleo, óleo diesel, gás para refrigeração, equipamentos de proteção individual e de segurança, dispêndios com tarifas de cartão de crédito, depreciação de ativos, fretes entre centros de distribuição e outros estabelecimentos da Recorrente ou para transporte de bens do ativo imobilizado, serviços de manutenção de máquinas e equipamentos e serviços de logística executados por empresa de logística;

- c) Cálculo de créditos de PIS e COFINS sobre o ICMS Substituição;
- d) Glosas de créditos sobre a armazenagem de produtos e despesas aduaneiras;
- e) Inexistência de erro na apuração das base de cálculo de créditos de PIS e COFINS sobre bens adquiridos para revenda; e
- f) Créditos calculados sobre as amortizações de gastos com edificações em imóveis próprios e benfeitorias em imóveis de terceiro, sob fundamento do art, 3º, inciso II, da Lei nº10.833/03; e
- g) Impossibilidade de cobrança de juros sobre a multa de ofício.

É o relatório.

Resolução

O presente processo trata de auto de infração de PIS e COFINS não cumulativos decorrente de glosas de créditos. Irresignado com o acórdão proferido pela DRJ que deu provimento parcial à sua impugnação, o Contribuinte pediu a reforma do acórdão, relativos aos seguinte pontos:

- a) Que queijo de cabra e búfla não são sujeitos a alíquota zero, pois compra os produtos com incidência de PIS e COFINS e os revende também com incidência, por isso, devem ser canceladas as glosas efetuadas;
- b) Pugna pelo direito de se creditar sobre a aquisições de insumos e ativo imobilizado, pois, segundo seu entendimento, a correta interpretação do inciso II, do art.3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03, quando menciona como crédito “os bens utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados a venda”, deve ser dada uma interpretação mais ampla ao conceito de “produção” pois foi intenção do legislador a inclusão nesse conceito o ramo do comércio e, por conseguinte, os respectivos insumos. Sob esse argumento solicitou a reconsideração do crédito quanto aos seguintes itens: aquisição de gás liquefeito de petróleo, óleo diesel, gás para refrigeração, equipamentos de proteção individual e de segurança, dispêndios com tarifas de cartão de crédito, depreciação de ativos, fretes entre centros de distribuição e outros estabelecimentos da Recorrente ou para transporte de bens do ativo imobilizado, serviços de manutenção de máquinas e equipamentos e serviços de logística executados por empresa de logística;
- c) Cálculo de créditos de PIS e COFINS sobre o ICMS Substituição;
- d) Glosas de créditos sobre a armazenagem de produtos e despesas aduaneiras;

e) Inexistência de erro na apuração das base de cálculo de créditos de PIS e COFINS sobre bens adquiridos para revenda;

f) Créditos calculados sobre as amortizações de gastos com edificações em imóveis próprios e benfeitorias em imóveis de terceiro, sob fundamento do art, 3º, inciso II, da Lei nº10.833/03; e

g) Impossibilidade de cobrança de juros sobre a multa de ofício.

Compulsando os autos, constata-se que a infração mais relevante apurada, correspondente a aproximadamente 80% do total lançado, foi a do item “e”. A infração trata de erro na apuração dos créditos sobre bens adquiridos para revenda que, segundo a Fiscalização, encontravam-se com valores inflados em vários meses durante o período autuado.

Quanto a forma de apuração da referida infração, a Autoridade Tributária assim esclareceu no Termo de Verificação Fiscal (TVF), *in verbis*:

(...)Entretanto, na análise da Escrituração Contábil Digital (contas contábeis 1103080004 e 113305 – Pis a Recuperar, 1103080005 e 113306 – Cofins a Recuperar, 4101010002 e 321200 – Compras), da Escrituração Fiscal Digital - EFD – ICMS, da Escrituração Fiscal Digital – EFD – Contribuições e dos Demonstrativos de Apuração das Contribuições Sociais – DACON, a fiscalização constatou os seguintes procedimentos adotados pelo contribuinte na apuração do PIS e da Cofins, que estão em desacordo com a legislação que rege a matéria:

(...)

g) Constatou-se também que, nos períodos de apuração de abril/2012 a nov/2012 e abril/2013 a dezembro/2013, o contribuinte declarou nos respectivos Demonstrativos de Apuração das Contribuições –DACON (fichas 06A e 16^A, linhas 01. Bens para Revenda) bases de cálculo dos créditos do PIS e da COFINS sobre mercadorias adquiridas para revenda em valores superiores às compras geradoras de créditos efetivamente ocorridas e escrituradas pelo próprio fiscalizado.

(...)

As bases de cálculo das glosas ora regularizadas estão detalhadas no demonstrativo anexo a este relatório, cabendo ressaltar que foram discriminadas pelo próprio contribuinte ao longo da ação fiscal, em atendimento aos Termos de Intimações nº0004 e 007 (apresentação dos mapas de apuração de PIS e COFINS) , e confirmadas nos correspondentes Dacon e na Escrituração Contábil Digital (ECD).

(negritos nossos)

Embora o Auditor tenha consignado no TVF que as informações prestadas pelo contribuinte sobre a rubrica de compras para revenda foram confirmadas na Dacon e nas

escriturações Contábil Digital e Fiscal, apenas a primeira foi juntada aos autos, não constando no processo nada a respeito dos comprovantes da Escriturações Digitais que confirmem os valores apurados e utilizados para elaboração das planilhas sintéticas em que se basearam as glosas operadas no lançamento fiscal.

Assim, a fim de realizar as análises das argumentações da Reclamante suscitadas quanto a referida infração e em homenagem ao princípio da verdade material, necessita-se que sejam juntados aos autos os demonstrativos extraídos da Escrituração Contábil Digital (ECD) e Escrituração Fiscal Digital (EFD) comprobatórios dos valores reais de aquisição de compras para revenda.

Nesse sentido, proponho a conversão do presente julgamento em diligência a fim de que a unidade de origem realize os seguintes procedimentos:

a) Juntar aos autos as planilhas com os dados fiscais extraídos do Sistema de Escrituração Digital (EFD-ICMS), com totalizações mensais, de analítica (Data de Entrada, CFOP, Nº Nota Fiscal, Fornecedor, Descrição do Produto, NCM, Base PIS/COFINS), que demonstrem os valores reais de compras para revenda ao longo do período fiscalizado, bem como juntar planilha resumo de totais mensais apurados;

b) Juntar aos autos as planilhas com os dados contábeis extraídos do Sistema de Escrituração Contábil Digital (ECD), com totalizações mensais, que demonstrem os valores reais de compras para revenda ao longo do período fiscalizado, bem como juntar planilha resumo de totais mensais apurados; e

c) elaborar relatório fiscal conclusivo detalhando os procedimentos realizados, anexar todos os documentos gerados na diligência e facultar à Recorrente o prazo de trinta dias para se pronunciar, nos termos do parágrafo único do artigo 35 do Decreto nº 7.574, de 2011.

Concluída a diligência, os autos deverão retornar a este Colegiado para que se dê prosseguimento ao julgamento.

É como voto.

Assinatura Digital

Pedro Sousa Bispo - Relator