



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 19515.720040/2015-94  
**Recurso** De Ofício e Voluntário  
**Acórdão nº** 3201-009.845 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 29 de setembro de 2022  
**Recorrentes** COMPANHIA BRASILEIRA DE DISTRIBUIÇÃO  
FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2010

**NÃO CUMULATIVIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES. AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS PARA REVENDA. DIREITO A CRÉDITO.**

Na apuração das contribuições não cumulativas, há autorização expressa ao desconto de créditos calculados em relação a bens tributados adquiridos para revenda, observadas as exceções previstas em lei, dentre as quais as aquisições de bens submetidos à substituição tributária, à monofasia ou à alíquota zero.

**CRÉDITO. ENERGIA ELÉTRICA. ÓLEO DIESEL. POSSIBILIDADE.**

Os gastos com energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica, mesmo que produzida a partir da queima de óleo diesel, dão direito ao desconto de créditos das contribuições não cumulativas, mas desde que devidamente comprovados.

**CRÉDITO. REVENDA DE MERCADORIAS. FRETE ENTRE ESTABELECIMENTOS DA PESSOA JURÍDICA. ARMAZENAGEM. POSSIBILIDADE.**

Tratando-se de pessoa jurídica que tem como atividade principal a revenda de mercadorias, valendo-se de uma estrutura ampla e diversificada de estabelecimentos, as despesas incorridas nas operações de transferência de mercadorias entre eles se inserem no contexto mais amplo de operações de venda, uma vez se destinarem exatamente à viabilização da comercialização final, devendo os fretes e os gastos com armazenagem se encontrarem devidamente comprovados, observados os demais requisitos da lei.

**CRÉDITO. MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS UTILIZADOS NA PRODUÇÃO. ENCARGOS DE DEPRECIÇÃO. POSSIBILIDADE.**

As aquisições de máquinas e equipamentos utilizados na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços ensejam o direito ao desconto de créditos apurados com base nos encargos de depreciação, mas desde que comprovadas e observados os demais requisitos da lei.

**CRÉDITO. EDIFICAÇÕES E BENFEITORIAS UTILIZADOS NAS ATIVIDADES DA EMPRESA. ENCARGOS DE DEPRECIÇÃO. POSSIBILIDADE.**

Os dispêndios com edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros utilizados nas atividades da empresa ensejam o direito ao desconto de créditos apurados com base nos encargos de depreciação, mas desde que comprovados e observados os demais requisitos da lei.

**CRÉDITO. TAXA DE ADMINISTRAÇÃO DE CARTÕES E TÍQUETES. IMPOSSIBILIDADE.**

Inexiste previsão legal autorizando o desconto de créditos em relação às taxas pagas por administração de cartões e de tíquetes.

**CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. RETIFICAÇÃO DE DECLARAÇÕES OU DEMONSTRATIVOS. DESNECESSIDADE.**

Os créditos podem ser apropriados extemporaneamente, independentemente de retificação de declarações ou demonstrativos, mas desde que comprovada a sua não utilização em períodos anteriores e respeitado o prazo prescricional para se pleitear o direito.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)**

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2010

**EMENTA.**

Considerando que o lançamento relativo à Cofins se baseou nos mesmos fatos que embasaram o auto de infração da Contribuição para o PIS, aqui se dispensa a reprodução dos itens da parte da ementa supra.

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2010

**RECURSO DE OFÍCIO. EXONERAÇÕES AMPARADAS EM PROVAS E NA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA.**

Mantém-se a exoneração de parte do crédito tributário promovida pelo julgador de primeira instância pautada em apurações realizadas pela Administração tributária durante o procedimento de diligência, tendo por base os documentos comprobatórios apresentados e os dispositivos legais que regem a matéria.

**ÔNUS DA PROVA.**

O ônus da prova recai sobre a pessoa que alega o direito ou o fato que o modifica, extingue ou que lhe serve de impedimento, devendo prevalecer a decisão recorrida nos casos de falta de efetiva comprovação dos argumentos de defesa.

**APRESENTAÇÃO DE PROVAS. PRECLUSÃO.**

As provas devem ser apresentadas na primeira instância, salvo por motivo de força maior, por se referir a fato ou a direito superveniente ou se destinar a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

**DELEGACIA DE JULGAMENTO. EXIGÊNCIA DE MULTA DE MORA. IMPOSSIBILIDADE.**

Os julgadores administrativos não têm competência para exigir crédito tributário não lançado ou não confessado, ainda que referente apenas à multa moratória.

**INOVAÇÃO DOS ARGUMENTOS DE DEFESA. PRECLUSÃO.**

Tratando-se de matéria aduzida apenas em sede de recurso de voluntário, dela não se conhece em razão da flagrante inovação dos argumentos de defesa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em (I) negar provimento ao Recurso de Ofício, (II) não conhecer de parte do Recurso Voluntário, por inovação dos argumentos de defesa e, (III) na parte conhecida do Recurso Voluntário, dar parcial provimento nos seguintes termos: (i) reverter as glosas de créditos das contribuições PIS/Cofins devidas no mês de fevereiro de 2010, nos termos do Relatório de Diligência Fiscal (fls. 12.008 a 12.014), (ii) reverter as glosas de créditos das contribuições PIS/Cofins relativas a créditos calculados com base nos dispêndios de energia elétrica em imóveis de terceiros alugados e utilizados como estabelecimento do Recorrente, mas desde que devidamente comprovados, nos termos do inciso III do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, observados os demais requisitos da lei, (iii) reverter as glosas de créditos referentes à depreciação de edifícios e benfeitorias em imóveis próprios e de terceiros identificados no sistema SAP, nos termos do Relatório de Diligência Fiscal e (iv) excluir do crédito tributário mantido pela DRJ a parcela da multa de mora exigida no procedimento de imputação proporcional realizado pelo julgador de piso. Acordam, ainda, por maioria de votos, em reverter as glosas de créditos, devidamente comprovados, observados os demais requisitos da lei, relativos a (i) fretes pagos a pessoas jurídicas nas transferências de mercadorias entre estabelecimentos e (ii) créditos apropriados extemporaneamente, independentemente de retificação de declarações ou demonstrativos, mas desde que comprovada a sua não utilização em períodos anteriores e desde que postulados no prazo, vencido o conselheiro Arnaldo Diefenthaler Dornelles, que negava provimento nesses itens.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafeté Reis – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Arnaldo Diefenthaler Dornelles, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Carlos Delson Santiago (suplente convocado), Marcio Robson Costa, Hélcio Lafeté Reis (Presidente)

## **Relatório**

Trata-se de Recurso Voluntário e de Recurso de Ofício decorrentes do provimento parcial dado pela Delegacia de Julgamento (DRJ) à Impugnação do contribuinte acima identificado, impugnação essa manejada para se contrapor à lavratura de autos de infração das contribuições Cofins e para o PIS, tendo em vista a glosa de créditos descontados no decorrer do ano de 2010, bem como a diferença de contribuição declarada a menor em dezembro de 2010.

Em auditoria, analisaram-se documentos e esclarecimentos prestados pelo contribuinte, tendo sido constatados apuração e descontos das contribuições em desacordo com a legislação ou sem a devida comprovação, nos seguintes termos:

a) após sucessivas intimações e prorrogações, o contribuinte não apresentou para todos os meses um demonstrativo completo e discriminado das bases de cálculo utilizadas para a apuração dos créditos de PIS e Cofins relativos a compras de mercadorias para revenda, sendo que, após análise dos demonstrativos disponíveis, constatou-se que diversos produtos compuseram, indevidamente, a base de cálculo dos créditos, tais como: (i) produtos monofásicos adquiridos para revenda (produtos farmacêuticos, de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal, pneus e bebidas), (ii) produtos hortícolas, frutas, ovos e livros sujeitos à alíquota zero, (iii) leite, bebidas e compostos lácteos, queijos, farinhas, arroz e pão comum, sujeitos à alíquota zero, (iv) computadores (alíquota zero) e (v) carnes bovinas (alíquota reduzida);

b) após intimações, termo de constatação entregue ao contribuinte e várias reintimações, glosaram-se créditos relativos a gastos não comprovados com energia elétrica e óleo diesel (utilizado para geração de energia elétrica no caso de falta ou fornecimento insuficiente pela concessionária pública);

c) glosa de créditos relativos à taxa de administração de cartão de crédito, cartão de débitos e tíquetes;

d) glosa de créditos relativos a fretes na transferência de mercadorias entre estabelecimentos da pessoa jurídica;

e) após intimação, várias prorrogações de prazo, entrega de termo de constatação e reintimações, glosaram-se créditos sem comprovação relativos a fretes nas entregas em domicílio;

f) glosa de créditos descontados extemporaneamente, relativos a embalagens e contratação de serviços temporários, sem a necessária retificação do Dacon, da DCTF e da DIPJ;

g) mesmo após várias intimações, prorrogações de prazo e reuniões com os representantes da empresa, o contribuinte não demonstrou e nem comprovou as bases de cálculo dos créditos das contribuições decorrentes da depreciação de bens do ativo imobilizado, tendo sido apurado que alguns desses créditos haviam sido calculados indevidamente sobre veículos, software, hardware, decoração e bens utilizados em todas as áreas da empresa (máquinas, equipamentos, móveis e utensílios utilizados em atividades comerciais);

h) glosa de créditos apurados na aquisição de bens identificados como “contentores”/equipamentos logísticos (aluguel de pallets, contentores e gaiolas utilizados pelas centrais de distribuição e lojas no manuseio de mercadorias, principalmente frutas, legumes e verduras);

i) após várias intimações, termo de constatação entregue e prorrogações de prazo, glosaram-se créditos relativos a aluguel de equipamentos, cujos documentos comprobatórios apresentados indicavam tratar-se de serviços de manutenção preventiva e corretiva em coberturas e telhados dos estabelecimentos comerciais e de outras empresas do grupo, serviços de manutenção de ar condicionado e de call center.

Em sua Impugnação, o contribuinte requereu o cancelamento dos autos de infração ou, alternativamente, a não incidência da taxa Selic sobre as multas de ofício, aduzindo, aqui apresentado de forma sucinta, o seguinte:

1) nulidade das glosas de aquisição de mercadorias para revenda por cerceamento do direito de defesa, tendo em vista a inexistência de relação ou planilha identificando as operações glosadas, bem como a ocorrência de equívocos quanto à glosa de algumas mercadorias revendidas cuja aquisição havia sido tributada;

2) no que tange à comprovação das despesas com energia elétrica e óleo diesel, cujos créditos haviam sido glosados, informou o contribuinte que ele ainda não havia localizado a integralidade das contas de energia elétrica, razão pela qual protestou pela sua ulterior juntada, sendo apresentados os razões contábeis, bem como parte das contas de energia elétrica. Em relação às despesas com óleo diesel, elas haviam sido devidamente contabilizadas, consoante a própria autoridade fiscal reconheceu, sendo protestado pela juntada posterior da documentação de suporte aos registros contábeis;

3) as taxas de administração de cartão de crédito, cartão de débito e de tíquetes enquadram-se perfeitamente na definição de insumo, dando direito ao crédito das contribuições incidentes sobre os valores pagos a esse título;

4) indevidas as glosas de créditos relativos a fretes na transferência de mercadorias entre estabelecimentos, pois tais movimentações se revelam imprescindíveis, dada a necessidade de as mercadorias estarem próximas dos seus potenciais compradores;

5) apesar de ter sido apresentada uma série de documentos que comprovavam os serviços de fretes na entrega em domicílio, glosou-se a integralidade dos créditos calculados sobre tais despesas;

6) insustentável a glosa de créditos extemporâneos fundada apenas na falta de retificação do Dacon, da DCTF e da DIPJ;

7) os bens integrantes do ativo imobilizado em relação aos quais calcularam-se créditos sobre encargos de depreciação, glosados pela Fiscalização, são absolutamente imprescindíveis para o regular desenvolvimento das atividades da empresa;

8) glosa indevida de créditos sobre contentores ou equipamentos logísticos;

9) sobre a glosa de despesas de aluguel de equipamentos, estava sendo juntado aos autos os razões contábeis e alguns contratos de locação;

10) foram apresentadas DCTFs retificadoras antes do início da ação fiscal que não foram consideradas pela Fiscalização sem qualquer motivo aparente;

11) impossibilidade de incidência de juros de mora com base na taxa Selic sobre multas de ofício.

Em 27 de maio de 2016, por meio da Resolução nº 3.010, a DRJ converteu o julgamento em diligência à repartição de origem, com vistas à identificação das aquisições geradoras de crédito, bem como à comprovação de outros dispêndios.

Realizada a diligência, a Fiscalização se pronunciou nos seguintes termos:

a) os arquivos apresentados pela empresa na fase de fiscalização, contendo a discriminação integral das compras de mercadorias para revenda, estavam sendo juntados aos autos, arquivos esses que poderiam ser confrontados com a relação das compras acatadas para se identificarem as aquisições glosadas (retorno de mercadoria remetida para depósito fechado ou armazém, doação, bonificação, brindes, compras para recebimento futuro, retorno de vasilhame ou sacaria, entrada ou prestação de serviço não especificada);

b) em relação aos aluguéis de máquinas e equipamentos, foram recusados documentos referentes à compra de materiais, prestação de serviços, aluguel de utensílios, material para festa, salão de festas, mesa de bilhar e pingue-pongue, veículos, vasos, quadra society, uniformes e toalhas, não tendo sido aceitos também documentos ilegíveis ou que não traziam a identificação do equipamento;

c) em relação à energia elétrica, estava sendo informado à frente de cada lançamento o valor a pagar da nota fiscal, já considerando eventuais descontos e abatimentos, os quais estavam contabilizados destacadamente pelo contribuinte;

d) para os fretes de entregas em domicílio, o contribuinte apresentou documentos apenas para o mês de janeiro, embora intimado durante a fiscalização e também durante a diligência a apresentar a documentação de todo o período;

e) em relação a máquinas, equipamentos e outros bens do ativo imobilizado, eles deviam, para fins de crédito, ser utilizados na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, sendo que, em razão da falta de identificação pelo contribuinte do local de utilização do bem, glosaram-se os créditos calculados sobre os encargos de depreciação;

f) estavam sendo considerados os créditos decorrentes de depreciação de bens imóveis e de benfeitorias em imóveis de terceiros, comprovados durante a diligência;

g) elaborou-se planilha contendo todos os créditos apurados pela Fiscalização e as glosas mantidas.

Cientificado dos resultados da diligência, o contribuinte apresentou novas planilhas e documentos comprobatórios, apontou equívocos cometidos pela Fiscalização na identificação dos créditos, reafirmou o direito a crédito na aquisição de bens sujeitos ao regime monofásico e à alíquota zero e identificou o local em que utilizados as máquinas e equipamentos.

O acórdão da DRJ em que se julgou parcialmente procedente a Impugnação restou ementado nos seguintes termos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

Ano-calendário: 2010

COFINS. REVENDA DE PRODUTO SUJEITO À INCIDÊNCIA MONOFÁSICA. NÃO CUMULATIVIDADE. INEXISTÊNCIA DE DIREITO A CRÉDITO.

É vedado o aproveitamento de créditos relacionados às aquisições, para revenda, de produtos sujeitos à incidência monofásica.

**NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. ÓLEO DIESEL CONSUMIDO POR GERADORES DE ENERGIA.**

É vedada a apuração de créditos, na modalidade aquisição de insumos, em relação a combustíveis e lubrificantes utilizados nos geradores de energia elétrica da pessoa jurídica, por não se tratar de máquina ou equipamento utilizado diretamente na produção dos bens destinados à venda.

**TAXA. ADMINISTRADORA DE CARTÃO DE CRÉDITO. BASE DE CÁLCULO.**

As taxas pagas às administradoras de cartão de crédito não podem ser excluídas da base de cálculo da Cofins.

**FRETE. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA.**

Não existe previsão legal para o cálculo de créditos a descontar da Cofins não-cumulativa sobre valores relativos a fretes realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, não clientes.

**FRETE. ÔNUS SUPORTADO PELO VENDEDOR.**

Nos termos da lei, dará direito ao crédito o frete contratado para entrega de mercadorias diretamente aos clientes, na venda do produto, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

**NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. ATENDIMENTO AO REGIME DA COMPETÊNCIA CONTÁBIL. NECESSIDADE DE RETIFICAÇÃO DAS OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS.**

O aproveitamento de créditos extemporâneos das contribuições não cumulativas 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 retificação das obrigações acessórias (Dacon, DCTF e EFD correspondentes).

**NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. ENCARGOS DE DEPRECIACÃO. BENS DO ATIVO IMOBILIZADO.**

Os encargos de depreciação de bens incorporados ao ativo imobilizado somente geram direito a crédito se esses bens forem utilizados na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

**CONTENTORES OU EQUIPAMENTOS LOGÍSTICOS. CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.**

A legislação tributária, ao disciplinar o modelo de não cumulatividade da Cofins, indicou de forma exaustiva as hipóteses de apuração de créditos, não incluído às despesa de aluguel dos valores escrituradas como Equipamentos Logísticos.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Ano-calendário: 2010

**PIS/PASEP. REVENDA DE PRODUTO SUJEITO À INCIDÊNCIA MONOFÁSICA. NÃO CUMULATIVIDADE. INEXISTÊNCIA DE DIREITO A CRÉDITO.**

É vedado o aproveitamento de créditos relacionados às aquisições, para revenda, de produtos sujeitos à incidência monofásica.

**NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. ÓLEO DIESEL CONSUMIDO POR GERADORES DE ENERGIA.**

É vedada a apuração de créditos, na modalidade aquisição de insumos, em relação a combustíveis e lubrificantes utilizados nos geradores de energia elétrica da pessoa jurídica, por não se tratar de máquina ou equipamento utilizado diretamente na produção dos bens destinados à venda.

**TAXA. ADMINISTRADORA DE CARTÃO DE CRÉDITO. BASE DE CÁLCULO.**

As taxas pagas às administradoras de cartão de crédito não podem ser excluídas da base de cálculo do PIS/Pasep.

**FRETE. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA.**

Não existe previsão legal para o cálculo de créditos a descontar da Cofins não-cumulativa sobre valores relativos a fretes realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, não clientes.

**FRETE. ÔNUS SUPORTADO PELO VENDEDOR.**

Nos termos da lei, dará direito ao crédito o frete contratado para entrega de mercadorias diretamente aos clientes, na venda do produto, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

**NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. ATENDIMENTO AO REGIME DA COMPETÊNCIA CONTÁBIL. NECESSIDADE DE RETIFICAÇÃO DAS OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS.**

O aproveitamento de créditos extemporâneos das contribuições não cumulativas 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 retificação das obrigações acessórias (Dacon, DCTF e EFD correspondentes).

**NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. ENCARGOS DE DEPRECIÇÃO. BENS DO ATIVO IMOBILIZADO.**

Os encargos de depreciação de bens incorporados ao ativo imobilizado somente geram direito a crédito se esses bens forem utilizados na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

**CONTENTORES OU EQUIPAMENTOS LOGÍSTICOS. CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE.**

A legislação tributária, ao disciplinar o modelo de não cumulatividade da contribuição para o PIS/Pasep, indicou de forma exaustiva as hipóteses de apuração de créditos, não incluído às despesas de aluguel dos valores escrituradas como Equipamentos Logísticos.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2010

**LANÇAMENTO DE OFÍCIO. RECOLHIMENTO DE TRIBUTO DEVIDO ANTES DA AÇÃO FISCAL. TRIBUTO NÃO DECLARADO EM DCTF.**

A falta de registro em DCTF dos valores devidos impõe a necessidade do lançamento para constituição do crédito tributário correspondente independentemente de se considerar os pagamentos efetuados. Comprovado na impugnação o pagamento parcial

do tributo não declarado em DCTF antes do início do procedimento de fiscalização, exclui-se da exigência a multa de ofício correspondente à parte do tributo cujo pagamento restou comprovada.

#### JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

O crédito tributário não pago integralmente no vencimento é acrescido de juros de mora, qualquer que seja o motivo determinante. Por ser parte integrante do crédito tributário, a multa de ofício também se submete à incidência dos juros nas situações de inadimplência.

#### ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2010

#### GUARDA DE LIVROS E DOCUMENTOS. OBRIGATORIEDADE.

O comerciante é ainda obrigado a conservar em ordem, enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, a escrituração, correspondência e demais papéis relativos à atividade.

#### JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA E ENTENDIMENTO DOUTRINÁRIO. NÃO VINCULAÇÃO.

As referências a entendimentos proferidos em outros julgados administrativos ou judiciais ou em manifestações da doutrina especializada não vinculam os julgamentos administrativos emanados em primeiro grau pelas Delegacias da Receita Federal de Julgamento.

#### JULGAMENTO ADMINISTRATIVO. CARÁTER VINCULADO.

A autoridade administrativa deve observar nos seus julgados as normas legais e regulamentares, bem assim o entendimento da Secretaria da Receita Federal expresso em atos normativos.

#### NULIDADE. NÃO OCORRÊNCIA.

Descabe a arguição de nulidade do lançamento quando a exigência foi lavrada por pessoa competente e sustenta-se em processo instruído com todas as peças indispensáveis à constituição do lançamento, tendo sido possibilitado o pleno exercício de defesa do autuado, inclusive com a conversão do julgamento em diligência.

#### NOVAS PROVAS TRAZIDAS AOS AUTOS APÓS DILIGÊNCIA. PEDIDO PARA REALIZAÇÃO DE NOVO EXAME. INDEFERIMENTO.

Indefere-se o pedido para realização de novos exames quando não devidamente demonstrado pela parte interessada a impossibilidade de apresentação oportuna, durante a diligência anterior, mormente quando esta se transcorreu por um período superior a dois anos.

#### PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL X PRINCÍPIO DA PRECLUSÃO.

O processo deve necessariamente ser pontuado por alguns limites - temporais ou materiais - à cognição probatória. Não cabe a avocação do Princípio da Verdade Material para justificar a realização de novos exames, quando não devidamente demonstrado nos autos a impossibilidade de apresentação dos documentos durante a diligência fiscal.

Impugnação Procedente em Parte

## Crédito Tributário Mantido em Parte

A DRJ recorreu de ofício de sua decisão, em virtude de o crédito exonerado, no montante de R\$ 37.251.080,14, ser maior que o limite de alçada.

Foram acatadas as alterações promovidas pela Fiscalização na diligência, cumprida nos exatos termos definidos na Resolução, segundo o relator, reconhecendo-se novos créditos relativos à (i) aquisição de bens destinados à revenda devidamente comprovados, (ii) aquisição de energia elétrica, (iii) fretes na entrega em domicílio e (iv) depreciação de bens do ativo imobilizado, sendo que em relação a esse último item, a DRJ acatou outros créditos apontados pelo contribuinte após a ciência da diligência.

A DRJ acatou, ainda, pagamentos das contribuições devidas no período da autuação, devidamente comprovados, reduzindo-se proporcionalmente o valor da multa de ofício, incluindo a multa de mora em relação aos recolhimentos realizados após a data de vencimento.

Em relação a outras questões levantadas pelo contribuinte após ciência dos resultados da diligência, inclusive a indicação de necessidade de realização de nova diligência, o relator do voto condutor do acórdão da DRJ argumentou que a diligência realizada se desenvolveu por um período superior a dois anos, tempo esse mais do que suficiente para que a empresa pudesse apresentar os elementos de prova de que dispunha e a discriminação da base de cálculo das contribuições que entendesse ser a correta, com a devida correlação com as notas fiscais que compusessem o crédito pretendido, período esse que, somado ao da fiscalização inicial de pouco mais de um ano, totalizava mais de três anos, não tendo ocorrido nenhuma alteração na legislação tributária nesse período que afetasse a apuração do tributo lançado, não tendo havido também registro de qualquer infortúnio (incêndio, roubo, etc.) que justificasse a não apresentação de todos documentos necessários à comprovação pretendida.

Ainda de acordo com o relator de piso, mesmo que se reconhecesse o porte da empresa, o prazo já concedido fora mais do que suficiente para a apresentação de documentos e realização de exames periciais.

Cientificado da decisão da DRJ em 01/02/2019 (e-fl. 9.791), o contribuinte interpôs Recurso Voluntário em 28/02/2019 (e-fl. 9.792) e requereu (i) a confirmação dos valores cancelados por meio da diligência fiscal e ratificados pela DRJ, (ii) a conversão do julgamento em nova diligência para que fossem devidamente analisadas as aquisições realizadas no ano-calendário de 2010, (iii) o reconhecimento da improcedência do auto de infração e da necessidade de aplicação da denúncia espontânea em relação a dezembro e 2010 e, (iv) na hipótese de improcedência total ou parcial do recurso, que se considerasse a decisão judicial que viesse a transitar em julgado no processo nº 0024461-40.2006.4.03.6100.

Em sua peça recursal, arguiu o Recorrente o seguinte:

a) no tocante ao mês de fevereiro/2010, após ciência dos resultados da diligência, acrescentaram-se os códigos NCM na planilha elaborada pela Fiscalização, não tendo a DRJ reconhecido o direito de crédito relativo a aquisições no montante de R\$ 211.265.857,20 por entender que os documentos deveriam ter sido apresentados até a impugnação. Contraditoriamente, na análise do item relativo à tomada de crédito sobre encargos de

depreciação de máquinas e equipamentos, ele também havia incluído informação relativa ao setor de alocação de cada equipamento, tendo o julgador reconhecido o direito de crédito a partir dessa complementação de dados por ele efetuada;

b) na realização da diligência, a Fiscalização não elaborou planilha identificando os itens glosados, registrando apenas que a planilha contendo os créditos mantidos poderia ser comparada com a planilha contendo todas as aquisições de mercadorias destinadas à revenda, o que configurava cerceamento do direito de defesa, tendo ele, Recorrente, elaborado nova planilha em que se podiam identificar novas mercadorias ensejadoras de crédito (mercadorias tributadas, submetidas ao regime monofásico e sujeitas à alíquota zero), fato esse que justificaria nova diligência;

c) as contas de energia elétrica hábeis a comprovar R\$ 10.234.488,90 foram apresentados antes do julgamento de mérito da impugnação, não tendo ocorrido sequer supressão de instância, devendo ser aceitos e analisados os documentos apresentados às fls. 8.868 e seguintes, a fim de reduzir o referido valor da base controvertida dos créditos de energia elétrica;

d) a glosa dos créditos vinculados às despesas com óleo diesel utilizado na geração de energia decorreu exclusivamente da restritiva visão da autoridade fiscal em relação às despesas passíveis de gerar créditos das contribuições;

e) não pode prosperar o entendimento da Administração tributária de que o conceito de insumos para fins de creditamento das contribuições não cumulativas não se aplica em relação à revenda de mercadorias, pois “os créditos devem ser calculados sobre os custos e despesas inerentes à realização à atividade econômica do Contribuinte, geradora de receita, base de cálculo das contribuições em comento” (e-fl. 9819);

f) as taxas de administração de cartões de crédito e débito e de tíquetes incluem-se no conceito de insumos para fins de desconto de crédito das contribuições não cumulativas;

g) a transferência de mercadorias entre estabelecimentos se revela imprescindível, dada a necessidade de as mercadorias estarem próximas dos seus potenciais compradores;

h) “dificuldade para realizar o levantamento dos recibos dos fretes de entregas em domicílio, tendo em vista que quase na totalidade dos casos os serviços são prestados por meros *perueiros*, e não por pessoas jurídicas altamente especializadas em logística, o que explica a simplicidade e falta de complexidade dos correlatos instrumentos contratuais e a descrição dos documentos fiscais ou financeiros emitidos. Por esta razão, protesta-se pela ulterior juntada de novos documentos, tendo em vista que o porte da ora Recorrente faz com que a documentação atinente a qualquer serviço tomado seja extremamente volumosa.” (e-fl. 9827);

i) insustentável a glosa de créditos extemporâneos fundada apenas na falta de retificação do Dacon, da DCTF e da DIPJ;

j) a única justificativa dada pela DRJ para descon siderar os saldos registrados nas contas de imóveis e benfeitorias em imóveis de terceiros foi a suposta ausência de sua discriminação mês a mês, afirmação essa que não é verdadeira, pois há, efetivamente, “a discriminação mês a mês, a qual pode ser identificada na coluna “I” da aba “Base Ativos - 2010

SAP” da planilha denominada “Mapa Depreciação” (fls. 4.102 – arquivo não paginável)” (e-fl. 9834);

k) no caso de açougue e peixaria, as autoridades fiscais não conheceram os créditos apurados sobre encargos de depreciação de máquinas e equipamentos aí empregados por entenderem que não havia produção de bens destinados à venda, sendo que, nesses locais, os produtos são manipulados antes de serem expostos à venda;

l) “se o aluguel de um determinado equipamento tem o condão de gerar créditos de PIS/COFINS, é manifesto que a sua aquisição também enseja ditos créditos, na exata medida em que o equipamento em análise for essencial ao desenvolvimento das atividades sociais, considerando o novo conceito de insumos com base na decisão do STJ (essencialidade e relevância)” (e-fl. 9840);

m) glosa indevida de créditos sobre contentores ou equipamentos logísticos;

n) sobre a glosa de despesas de aluguel de equipamentos, roga pela juntada posterior dos contratos remanescentes;

o) em relação a pagamentos que haviam sido efetuados, eles foram reconhecidos pela DRJ, mas foi exigida a multa moratória por terem sido realizados após o vencimento, o que vai de encontro ao instituto da denúncia espontânea;

p) o Recorrente é detentor de decisão favorável exarada nos autos do processo judicial nº 0024461-40.2006.4.03.6100, em trâmite perante a 6ª Turma do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, que tem por objeto o direito à exclusão do ICMS da base de cálculo dos débitos da contribuição do PIS e da Cofins, em razão do quê o presente processo deve ser sobrestado até o trânsito em julgado.

Em 20 de novembro de 2019, esta turma, por meio da Resolução nº 3201-002.387, converteu o julgamento em diligência à repartição de origem para que, observando-se o teor da Nota SEI 63/18 da PGFN e do Parecer Normativo Cosit nº 5/2018, bem como a jurisprudência do STJ (REsp nº 1.221.170), se intimasse o Recorrente para demonstrar e comprovar, com documentação hábil e idônea, observados os demais requisitos da lei, os seguintes itens:

a) créditos das contribuições relativos às aquisições de bens destinados à revenda, cujos NCMs foram inseridos em planilha pelo Recorrente;

b) créditos das contribuições relativos aos gastos com fretes nas transferências entre estabelecimentos da pessoa jurídica;

c) créditos com base nos encargos de depreciação das máquinas e equipamentos utilizados em estabelecimentos da pessoa jurídica, incluídos aqueles utilizados em açougue e peixaria;

d) créditos das contribuições em relação aos gastos com aluguel ou aquisição de pallets, contentores e gaiolas utilizados pelas centrais de distribuição e lojas no manuseio de mercadorias;

e) créditos relativos ao consumo de energia elétrica em relação ao qual o Recorrente informa ter carreado aos autos notas fiscais comprobatórias após ciência dos resultados da diligência determinada pela DRJ.

Realizada a diligência, a autoridade administrativa elaborou relatório (fls. 12.008 a 12.014), cujos resultados serão analisados de forma individualizada no voto condutor da decisão a ser aqui tomada.

Cientificado dos resultados da diligência, o contribuinte se pronunciou contestando a desconsideração (i) dos gastos com energia elétrica despendida em imóveis alugados, (ii) despesas mensais de depreciação de equipamentos cuja localização fora devidamente demonstrada, (iii) fretes relativos a mercadorias transferidas entre estabelecimentos da pessoa jurídica, (iv) despesas de aluguel de equipamentos e (v) aquisições de bens destinados à revenda.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Hélcio Lafetá Reis, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo, atende os demais requisitos de admissibilidade e dele se toma conhecimento. Quanto ao Recurso de Ofício, dele também se conhece por se referir a exoneração de crédito tributário em valor superior ao limite de alçada.

Conforme acima relatado, trata-se de autos de infração das contribuições Cofins e para o PIS, decorrentes da glosa de créditos descontados pelo contribuinte no decorrer do ano de 2010, bem como da diferença de contribuição declarada a menor em dezembro de 2010.

O Recorrente é uma empresa do ramo varejista de alimentos, vestuário, eletrodomésticos e diversos outros produtos comercializados por meio de sua cadeia de hipermercados, supermercados, minimercados, lojas especializadas e comércio eletrônico, além de postos de combustíveis e drogarias.

Durante a realização do procedimento fiscal, que se estendeu por um ano, o contribuinte foi intimado inúmeras vezes para prestar esclarecimentos e apresentar documentos, tendo-lhe sido concedidas prorrogações de prazos sempre que solicitadas, tendo sido levadas à sua apreciação as constatações parciais da ação fiscal, muitas reintimações, reunião com representantes da pessoa jurídica, sendo ao final lavrados os autos de infração com base nos dados então disponíveis.

Quando da apreciação da Impugnação apresentada pelo contribuinte, a Delegacia de Julgamento (DRJ) converteu o julgamento em diligência à repartição de origem para que se analisassem as questões então levantadas, tendo a Fiscalização envidado esforços na apuração da verdade material, concluindo, ao final, pelo acolhimento de parte dos novos argumentos, devidamente comprovados.

A DRJ acolheu as alterações favoráveis ao contribuinte promovidas pela Fiscalização, acatando ainda novos argumentos e documentos apresentados após a ciência do relatório fiscal de diligência, decidindo pelo cancelamento das autuações no montante de R\$ 37.251.080,14, em razão do quê, recorreu de ofício de sua decisão.

Passa-se, primeiramente, à análise do Recurso de Ofício.

### **I. Recurso de Ofício.**

A exoneração parcial do crédito tributário pela Delegacia de Julgamento (DRJ) decorreu dos seguintes fatos:

a) acolhimento de documentos apresentados durante e após a realização da diligência (notas fiscais com a indicação de incidência de PIS e Cofins na aquisição de mercadorias destinadas à revenda que não foram consideradas no levantamento fiscal – art. 17 da Lei n.º 11.033/2004);

b) reconhecimento do direito de crédito em relação a gastos com energia elétrica devidamente comprovados durante a diligência fiscal, no montante de R\$ 29.216.451,46 (art. 3º, inciso IX, da Lei n.º 10.637/2002 e art. 3º, inciso III, da Lei n.º 10.833/2003);

c) reversão da glosa referente a fretes em entregas em domicílio devidamente comprovadas durante a diligência, cujos valores não foram contestados pelo interessado (art. 3º, inciso IX, da Lei n.º 10.833/2003);

d) reconhecimento do direito a crédito calculado com base nos encargos de depreciação de bens imóveis e benfeitorias utilizados nas atividades da empresa, devidamente comprovados (art. 3º, inciso VII, e § 1º, inciso III, das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003);

e) reversão da glosa relativa à depreciação de máquinas e equipamentos utilizados em atividades produtivas (padaria, “rotisserie”, pet shop e revelação - art. 3º, inciso VI, e § 1º, inciso III, das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003);

f) dedução dos valores das contribuições lançadas dos pagamentos devidamente comprovados (item 15 da Solução de Consulta Interna Cosit n.º 8/2007).

Conforme se verifica dos itens supra, a exoneração do crédito tributário promovida pela DRJ decorreu, em quase sua totalidade, das apurações realizadas pela Fiscalização durante a diligência, havendo ainda reversão em relação a valores das contribuições que haviam sido recolhidos espontaneamente e a documentos comprobatórios apresentados após a ciência dos resultados da diligência.

Além disso, os procedimentos adotados pela DRJ encontram respaldo nos dispositivos normativos acima identificados, não se vislumbrando, por conseguinte, possibilidade de reversão das exonerações promovidas pelo julgador de primeira instância.

Nesse sentido, nega-se provimento ao Recurso de Ofício.

### **II. Recurso Voluntário.**

Tendo-se em conta o conteúdo do Recurso Voluntário, constata-se que remanescem controvertidas nestes autos as seguintes questões então aduzidas:

1) necessidade de realização de diligência para se apurarem créditos decorrentes da aquisição de mercadorias destinadas à revenda não reconhecidos pela Fiscalização e nem pela DRJ (mercadorias tributadas, submetidas ao regime monofásico e sujeitas à alíquota zero) e ausência de planilha identificando os créditos glosados;

2) direito a crédito relativamente a despesas com energia elétrica e com óleo diesel, este utilizado na geração de energia;

3) direito a crédito relativo às taxas de administração de cartões de crédito e débito e de tíquetes, tendo em vista o conceito amplo de insumos;

4) direito a crédito na transferência de mercadorias entre estabelecimentos da pessoa jurídica;

5) direito a crédito em relação aos fretes na entrega em domicílio (protesta-se pela ulterior juntada de novos documentos);

6) direito ao desconto de créditos extemporâneos independentemente da retificação do Dacon, da DCTF e da DIPJ;

7) direito a crédito em relação a imóveis e benfeitorias em imóveis de terceiros, apurado sobre encargos de depreciação, bem como a máquinas e equipamentos, inclusive aqueles utilizados no açougue e na peixaria;

8) direito a crédito na aquisição de contentores ou equipamentos logísticos;

9) direito a crédito em relação às despesas de aluguel de equipamentos (roga pela juntada posterior dos contratos remanescentes);

10) inaplicabilidade da multa de mora em relação a pagamentos efetuados após o vencimento – denúncia espontânea;

11) sobrestamento do presente processo até o trânsito em julgado da ação judicial nº 0024461-40.2006.4.03.6100, que tem por objeto o direito à exclusão do ICMS da base de cálculo dos débitos da contribuição do PIS e da Cofins.

A partir da análise das matérias supra em contraposição aos argumentos do Recorrente e os elementos probatórios constantes dos autos, o julgamento foi convertido em diligência à repartição de origem para que se esclarecessem alguns pontos que remanesceram em aberto, considerando-se, na referida análise, a mudança de interpretação, no âmbito da Administração tributária federal, do conceito de insumo no contexto da não cumulatividade das contribuições (Nota SEI 63/18 da PGFN e Parecer Normativo Cosit nº 5/2018, bem como jurisprudência do STJ - REsp nº 1.221.170).

Neste voto, a análise se iniciará com as matérias que foram objeto da diligência, sendo enfrentados, na sequência, os demais argumentos de defesa.

Feitas essas considerações, passa-se ao exame do Recurso Voluntário.

### II.1. Apuração de novos créditos.

Em seu Recurso Voluntário, o Recorrente pleiteou a realização de nova diligência para se apurarem novos créditos relativos à aquisição de mercadorias destinadas à revenda não reconhecidos pela Fiscalização e nem pela DRJ (mercadorias tributadas, submetidas ao regime monofásico e sujeitas à alíquota zero) e para se identificarem os créditos glosados pela Fiscalização.

Dentre as mercadorias destinadas à revenda, grande parte se refere a mercadorias submetidas ao regime monofásico ou sujeitas à alíquota zero, situação em que não se tem o pagamento exigido pelo inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.833/2003<sup>1</sup>.

Além disso, em relação à revenda de mercadorias submetidas ao regime monofásico, há vedação expressa de aproveitamento de créditos nas hipóteses de as contribuições terem sido exigidas da empresa vendedora, na condição de substituta tributária, e em relação a outros produtos submetidos à monofasia (art. 3º, inciso I, alíneas “a” e “b”, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003<sup>2</sup>).

A DRJ acatou os novos créditos apurados pela Fiscalização durante a realização da diligência por ela determinada, créditos esses que haviam sido devidamente comprovados pelo Recorrente, afastando os demais requeridos após a ciência dos resultados da diligência.

No Recurso Voluntário, o Recorrente informou que, após ciência dos resultados da diligência, acrescentara os códigos NCM na planilha elaborada pela Fiscalização e que, não tendo a Fiscalização identificado os itens glosados, elaborara nova planilha identificando todas as mercadorias ensejadoras de crédito, fato esse que justificaria nova diligência.

Na realização da diligência, a Fiscalização constatou que, após a identificação dos códigos NCM das referidas mercadorias destinadas à revenda, adquiridas em fevereiro de 2010, apuraram-se créditos adicionais de PIS no valor de R\$ 3.482.394,14 e de Cofins no montante de R\$ 16.042.266,00, mercadorias essas devidamente tributadas pelas contribuições e identificadas na planilha presente à fl. 12.004, abrangendo diferentes tipos de produtos que normalmente são comercializados por supermercados, com a exclusão, conforme já dito, das mercadorias adquiridas sujeitas à alíquota zero ou à monofasia.

Cientificado dos resultados da diligência, o Recorrente aduziu que, no decorrer da diligência, ele estava enfrentando dificuldades na localização de toda a documentação em decorrência da pandemia do Covid-19, tendo em vista que seus funcionários estavam trabalhando de forma remota e os documentos estavam arquivados fisicamente nas unidades da

---

<sup>1</sup> § 2º Não dará direito a crédito o valor: (...)

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição.

<sup>2</sup> Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos:

a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei;

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei;

empresa, sendo então apresentada nova planilha com a indicação de mercadorias adquiridas nos demais períodos.

Contudo, não se pode ignorar que, neste processo, mesmo depois de sucessivas intimações e prorrogações durante a auditoria fiscal, ao Recorrente foram franqueadas duas conversões do julgamento em diligência, uma pela DRJ e outra por este Colegiado, tendo a DRJ, inclusive, acolhido parte dos documentos apresentados pelo interessado somente após a realização da diligência por ela determinada, tendo a diligência desta turma determinado que o Recorrente fosse intimado para comprovar suas alegações.

Acolher a nova planilha com a identificação de itens relativos aos demais meses de 2010, apresentada somente após a ciência dos resultados da segunda diligência, planilha essa que demandaria nova auditoria da Fiscalização, seria flexibilizar ao extremo a regra preclusiva normatizada pelo Decreto nº 70.235/1972.

Essas novas informações trazidas aos autos nessas condições não se subsumem em nenhuma das hipóteses de exclusão da regra preclusiva prevista no § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/1972<sup>3</sup>, não podendo, por conseguinte, serem aqui acolhidas, sob pena de se criar um tratamento diferenciado, incompatível com o princípio da impessoalidade que orienta a atuação da Administração Pública, entendimento esse em consonância com o excerto doutrinário a seguir reproduzido:

O contribuinte deverá contestar todos os itens, caso não concorde com a decisão de primeira instância, apresentando as razões para cada um deles. Assim, a peça recursal deve indicar normas, princípios e valores efetiva ou potencialmente lesados por atos da Administração tributária, sempre indicando quais fatos são relevantes para sua defesa. Esse dever de fundamentar a pretensão de anulação do ato vergastado é ônus daquele que faz a alegação, assumindo, por isso mesmo, um caráter de indeclinável observância. Não cabe, desse modo, ao CARF, substituindo-se ao autor, suprir qualquer omissão na peça recursal e inovar em relação às questões levantadas pelos interessados no litígio.<sup>4</sup>

Após a ciência do acórdão de primeira instância, o Recorrente contestara somente as glosas relativas aos documentos apresentados após a ciência dos resultados da primeira diligência, todos referentes ao mês de fevereiro de 2010, não se podendo aqui permitir alongar-se tal pedido, pois, assim agindo, abrir-se-ia nova oportunidade para que o Recorrente trouxesse novas informações e novas e novas e novas, numa tendência ao infinito, incompatível com os princípios da eficiência e da oficialidade.

Diante do exposto, devem-se reverter as glosas de créditos das contribuições PIS/Cofins devidas no mês de fevereiro de 2010, nos termos do Relatório de Diligência Fiscal (fls. 12.008 a 12.014).

## **II.2. Crédito. Despesas com energia elétrica e óleo diesel (geração de energia)**

<sup>3</sup> § 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;(Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente;(Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

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

<sup>4</sup> NEDER, Marcos Vinicius; LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. Processo administrativo fiscal federal comentado: de acordo com a Lei nº 11.941, de 2009, e o Regimento Interno do CARF. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2010, p. 464.

Originalmente, glosaram-se créditos relativos a gastos não comprovados com energia elétrica e óleo diesel, este utilizado para geração de energia elétrica no caso de falta ou fornecimento insuficiente pela concessionária pública.

Na diligência determinada pela DRJ, a Fiscalização acatou créditos adicionais relativos à energia elétrica, os quais estavam contabilizados destacadamente pelo contribuinte, valores esses acolhidos na primeira instância.

O Recorrente argumenta que, após a realização da primeira diligência, carrou aos autos novos comprovantes de gastos com energia elétrica que não foram considerados pela DRJ. Contudo, analisando-se o voto condutor do acórdão recorrido, verifica-se que o relator fez referência aos referidos documentos, mas os desconsiderou em razão da inexistência de apontamento por parte do contribuinte dos itens dessa documentação que não teriam sido acolhidos pela Fiscalização.

No Recurso Voluntário, o Recorrente informa que os dados relativos à energia elétrica haviam sido devidamente individualizados por cores no Razão Contábil constante da fl. 4.102 (arquivo não paginável - Parte 32 do processo), “de modo que as linhas preenchidas na cor azul representam os documentos apresentados na impugnação, as linhas verdes são relativos aos documentos apresentados na fase fiscalizatória e as linhas sem preenchimento indicam os documentos não localizados até o momento da impugnação, conforme legenda indicativa na própria planilha.”

Contudo, consultando tal arquivo, constata-se que na planilha relativa à energia elétrica existem apenas linhas brancas e amarelas, cores essas que não coincidem com aquelas informadas pelo Recorrente, fato esse a exigir esclarecimentos adicionais.

Sobre essa matéria, as Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 assim dispõem:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

(...)

III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica.

Verifica-se que o direito de crédito não se restringe à energia elétrica consumida no processo produtivo, abarcando todos os estabelecimentos da pessoa jurídica.

Parte dos créditos relativos a dispêndios com energia elétrica foi acolhida pela Fiscalização e outra parte pela DRJ, dispêndios esses devidamente comprovados, glosando-se os gastos considerados não comprovados, sendo que, em relação ao óleo diesel, além da total ausência de provas, a Fiscalização considerou que tal crédito não tinha suporte legal.

No novo Relatório de Diligência Fiscal, consta o seguinte resultado:

**Créditos relativos ao consumo de energia elétrica em relação ao qual o Recorrente informa ter carreado aos autos notas fiscais comprobatórias após ciência dos resultados da diligência determinada pela DRJ.**

Analisamos os documentos e excluimos os valores comprovados.

A planilha “Diligência CARF - Energia Elétrica”, às fls. 12.007, detalha todos os documentos apresentados durante a fiscalização, na diligência anterior e na diligência atual. Os documentos não aceitos também estão indicados, incluindo o motivo da recusa, que ocorreu pelo fato de a nota já ter sido considerada ou pelo fato de estar em nome de outras empresas. Na aba “Docs Não Encontrados”, constam algumas notas não localizadas no razão da conta.

**Consta, ainda, na aba “Créditos”, o resumo dos valores aceitos e a glosa que permanece, no valor de R\$ 654.088,66 para o PIS e R\$ 3.012.772,02 para a Cofins.** (fl. 12.014 – g.n.)

O Recorrente contesta parte do resultado da diligência, aduzindo que, em relação à glosa relativa ao consumo de energia elétrica em imóveis de propriedade de terceiros, se trata de estabelecimentos em que a empresa autuada é locatária do imóvel e em que pratica suas atividades empresariais, razão pela qual a conta de energia elétrica consumida é emitida em nome do proprietário do imóvel.

Para comprovar sua alegação, o Recorrente reproduz na peça recursal planilha com identificação dos referidos valores e de uma conta de energia elétrica, sendo apresentadas cópias dos contratos de locação (doc 02 – fls. 12.090 a 12.154).

Uma vez comprovado tratar-se de imóvel alugado que funciona como estabelecimento do Recorrente, o direito a crédito calculado com base nos dispêndios de energia elétrica, também devidamente comprovados, deve ser reconhecido, nos termos do inciso III do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, acima reproduzido.

Quanto aos gastos com óleo diesel utilizado para geração de energia elétrica no caso de falta ou fornecimento insuficiente pela concessionária pública, a Fiscalização e a DRJ glosaram os créditos respectivos por ausência de prova, além de considerarem não haver previsão legal autorizativa, vindo o Recorrente, no Recurso Voluntário, a reafirmar seu direito a crédito nessa situação.

Após ciência dos resultados da diligência determinada por esta turma, o Recorrente não contestou a conclusão da Fiscalização quanto ao acatamento do desconto de créditos somente em relação aos gastos com energia elétrica devidamente comprovados, devendo-se, portanto, ser mantidas as referidas glosas relativas a aquisições de óleo diesel por falta de comprovação.

Logo, devem-se reverter as glosas de créditos das contribuições PIS/Cofins relativas a créditos calculados com base nos dispêndios de energia elétrica em imóveis de terceiros alugados e utilizados como estabelecimento do Recorrente, mas desde que devidamente comprovados, nos termos do inciso III do art. 3º da Lei nº 10.833/2003.

### **II.3. Crédito. Transferência de mercadorias entre estabelecimentos da pessoa jurídica**

A Fiscalização e a DRJ concluíram que os fretes decorrentes de transferências de mercadorias entre estabelecimentos do contribuinte não geram créditos por falta de amparo legal, tendo em vista que não se enquadram em nenhuma das hipóteses de desconto de créditos previstas na legislação.

O Recorrente argumenta que a transferência de mercadorias entre estabelecimentos se revela imprescindível, dada a necessidade de as mercadorias estarem próximas dos seus potenciais compradores.

Neste ponto, concordo com o Recorrente, pois, uma vez que sua atividade principal é a revenda de mercadorias, valendo-se de uma estrutura ampla e diversificada de estabelecimentos, as transferências da espécie podem muito bem ser interpretadas como operações de venda, tendo em vista que elas se justificam exatamente para favorecer a comercialização final, encontrando suporte no inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, *verbis*:

Lei nº 10.833/2003

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

(...)

IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos **incisos I e II**, quando o ônus for suportado pelo vendedor. (g.n.)

Constata-se que o inciso IX acima reproduzido se refere às operações de venda incluindo os bens do inciso I do mesmo artigo, qual seja, bens adquiridos para revenda, e, considerando, conforme já apontado, que se trata de uma rede ampla de estabelecimentos revendedores, referidas transferências somente se justificam no contexto mais amplo de vendas.

No Relatório de Diligência Fiscal, inobstante ter identificado as apurações determinadas na Resolução, a Fiscalização, amparada nas Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 e no Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5/2018, consignou a inexistência de previsão legal ao desconto de crédito nas transferências de mercadorias entre estabelecimentos da pessoa jurídica, entendimento esse devidamente contestado pelo Recorrente após ciência dos resultados da diligência.

Contudo, na Resolução desta turma, já havia sido registrado, conforme acima apontado, que tais operações encontravam suporte no inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, razão pela qual aqui não será considerada a interpretação da Fiscalização acerca dessa matéria.

Além disso, o Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5/2018 cuida da amplitude do conceito de insumos (inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003), hipótese essa não condizente com o fato sob análise neste item, pois, aqui, discute-se o desconto de crédito nas operações de venda, em quase sua totalidade, de mercadorias adquiridas para revenda.

Considerando os dados apurados na diligência, conclui-se pela reversão das glosas de créditos relativos aos fretes pagos a pessoas jurídicas nas transferências de mercadorias entre estabelecimentos, mas somente aqueles fretes devidamente comprovados pelo Recorrente, observados os demais requisitos da lei.

#### **II.4. Crédito. Imóveis e benfeitorias. Máquinas e equipamentos. Despesas com depreciação.**

Conforme se verifica do Relatório Fiscal (e-fls. 2.503 a 2.505), o contribuinte foi intimado em 14/05/2014 e reintimado em 26/05/2014, em 05/09/2014, em 24/10/2014 e em

27/11/2014 a apresentar a memória de cálculo dos valores da depreciação de bens imóveis próprios e de terceiros, tendo havido, inclusive, uma reunião da Fiscalização com representantes da empresa em 30/07/2014 para tratar dessa matéria, vindo ele a apresentar um relatório analítico, mas restrito a outubro de 2013 e a outras contas diversas daquelas do período sob análise, bem como outras planilhas, dados esses que foram considerados inábeis à comprovação pretendida.

Durante a realização da diligência determinada pela DRJ, o contribuinte apresentou documentos comprobatórios referentes aos imóveis, bem como uma planilha intitulada "Mapa de Depreciação", na qual discriminou os bens, as bases de cálculo e os valores de depreciação que serviram de base aos créditos das contribuições, valores esses acolhidos pela Fiscalização e pela DRJ.

Após ser cientificado dos resultados da diligência de primeira instância, o contribuinte se insurgiu quanto à não inclusão de algumas contas no cálculo da Fiscalização e à desconsideração de alguns valores por ele informados, tendo a DRJ acolhido ainda, com base na Solução de Consulta Cosit nº 183/2017, os dispêndios de depreciação dos bens localizados exclusivamente nos seguintes setores: "Padaria", "Padaria e Rotisserie", "Pet Shop", "Revelação" e "Rotisserie" e rejeitado os equipamentos utilizados em Açougue e Peixaria (isolado ou em conjunto).

No Recurso Voluntário, o Recorrente argumenta que os dados registrados no sistema "SISPRO" haviam sido apresentados de maneira segregada, havendo uma aba do Excel para cada mês, sendo que, no caso do sistema "SAP", realmente havia uma única aba com as informações do período, porém era possível identificar o mês em referência por meio da coluna "I" da planilha. Juntaram-se, então, as referidas informações segregadas por mês.

Insurgiu-se, também, o Recorrente quanto ao não reconhecimento pela DRJ do direito a crédito decorrente da depreciação de máquinas e equipamentos utilizados em açougue e em peixaria.

Quanto aos dados do chamado sistema "SAP", considerando que a DRJ não os considerou na apuração dos créditos somente por não se encontrarem discriminados mês a mês<sup>5</sup> e tendo o Recorrente retificado sua planilha nesse sentido, esta turma considerou que a análise deveria ser aprofundada, aplicando-se àqueles, se possível, a mesma solução dada pela DRJ em relação aos dados do sistema "SISPRO", observados os demais requisitos da lei.

Quanto ao não reconhecimento do direito a crédito na depreciação de máquinas e equipamentos utilizados em açougue e peixaria, conforme acima apontado, isso se deu em razão do entendimento firmado com base na Solução de Consulta Cosit nº 183/2017, segundo o qual, por não haver produção de bens destinados à venda nesses setores, encontrava-se vedada a apuração de créditos.

---

<sup>5</sup> "Com relação às tabelas com informações SAP CDB (item III), é de se observar que, diferentemente das informações constantes nas tabelas indicadas no item anterior, os dados nelas constantes não estão discriminados mês a mês. Ora, se tais valores deveriam ser também considerados na apuração dos créditos de PIS/Pasep e da Cofins, por que não foram apresentados de forma segregada mês a mês, que é a forma de apuração dessas contribuições? Portanto, não resta outra alternativa senão adotar a mesma conclusão dos itens anteriores, mantendo apenas as alterações comprovadas durante a diligência (valores de depreciação discriminados por conta, para os meses de janeiro a dezembro de 2010 - SISPRO CDB)." (e-fl. 9748)

Não se vislumbra fundamento legal, ou mesmo lógico, ao reconhecimento dos referidos créditos em relação aos bens utilizados em padaria, pet shop e em setor de revelação e não em açougue e peixaria, não se mostrando convincente o fundamento de que, naqueles setores, há produção de bens destinados à venda, enquanto que, nesses últimos, não.

Conforme o Recorrente argumenta, no açougue e na peixaria, há manipulação das carnes antes de efetuadas as vendas, como, por exemplo, cortes, limpeza, moagem, fracionamento e embalagem, situações essas em que é possível constatar a existência de beneficiamento<sup>6</sup>, que é uma das hipóteses de industrialização.

No Relatório de Diligência Fiscal, consta a apuração dos créditos referentes à depreciação de edifícios e benfeitorias em imóveis próprios e de terceiros identificados no sistema SAP, sendo que, em relação à depreciação de máquinas e equipamentos utilizados nos setores de açougue e peixaria, a Fiscalização registrou que não havia sido informado nas planilhas do sistema SAP o local de utilização dos equipamentos, tendo o Recorrente apresentado apenas algumas fotos de máquinas.

O Recorrente se contrapõe à segunda parte dessa conclusão da Fiscalização, arguindo que as indicações dos locais de utilização dos equipamentos incluídos na planilha do sistema SAP constaram nos autos desde a apresentação da planilha juntada às fls. 4.102 (coluna I), fato esse que evidenciava que, a todo momento, a Fiscalização buscava argumentos rasos para não conceder os créditos pleiteados.

Contudo, consultando a coluna I da planilha de fl. 4.102, constata-se que ali se identificam os endereços de estabelecimentos do Recorrente, bem como diversas outras informações que não se referem à identificação do setor de aplicação dos bens.

Após a ciência dos resultados da diligência determinada por esta turma, o Recorrente traz nova planilha (doc. 3), com identificação do setor de localização de algumas das máquinas ali identificadas, ressaltando mais uma vez, de forma equivocada, que referidas informações já haviam sido apresentadas nos autos, mas completamente ignoradas.

No entanto, conforme já apontado no subitem II.1 deste voto, não se pode ignorar que, neste processo, mesmo depois de sucessivas intimações e prorrogações durante a auditoria fiscal, ao Recorrente foram franqueadas duas conversões do julgamento em diligência, uma pela DRJ e outra por este Colegiado, tendo a DRJ, inclusive, acolhido parte dos documentos apresentados pelo interessado somente após a realização da diligência por ela determinada, tendo esta turma determinado que, na realização da segunda diligência, fosse o contribuinte intimado para comprovar suas alegações.

Acolher a nova planilha com a identificação de alguns dos setores de utilização das máquinas e dos equipamentos, apresentada somente após a ciência dos resultados da segunda diligência, planilha essa que demandaria nova auditoria da Fiscalização, seria flexibilizar ao extremo a regra preclusiva normatizada no Decreto nº 70.235/1972.

Essas novas informações trazidas aos autos nessas condições não se subsumem em nenhuma das hipóteses de exclusão da regra preclusiva prevista no § 4º do art. 16 do Decreto

---

<sup>6</sup> Beneficiamento é a operação que modifica, aperfeiçoa ou, de qualquer forma, altera o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto (inciso II do art. 4º do Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010 - RIPI)

nº 70.235/1972<sup>7</sup>, não podendo, por conseguinte, serem aqui acolhidas, sob pena de se criar um tratamento diferenciado, incompatível com o princípio da impessoalidade que orienta a atuação da Administração Pública.

O Recorrente afirma, categoricamente, que as referidas informações já constavam dos presentes autos desde a fase de procedimento, afirmativa essa que se mostrou equivocada, não se podendo aqui permitir alongar-se tal comprovação, pois, assim agindo, abrir-se-ia nova oportunidade para que o Recorrente trouxesse novas informações e novas e novas e novas, numa tendência ao infinito, incompatível com os princípios da eficiência e da oficialidade.

Diante do exposto, conclui-se pela reversão apenas das glosas de créditos referentes à depreciação de edifícios e benfeitorias em imóveis próprios e de terceiros identificados no sistema SAP, nos termos do Relatório de Diligência Fiscal.

### **II.5. Crédito. Aquisição de contentores ou equipamentos logísticos.**

A Fiscalização glosou créditos na aquisição de bens identificados como “contentores”/equipamentos logísticos (aluguel de pallets, contentores e gaiolas utilizados pelas centrais de distribuição e lojas no manuseio de mercadorias, principalmente frutas, legumes e verduras) por considerar que tais dispêndios não se enquadravam em nenhuma das hipóteses legais de desconto de crédito, decisão essa mantida pela DRJ.

O Recorrente alega que se trata de equipamento essencial ao desenvolvimento das atividades da empresa, tratando-se de relevantes instrumentos para a manutenção de uma pleora de estabelecimentos e para lidar com grandes quantidades de fornecedores e clientes.

A principal atividade do Recorrente é a revenda de mercadorias, valendo-se de uma estrutura ampla e diversificada de estabelecimentos, o que demanda grande movimentação de mercadorias, muitas delas perecíveis, e, uma vez que toda a sua logística se volta à venda das mercadorias estocadas ou em exposição, os gastos com pallets, contentores e gaiolas utilizados pelas centrais de distribuição e lojas no manuseio de mercadorias, principalmente frutas, legumes e verduras, podem ser interpretados como inseridos no grupo maior identificado como “armazenagem nas operações de venda”, uma vez que eles se justificam exatamente por favorecer a comercialização final, encontrando suporte no inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, *verbis*:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

(...)

IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos **incisos I e II**, quando o ônus for suportado pelo vendedor. (g.n.)

---

<sup>7</sup> § 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;(Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente;(Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

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

Constata-se que o inciso IX acima reproduzido se refere à armazenagem nas operações de venda incluindo os bens do inciso I do mesmo artigo, qual seja, bens adquiridos para revenda, e, considerando, conforme já apontado, que se trata de uma rede ampla de estabelecimentos revendedores, referidos itens se justificam no contexto mais amplo de armazenagem.

No Relatório de Diligência Fiscal, consta que o contribuinte foi intimado no Termo de Início a apresentar documentos hábeis e idôneos para comprovar referidos gastos, não tendo ele, nas respostas apresentadas em 19/06/2020 e 09/07/2020, feito qualquer menção a essa questão.

Em 21/08/2020, o Recorrente foi novamente intimado para que indicasse os documentos comprobatórios das referidas despesas, vindo ele, em 14/09/2020, a esclarecer que os documentos suficientes à comprovação já haviam sido apresentados anteriormente (fls. 5.128 a 5.283).

Consultando os referidos documentos, concluiu a Fiscalização que eles já haviam sido analisados durante a diligência demandada pela DRJ, tendo a maioria deles sido aceita, com a recusa residual de alguns identificada nas planilhas de fls. 8.803 e fls. 8.806, constatação essa não contestada pelo Recorrente após ciência dos resultados da diligência.

Nesse sentido, por falta de prova, mantêm-se as glosas de créditos na aquisição de bens identificados como “contentores”/equipamentos logísticos (aluguel de pallets, contentores e gaiolas utilizados pelas centrais de distribuição e lojas no manuseio de mercadorias).

## **II.6. Crédito. Taxas de administração de cartões de crédito e débito e tíquetes.**

A partir deste subitem, serão analisados os argumentos de defesa constantes do Recurso Voluntário que não foram objeto da diligência determinada pela Resolução nº 3201-002.387, de 20/11/2019.

Segundo a Fiscalização e a DRJ, muito embora as despesas com taxas de administração de cartões e tíquetes fossem necessárias ou usuais à atividade comercial do Recorrente, elas não ensejavam o direito a crédito das contribuições por falta de previsão legal.

O Recorrente argumenta que, embora as empresas comerciais que atuam na revenda de produtos não se encontrem expressamente citadas no inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, elas também possuem gastos imprescindíveis à geração de receitas que devem ser enquadrados no conceito de insumo, dada a sua essencialidade e relevância, em conformidade com a decisão do Superior Tribunal de Justiça (STJ) proferida no julgamento do REsp 1.221.170, submetido à sistemática dos recursos repetitivos.

Argumenta, ainda, que, nos dias de hoje, uma grande cadeia varejista não pode desenvolver plenamente suas atividades sem colocar à disposição dos seus clientes a possibilidade de pagamento via cartões, sendo que a disponibilização dessa alternativa passa invariavelmente pelo pagamento das taxas às administradoras.

Contudo, conforme apontado pelo próprio Recorrente, a dedução de créditos das contribuições não cumulativas relativamente à aquisição de insumos se restringe àqueles utilizados na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, não abarcando, por conseguinte, as aquisições de bens destinados à revenda, conforme se constata dos incisos I e II do art. 3º das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003, *verbis*:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos:

a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei;

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei n.º 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi;

Nos demais incisos do referido art. 3º inexistente autorização expressa à dedução de créditos apurados sobre taxas de cartões e de tíquetes, razão pela qual devem ser mantidas as glosas respectivas, nos mesmo termos da decisão do CARF a seguir referenciada:

CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL –  
COFINS

Ano-calendário: 2009

(...)

BASE DE CÁLCULO. TAXA. ADMINISTRADORA DE CARTÃO DE CRÉDITO.  
EXCLUSÃO.

As taxas pagas às administradoras de cartão de crédito não podem ser excluídas da base de cálculo das contribuições ao PIS e à COFINS. (Acórdão n.º 3402-003.824, de 20/02/2017)

## **II.7. Crédito. Fretes na entrega em domicílio.**

A Fiscalização glosou os créditos calculados sobre os dispêndios com frete nas entregas em domicílio por falta de comprovação plena, mesmo tendo o Recorrente sido intimado quatro vezes, com prorrogação de prazos para atendimento.

A DRJ, por seu turno, acolheu os cálculos realizados pela Fiscalização durante a realização da diligência, relativamente aos gastos incorridos no mês de janeiro de 2010, único período comprovado pelo interessado, cálculos esses não contestados pelo Recorrente após a ciência do relatório fiscal.

No Recurso Voluntário, o Recorrente apenas aduz a dificuldade para realizar o levantamento dos recibos dos fretes de entregas em domicílio, tendo em vista que, em quase a totalidade dos casos, os serviços são prestados por meros *perueiros*, e não por pessoas jurídicas altamente especializadas em logística, o que explica a simplicidade e a falta de complexidade dos

correlatos instrumentos contratuais e da descrição dos documentos fiscais ou financeiros emitidos, sendo protestado pela ulterior juntada de novos documentos.

Nesse sentido, já tendo sido reconhecido o crédito em relação aos gastos efetivamente comprovados, nada há que se acrescer aqui quanto a esse item da defesa.

## **II.8. Créditos extemporâneos.**

A Fiscalização considerou que o desconto extemporâneo de créditos relativos a despesas com embalagens e contratação de serviços temporários, incorridas em 2006 e 2009, não encontrava amparado nos atos normativos da Receita Federal, pois, na hipótese, deveria ter havido a retificação do Dacon e da DCTF em cada um dos meses impactados pela medida, entendimento esse corroborado pela DRJ.

O Recorrente, por seu turno, argumenta que, em momento algum, a autoridade fiscal pôs em xeque a efetividade das despesas em análise, tratando-se, portanto, de matéria incontroversa nestes autos, ou seja, são devidos os créditos apurados em relação a embalagens e serviços temporários.

Contrapõe-se o Recorrente, contudo, à exigência de retificação do Dacon e da DCTF, pois, segundo ele, o § 4º do art. 3º das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003<sup>8</sup> autoriza o aproveitamento de créditos extemporâneos.

Esta turma julgadora já decidiu, por mais de uma vez, que os créditos podem ser apropriados extemporaneamente, independentemente de retificação de declarações ou demonstrativos, mas desde que comprovada a sua não utilização em períodos anteriores e desde que observado o prazo extintivo do direito, *verbis*:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/06/2012 a 30/11/2012

(...)

CRÉDITOS DA CONTRIBUIÇÃO NÃO CUMULATIVA. RESSARCIMENTO.  
CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. PEDIDO DE RESSARCIMENTO.

Na forma do art. 3º, § 4o, da Lei n.º 10.833/2003, desde que respeitado o prazo de cinco anos a contar da aquisição do insumo, o crédito apurado não-cumulatividade do PIS e Cofins pode ser aproveitado nos meses seguintes, sem necessidade prévia retificação do Dacon por parte do contribuinte ou da apresentação de PER único para cada trimestre.

As Linhas 06/30 e 06/31 do DACON, denominadas respectivamente de “Ajustes Positivos de Créditos” e de “Ajustes Negativos de Créditos”, contemplam a hipótese de o contribuinte lançar ou subtrair outros créditos, além daqueles contemporâneos à declaração.

Também a EFDNIS/Cofins, constante do Anexo Único do Ato Declaratório Executivo COFIS n.º 34/2010, prevê expressamente a possibilidade de lançar créditos extemporâneos, nos registros 1101/1102 (PIS) e 1501/1502 (Cofins). (Acórdão n.º 3201-006.671, rel. Charles Mayer de Casto Souza, j. 17/03/2020)

---

<sup>8</sup> § 4º O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subseqüentes.

[...]

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - (COFINS)

Período de apuração: 01/07/2004 a 30/09/2004

(...)

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. RETIFICAÇÃO DE DECLARAÇÕES OU DEMONSTRATIVOS. DESNECESSIDADE.

Os créditos podem ser apropriados extemporaneamente, independentemente de retificação de declarações ou demonstrativos, mas desde que comprovada a sua não utilização em períodos anteriores. (Acórdão nº 3201-007.897, j. 24/02/2021)

Dessa forma, devem ser revertidas as glosas em relação a esses fatos.

## **II.9. Crédito. Aluguel de equipamentos.**

A Fiscalização havia glosado os créditos apurados sobre despesas com aluguel de equipamento por falta de prova, vindo a DRJ, a par dos documentos carreados aos autos pelo então Impugnante, a decidir pela conversão do julgamento em diligência, cujos resultados foram assim registrados:

14) No caso dos aluguéis de máquinas e equipamentos, foram recusados documentos referentes a compra de materiais, prestação de serviços, aluguel de utensílios, material para festa, salão de festas, mesa de bilhar e pingue-pongue, veículos, vasos, quadra society, uniformes e toalhas. Também não foram aceitos documentos ilegíveis ou que não traziam a identificação do equipamento.

Não tendo o Recorrente se manifestado acerca desse resultado da diligência, a DRJ manteve a glosa.

No Recurso Voluntário, o Recorrente assim se manifestou:

### **III.IX – DA GLOSA SOBRE DESPESAS DE ALUGUEL DE EQUIPAMENTOS**

Quanto à glosa em apreço, é preciso dizer que inexistente controvérsia sobre a possibilidade de cômputo de créditos sobre despesas de aluguel de equipamentos, ante a expressa previsão legal nesse sentido – inciso IV do art. 3º das Leis n. 10.637/02 e n. 10.833/03.

Na impugnação, a ora Recorrente apresentou os razões contábeis desses aluguéis (fls. 4.102 – Razão Aluguel de Equipamentos– Arquivo não paginável) e alguns contratos de locação, os quais não foram considerados pelas Autoridades Fiscais.

De qualquer maneira, a Recorrente roga pela juntada posterior dos contratos remanescentes, visto que restará demonstrado que as despesas registradas no razão contábil referem-se aluguéis de equipamentos.

Apesar de não ter sido objeto da diligência determinada por esta turma, na apreciação do relatório fiscal, o Recorrente reiterou seu pedido de reversão dessas glosas, aduzindo que a DRJ deixara de apreciar os documentos relativos ao aluguel de máquinas e equipamentos, sem, contudo, carrear aos autos qualquer outro documento ou esclarecimento adicional que tivesse o condão de reverter a situação sob comento.

## **II.10. Multa de mora. Inaplicabilidade. Denúncia espontânea.**

A DRJ, tendo identificado pagamentos efetuados pelo Recorrente que se encontravam disponíveis nos sistemas da Receita Federal, deduziu-os do total exigido nestes autos, sendo que, por ter havido recolhimentos de débitos em atraso sem a inclusão da multa de mora, procedeu à imputação proporcional.

O Recorrente se contrapõe a esse procedimento valendo-se do instituto da denúncia espontânea previsto no art. 138 do Código Tributário Nacional (CTN).

Constata-se que, no julgamento de primeira instância, exigiu-se do Recorrente a multa de mora não incluída nos pagamentos espontâneos efetuados em atraso, procedimento esse que não encontra amparo na legislação aplicável, pois os julgadores administrativos não têm competência para exigir crédito tributário não lançado ou não confessado, ainda que referente apenas à multa moratória.

Nesse sentido, deve-se excluir do crédito tributário mantido a parcela da multa de mora exigida no procedimento de imputação proporcional realizado pelo julgador de piso.

## **II.11. Ação judicial. Exclusão do ICMS da base de cálculo.**

Por fim, o Recorrente pleiteia o sobrestamento do presente processo até o trânsito em julgado da ação judicial nº 0024461-40.2006.4.03.6100, em trâmite perante a 6ª Turma do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, que tem por objeto o direito à exclusão do ICMS da base de cálculo dos débitos da contribuição do PIS e da Cofins.

Contudo, referida matéria não é objeto destes autos, não tendo a Fiscalização e a DRJ a analisado, vindo o Recorrente a trazê-la aos autos somente nesta segunda instância, inovando totalmente em sua defesa.

Mas, mesmo que assim não fosse, referida matéria não poderia ser aqui conhecida em razão da concomitância de sua discussão nas esferas administrativa e judicial, nos termos da súmula CARF nº 1<sup>9</sup>.

## **III. Conclusão.**

Diante do exposto, vota-se (i) por negar provimento ao Recurso de Ofício, (ii) por não conhecer de parte do Recurso Voluntário, por inovação dos argumentos de defesa, e, (iii) na parte conhecida do Recurso Voluntário, em lhe dar parcial provimento nos seguintes termos:

a) reversão das glosas de créditos das contribuições PIS/Cofins devidas no mês de fevereiro de 2010, nos termos do Relatório de Diligência Fiscal (fls. 12.008 a 12.014);

b) reversão das glosas de créditos das contribuições PIS/Cofins relativas a créditos calculados com base nos dispêndios de energia elétrica em imóveis de terceiros alugados e

---

<sup>9</sup> Súmula CARF nº 1

Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

utilizados como estabelecimento do Recorrente, mas desde que devidamente comprovados, nos termos do inciso III do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, observados os demais requisitos da lei;

c) reversão das glosas de créditos, devidamente comprovados, relativos a fretes pagos a pessoas jurídicas nas transferências de mercadorias entre estabelecimentos, observados os demais requisitos da lei;

d) reversão das glosas de créditos referentes à depreciação de edifícios e benfeitorias em imóveis próprios e de terceiros identificados no sistema SAP, nos termos do Relatório de Diligência Fiscal;

e) reversão das glosas de créditos apropriados extemporaneamente, independentemente de retificação de declarações ou demonstrativos, mas desde que comprovada a sua não utilização em períodos anteriores e desde que postulados no prazo, observados os demais requisitos da lei;

f) exclusão do crédito tributário mantido pela DRJ da parcela da multa de mora exigida no procedimento de imputação proporcional realizado pelo julgador de piso.

É o voto.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis