



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	19515.720072/2019-13
RESOLUÇÃO	3301-001.939 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	17 de dezembro de 2024
RECURSO	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
RECORRENTES	DIA BRASIL SOCIEDADE LIMITADA EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL FAZENDA NACIONAL

Assunto: Conversão do Julgamento em Diligência

RESOLUÇÃO

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

Assinado Digitalmente

Aniello Miranda Aufiero Junior – Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Márcio José Pinto Ribeiro, Oswaldo Goncalves de Castro Neto, Vinicius Guimaraes (conselheiro suplente), Bruno Minoru Takii, Rachel Freixo Chaves e Aniello Miranda Aufiero Junior (Presidente). Ausente o conselheiro Paulo Guilherme Derouledé, substituído pelo conselheiro Vinicius Guimaraes.

RELATÓRIO

Por economia processual e por bem reproduzir os fatos, reproduzo abaixo o relatório da decisão de piso:

“Trata o presente processo dos Autos de Infração de PIS/Pasep e Cofins, relativos à modalidade não cumulativa, bem como de Multa Regulamentar, dos períodos de apuração de janeiro a dezembro de 2014, lavrados em 28/01/2019, na DEFIS - Delegacia de Fiscalização em São Paulo-SP, no montante de **R\$ 431.121.679,42**, conforme a descrição abaixo:

- **Contribuição para o PIS/PASEP**, com valor total de **R\$ 34.580.637,58**, sendo R\$ 15.634.639,59 de principal (Contribuição), R\$ 7.220.018,39 de juros de mora, calculados até janeiro de 2019, e R\$ 11.725.979,60 de multa de ofício, aplicada no percentual de 75% sobre o valor do principal;

- **Cofins**, com valor total de **R\$ 159.280.513,59**, sendo R\$ 72.014.097,64 de principal (Contribuição), R\$ 33.255.842,80 de juros de mora, calculados até janeiro de 2019, e R\$ 54.010.573,15 de multa de ofício, aplicada no percentual de 75% sobre o valor do principal; e

- **Multa Regulamentar**, no valor total de **237.260.528,25**, relativa a entrega das EFD-Contribuições (Escrituração Fiscal Digital da Contribuição para o PIS/Pasep, da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins e da Contribuição Previdenciária sobre a Receita), com informações inexatas, incompletas ou omitidas, exigida nos termos do art. 16 da Lei nº 9.779/99.

Procedimento Fiscal

Em conformidade com o disposto nos autos de infração e no Termo de Verificação Fiscal – TVF, os créditos tributários acima são resultantes de ação fiscal (Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal – TDPF nº 08.1.9000.2017.00370-8) desenvolvida junto à contribuinte e foram constituídos em razão das seguintes infrações (conforme denominação realizada pela fiscalização):

Insuficiência de Recolhimento/Declaração

a) Insuficiência de Recolhimento/Declaração em DCTF - Diferença de PIS e Cofins apurados incorretamente, conforme confissão não espontânea do contribuinte em procedimento fiscal.

Relata que a interessada informou, de boa fé, a existência de diferenças relativas às contribuições devidas do período fiscalizado; que a própria contribuinte reconheceu que a apuração das contribuições foi realizada de forma incorreta nas EFD-Contribuições entregues à Receita Federal; que a apuração incorreta, conforme se verifica nas EFD-Contribuições reprocessadas (que não foram entregues em razão da existência do procedimento fiscal), está relacionada a diferenças relativas a receita bruta do ano; que não é possível eximir a contribuinte da penalidade de 75% sobre as diferenças apuradas, uma vez que elas foram reconhecidas após o início do procedimento fiscal; que o lançamento levou em consideração os valores de contribuição declarados em DCTF, ou seja, que foram lançadas as diferenças existentes entre os valores devidos informados nas EFD-Contribuições reprocessadas e aqueles declarados em DCTF; e que as diferenças apuradas constam demonstradas conforme tabelas colacionadas no TVF.

b) Desconto indevido de créditos de PIS/Cofins relativos a aluguéis pagos a pessoa jurídica, que foram pagos a pessoa física.

Informa que a interessada apropriou-se de créditos da não cumulatividade relativamente a aluguéis que foram pagos a pessoas físicas, em desacordo com o estabelecido no art. 3º, inciso IV, da Lei nº 10.637, de 2002, e art. 3º, inciso IV, da Lei nº 10.833, de 2003. Argumenta que “pouco importa que a relação jurídica contratual tenha se estabelecido com uma pessoa jurídica”, e, também, que “Sendo o pagamento feito a pessoa física, ainda que por ordem daquela, não há direito à tomada de créditos na operação porque a operação não se circunscreve na hipótese legal que propicia a vantagem fiscal”. Acrescenta que, de acordo com o art. 109 do CTN, os princípios de direito privado não são hábeis para definir efeitos tributários. Nesse sentido, efetuou a glosa dos valores de aluguéis pagos a pessoas físicas no ano, no montante de R\$ 708.105,84, conforme tabela colacionada no TVF.

c) Desconto indevido de créditos de PIS/Cofins relativos a aluguéis de máquinas e equipamentos, em negócio jurídico com natureza de prestação de serviços.

Argumenta que a impugnante efetuou a apropriação indevida de créditos de PIS e Cofins sobre aluguéis de máquinas e equipamentos, os quais, efetivamente, não foram locados. Diz que os créditos foram apurados em relação a terminais pin pad (dispositivos eletrônicos, ou leitores de cartões, utilizados para transações eletrônicas com cartões de crédito e de débito), cujo contrato de fornecimento, estabelecido com a empresa REDECARD, configura-se como de prestação de serviço, e

não de locação de equipamentos. Aduz que a interessada confessou a contabilização de valores indevidos nos meses de maio e junho de 2014. Nessa direção, realizou a glosa dos valores relativos às duas infrações, nos montantes de R\$ 352.015,97 e R\$ 23.891,18, respectivamente, conforme tabela juntada no TVF.

d) Desconto indevido de créditos pela consideração de ICMS/Substituição e IPI no valor da mercadoria adquirida.

O presente quesito divide-se em duas infrações: desconto indevido de créditos em relação ao ICMS – ST constante do valor das mercadorias adquiridas; e desconto indevido de créditos em relação ao IPI, também constante do valor das mercadorias adquiridas. Nos dois casos, a auditoria fiscal sustenta que a contribuinte não possui o direito a apropriação dos créditos da não cumulatividade.

Em relação ao ICMS-ST, sustenta seu posicionamento em soluções de consulta da Receita Federal (Soluções de Consulta Cosit nº 106/2014 e 99041 de 2017), em decisões do CARF e acórdão proferido pelo STJ (julgamento do REsp nº 1.456.648/RS). Argumenta que referido tributo não faz parte da base de cálculo dos créditos das contribuições não cumulativas (PIS e Cofins), uma vez que os valores pagos a tal título aos fornecedores quando da aquisição de mercadorias não representam custo para os contribuintes adquirentes, mas tão somente antecipação do imposto devido pelos contribuintes substituídos em relação às operações efetuadas.

Já no tocante ao IPI, sustenta que, apesar de vir destacado na nota fiscal, ele não compõe o custo da mercadoria, sendo contabilizado a parte. Diz, também, que as Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, possibilitam tão somente o desconto de créditos em relação a “bens adquiridos para revenda”, e que, no caso, o IPI não se inclui neste conceito, pois não faz parte do bem adquirido, configurando-se apenas como um tributo que grava a aquisição daquele.

Seguindo nessa direção, a autoridade a quo efetivou a glosa dos valores relativos ao ICMS – ST e IPI que haviam sido contabilizados como base de cálculo dos créditos, com resumo dos valores mensais estampados na tabela apresentada no TVF.

e) Glosa de créditos indevidamente tomados pelo contribuinte relativos a determinados produtos que não permitem crédito de PIS/Cofins.

Relata que a própria contribuinte reconheceu e confessou que se apropriou de créditos indevidos, relativos a diversos produtos não sujeitos à tributação do PIS/Cofins na saída. Dessa forma, com base em planilhas, apresentadas pela própria interessada durante o procedimento fiscal, que detalham os créditos tomados indevidamente, a fiscalização realizou as glosas desses créditos, consoante resumo mensal demonstrado em tabela adicionada no TVF.

f) Totalizador da glosa de créditos indevidamente tomados pelo contribuinte.

Nesse item, na verdade, a fiscalização faz um resumo (ou totalização) das glosas que foram efetivadas nos itens “b” a “e” acima descritos. Informa, também, que os valores relativos aos créditos tomados indevidamente pela contribuinte foram lançados nos autos de infração (de PIS e Cofins) pelos somatórios mensais.

OMISSÕES DE RECEITA DA BASE DE CÁLCULO

g) Omissão da base de cálculo das receitas advindas da conta 314141-Bonificação, relativas à bonificação em mercadorias.

Argumenta que a empresa omitiu da base de cálculo das contribuições valores contabilizados na conta 314141-Bonificação, que devem ser considerados receitas. Sustenta que “o entendimento do contribuinte não pode ser albergado, pois não se trata de redução do preço das mercadorias

adquiridas. As mercadorias que são adquiridas, são adquiridas pelos preços que constam das notas fiscais de aquisição. Já as mercadorias recebidas em bonificação, embora decorram do interesse do fornecedor em manter uma relação comercial em andamento, são enviadas de forma segregada das demais aquisições, e configuram um prêmio ao cliente, que possui inegavelmente a natureza de receita.”. Nessa direção, confecciona tabela (colacionada no TVF) que demonstra os valores omitidos da tributação das contribuições.

h) Omissão indevida da base de cálculo das receitas advindas da conta 314136- Bonificação Local, relativas à bonificação em dinheiro.

Sustenta que a interessada deixou de oferecer à tributação os valores contabilizados na Conta 314136- Bonificação Local, os quais não devem ser considerados como descontos incondicionais, mas sim como ganhos mensais, sujeitos à incidência das contribuições. Argumenta que:

“Embora admita-se que o efeito de tais receitas seja semelhante a um desconto, não se pode considerá-los como descontos incondicionais, porque tais ganhos são efetivamente condicionados e em nada se assemelham com esses. A bem da verdade, são obtidos diretamente da matriz (conforme e-mail da matriz), e não do fornecedor, numa relação da qual não participa o contribuinte, que tão somente auferir os resultados de uma negociação de sua matriz com os fornecedores, que são os participantes dela.

Mas, posteriormente, o contribuinte logra o direito de incorporar tais descontos, e pode utilizá-los contra tais fornecedores, tal qual o funcionamento de uma verba para utilização futura, com garantia de aplicação. É nesse momento que ocorre o auferimento dessa receita, que até então tinha esse caráter de verba para utilização futura, certamente devida pela condição de pertencer a um grande grupo mundial. Veja-se: ainda que se atribua uma natureza de desconto na operação como um todo, tal desconto, todavia, ainda seria auferido pela matriz, e não pelo contribuinte. Quando a matriz o transfere ao contribuinte, esse ganho, que dela provém (e não do fornecedor), inegavelmente possui a natureza de receita, já que não deriva de sua relação comercial direta com o fornecedor.”

Dessa maneira, efetuou a inclusão, na base de cálculo das contribuições, dos valores mensais relativos a soma dos lançamentos contábeis de mencionada conta, conforme tabela resumo que consta do TVF.

i) Omissão da base de cálculo de receitas obtidas por Rappel Financeiro (conta 314.134- Rappel Financeiro).

A fiscalização sustenta que o contribuinte não ofereceu à tributação as receitas contabilizadas na conta 314.134 – Rappel financeiro. Alega que mencionadas receitas não podem ser caracterizadas nem como descontos incondicionais, nem como redução de custo e nem, muito menos, como receitas financeiras. Dentre outros, apresenta os seguintes argumentos:

“tais receitas não têm natureza de descontos incondicionais, os quais possuem dispositivo legal de exclusão da base. Isto porque os descontos incondicionais, além de serem incondicionais (o que não é o caso, já que a percepção está vinculada à compra acima de determinado volume), devem obrigatoriamente constar da nota fiscal de venda.”

(...)

“Porém, no caso em tela não há redução do custo da mercadoria vendida, que é integralmente baixado pelo contribuinte na sua apuração mensal, pelo custo constante de nota fiscal. Há apenas redução do preço, do valor a pagar, mediante condição comercial (e não financeira). A condição comercial que faculta a redução do valor a pagar e que representa

uma verba ou remuneração, conforme disposição contratual, é adquirir os produtos do fornecedor em determinado nível ou acima dele.”

(...)

“Vê-se que o repasse que enseja o desconto por Rappel não tem como condição “pagar a aquisição no prazo”, que usualmente caracteriza o desconto financeiro. Exige comprometimento operacional e de vendas do comprador, para que consiga efetuar aquisições num determinado patamar exigido. Caracteriza-se como uma efetiva “remuneração por volume de vendas”. Como a atividade do contribuinte é o comércio varejista, e evidentemente, tais aquisições serão revendidas, a remuneração, da forma como é, vinculada ao montante de vendas do fornecedor, para revenda no varejo, assemelha-se a um bônus pago, v.g., a representantes de vendas, por atingimento de determinado volume de vendas a terceiros. Difere-se, tão somente, pela forma de repasse, que se dá não por pagamento, mas por redução do valor a pagar pelas aquisições, uma vez que o varejista, ao contrário do representante, efetivamente adquire as mercadorias para repasse a terceiros.”

Ainda, para reforçar seus argumentos, menciona Acórdão da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF, que corrobora o seu entendimento, e cita a autuação relativa ao anocalendarário de 2010, realizada sobre o mesmo tipo de receita, a qual foi mantida pela 3ª Turma da DRJ/CTA e que prosseguiu em discussão apenas na esfera judicial.

Ademais, sustenta que as receitas contabilizadas na citada conta devem ser reconhecidas no momento dos lançamentos a crédito e que os lançamentos (baixas) a débito não foram considerados para redução das receitas auferidas, tendo em vista que, consoante esclarecimentos prestados pela interessada, são relativos a devoluções de descontos erroneamente concedidas, ou seja, tratam-se de baixas lançadas em decorrência de efetivo reconhecimento das receitas nas contas caixa/bancos.

Dado o exposto, a autoridade a quo efetuou o lançamento das receitas registradas na mencionada conta contábil, no valor anual de R\$ 663.578.164,34, conforme os valores mensais que constam estampados na tabela apresentada no TVF.

j) Omissão das receitas de venda de produtos da posição 39.23.

Sustenta que a contribuinte não realizou a tributação de vendas de produtos da posição 39.23. Diz que as saídas desses itens foram realizadas ao abrigo de notas fiscais com CFOP 5102, 6102 e 5405 (todos de saída por venda) e que a própria interessada reconhece a ausência de tributação. Diz também que, ao ser intimada, a contribuinte afirmou: que tratam-se de caixas que pertencem aos fabricantes utilizadas para acondicionar as mercadorias; e que o seu sistema não permite fazer o controle de estoque de terceiros e nem emitir a nota fiscal com o CFOP 5921 – retorno de vasilhame, restando-lhe emitir as notas fiscais com CFOP relativos a vendas de mercadorias. Para sustentar a tributação de referidas saídas, argumenta que:

“O fato de que as notas são de notas de venda (emitidas com CFOP de venda) é indicativo de que se tratam de receitas. A nota fiscal é um documento, embora produzido por particular, Assim, goza de fé. Fé que para ser revertida, especialmente por se tratar de documento de emissão do próprio contribuinte, precisaria de um conjunto robusto de elementos que não foram trazidos para a ação fiscal, além de uma nota de entrada emitida pela Ambev, e que também nada elucida, afinal, o problema tributário em questão não está localizado nas entradas, mas nas saídas.”

Aduz, que os valores relativos às saídas de mencionados itens, constantes das notas fiscais da interessada, foram adicionados às bases de cálculo das contribuições, conforme tabela que consta do TVF.

k) Omissão de receitas relativas a produtos que tiveram saída com tributação igual a zero, mas que devem ser tributados na saída.

Esse item é semelhante ao item “e” acima. Nele a fiscalização descreve que a própria contribuinte reconheceu e confessou que deixou de tributar a revenda de diversos produtos que estavam sujeitos à tributação das contribuições. Dessa maneira, com base em planilhas apresentadas durante o procedimento fiscal, que detalharam os produtos revendidos que deixaram de ser tributados, a autoridade a quo apurou os valores devidos das contribuições, conforme resumo mensal que consta de tabela colacionada no TVF.

l) Totalizador das omissões de receitas lançadas no auto de infração.

Esse item é semelhante ao item “f” acima. Nele a fiscalização faz um resumo (ou totalização) dos valores relativos às omissões de receitas identificadas nos “g” a “k” acima descritos. Relata, ainda, que as omissões de receita encontradas foram lançadas nos autos de infração (de PIS e Cofins) pelos somatórios mensais.

m) Multa Regulamentar devido à prestação das EFD-Contribuições relativas ao Ano-Calendário 2014 com incorreções.

No tocante às EFD-Contribuições do ano-calendário de 2014 apresentadas pela interessada (anteriormente ao início da fiscalização), sustenta que devem ser aplicadas multas com base na alínea “a”, inciso III, art. 57 da MP 2.158-35/2001, com a redação dada pela Lei nº 12.873, de 2013, c/c o art. 10 da IN RFB nº 1.252, de 2012. Argumenta que não existem dúvidas de que referidas obrigações acessórias contém informações inexatas, incorretas ou omitidas, existindo, inclusive, reconhecimento expresso por parte da interessada. Nesse sentido, traz os seguintes relatos:

“Fato é que a prestação dos dados com incorreções ignorou por completo os diversos blocos que compõem a EFD-Contribuições, pelos quais são informadas as receitas de venda e os descontos de créditos calculados com base nas permissões feitas pela legislação do PIS e da Cofins, limitando-se a informar tão somente a base de cálculo, que por sinal, também estava incorreta, com valores minorados, conforme também reconheceu o contribuinte na mesma prestação de informações”

(...)

“Nenhum dado sobre entradas/saídas de mercadorias foi fornecido à Receita Federal, mas tão somente a base de cálculo (incorreta) que o contribuinte quis indicar. Os blocos A, B, C, D, F e I, que permitem tal conhecimento, não foram informados pelo contribuinte, que se limitou a informar a base de cálculo e a contribuição devida, informações estas dadas no bloco M.”

A base de cálculo do PIS e da Cofins, todavia, é especialmente formada pelas informações sobre documentos fiscais de saída/prestações (campos A100, C100, C180, C380 C400, C490, C600, D200, D300, D350, D600 e F100), e sobre documentos fiscais de entrada/aquisições com crédito (campos A100, C100, C190, C395, C500, D100, D500, F100, F120, F130, F150). Também são necessárias as informações dos campos F200, F600, F700 e F800. De todos esses, o contribuinte apenas informou o bloco F100, já com a informação de base de cálculo final que desejava fazer chegar ao conhecimento da Fazenda, sem permitir que se chegasse à base de cálculo efetivamente experimentada pelas suas operações comerciais mediante o correto preenchimento.

Dessa forma, em consonância com o mencionado dispositivo legal relativo à incidência da multa (alínea “a”, inciso III, art. 57 da MP 2.158-35/2001), realizou a aplicação da penalidade de 3% sobre o

montante mensal das operações de revenda (receitas) e sobre o montante mensal das operações de entrada (aquisições), nos seguintes termos:

- em relação às receitas. Diz que utilizou os valores informados pela contribuinte no curso do procedimento fiscal, ou seja, que utilizou os valores informados nas planilhas denominadas “Anexo III - Demonstrativo apuração XX2014” (onde XX representa o mês-calendário, variando de 01 a 12), apresentadas em 16/07/2018. A estes valores, relata que adicionou os valores relativos às omissões de receita das contas contábeis 314141-Bonificação e 314134-Rappel Financeiro, uma vez que tais rubricas, embora tenham constado da Escrituração Contábil Digital (ECD), não constaram da apuração informada nas planilhas acima mencionadas (Anexo III).

- em relação às aquisições. Diz que utilizou os valores informados nas planilhas denominadas “Anexo III - Demonstrativo apuração XX2014” (onde XX representa o mês-calendário, variando de 01 a 12), apresentadas em 16/07/2018.

Impugnação Apresentada

A contribuinte foi cientificada pessoalmente dos autos de infração, bem como do Termo de Verificação Fiscal e anexos, em 29/01/2019, e apresentou, em 28/02/2019, impugnação cujo conteúdo é resumido a seguir.

Inicialmente, após identificar-se e caracterizar o processo administrativo, a interessada pugna pela tempestividade da impugnação, informando que tomou ciência da autuação no dia 29/01/2019 e argumentando que apresentou sua peça de defesa no dia 28/01/2019, último dia do prazo legal de 30 (trinta) dias, consoante as previsões contidas no art. 5º e 15 do Decreto 70.235, de 1972.

Após este preâmbulo, a interessada faz um breve resumo da autuação fiscal e, nesse contexto, relata que as 11 (onze) infrações apontadas no TVF foram nomeadas e relacionadas conforme a tabela transcrita abaixo. Diz que “optou por dividir os Autos de Infração em itens, para tornar sua Impugnação mais clara e de fácil compreensão.” e, também, que “O critério adotado nesta petição dialoga com aquele utilizado pelo Fisco Federal no TVF de fls. 5.633/5664”.

TVF	VALOR PRINCIPAL (R\$)	DESCRIÇÃO DA INFRAÇÃO – TVF	ITEM –PARA FINS DA IMPUGNAÇÃO
A	1.214.082,14 (fls. 3/4 do TVF)	Insuficiência de recolhimento e/ou declaração de PIS e COFINS.	ITEM 1 – FALTA DE RECOLHIMENTO DE PIS E COFINS
B	65.499,79 (fl. 6 do TVF)	Desconto indevido de créditos de PIS e COFINS relativos a aluguéis supostamente pagos a pessoa física.	ITEM 2 – CRÉDITOS DE PIS E COFINS: ALUGUEIS PAGOS A PESSOAS FÍSICAS
C	34.771,41 (fl. 8 do TVF)	Desconto indevido de créditos de PIS e COFINS relativos a aluguéis de máquinas e equipamentos.	ITEM 3 – CRÉDITOS DE PIS E COFINS: ALUGUEIS DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS
D	16.445.790,56 (fls. 11/12 do TVF)	Desconto indevido de créditos de PIS e COFINS em razão inclusão do Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e Serviços (“ICMS”) devido por substituição tributária (“ICMS-ST”) e do Imposto sobre Produtos Industrializados (“IPI”) no custo de aquisição das mercadorias.	ITEM 4 – CRÉDITOS DE PIS E COFINS: INCLUSÃO DE ICMS-ST E IPI
E	939.958,69 (fl. 13 do TVF)	Desconto indevido de créditos na aquisição de produtos tidos como não tributados por PIS e COFINS.	ITEM 5 – CRÉDITOS DE PIS E COFINS: MERCADORIAS NÃO TRIBUTADAS
G	827.548,33 (fls. 15/16 do TVF)	Falta de tributação de receitas contabilizadas na conta “314141-Bonificação” relativas à bonificação em mercadorias.	ITEM 6 – FALTA DE TRIBUTAÇÃO POR PIS E COFINS: BONIFICAÇÃO EM MERCADORIAS
H	613.509,00 (fl. 17 do TVF)	Falta de tributação de receitas contabilizadas na conta “314136-Bonificação Local” relativas à bonificação em dinheiro	ITEM 7 – FALTA DE TRIBUTAÇÃO POR PIS E COFINS: BONIFICAÇÃO LOCAL

TVF	VALOR PRINCIPAL (R\$)	DESCRIÇÃO DA INFRAÇÃO – TVF	ITEM – PARA FINS DA IMPUGNAÇÃO
I	61.380.980,20 (fls. 23/24 do TVF)	Falta de tributação de supostas receitas auferidas em razão de contrato de <i>Rappel</i> ("conta 314.134 – Rappel Financeiro").	ITEM 8 – FALTA DE TRIBUTAÇÃO POR PIS E COFINS: RAPPEL FINANCEIRO
J	5.679.572,00 (fl. 25 do TVF)	Falta de tributação de receitas auferidas com supostas vendas de produtos enquadrados na posição da Nomenclatura Comum do MERCOSUL ("NCM") 39.23.	ITEM 9 – FALTA DE TRIBUTAÇÃO POR PIS E COFINS: EMBALAGENS E VASILHAMES (NCM 39.23)
K	447.294,88 (fl. 27 do TVF)	Falta de tributação de receitas auferidas na venda de mercadorias tratadas como se fossem sujeitas à alíquota zero das contribuições	ITEM 10 – FALTA DE TRIBUTAÇÃO POR PIS E COFINS: MERCADORIAS TRIBUTADAS
M	237.260.528,25 (fls. 31/32 do TVF)	Transmissão das EFD-Contribuições relativas ao ano de 2014 com incorreções e omissões.	ITEM 11 – MULTA REGULAMENTAR

Acrescenta que possui explicações, argumentos e fundamentos para afastar as acusações que foram formuladas nos onze itens e que as constatações da fiscalização, em sua esmagadora maioria, decorrem de interpretação divergente sobre dispositivos da legislação tributária e/ou simples erros de interpretação acerca das informações fornecidas durante o procedimento fiscal. Diz, ainda, que parte das exigências decorrem da simples descon sideração dos esclarecimentos prestados. No tocante à multa regulamentar, argumenta que ela é absurda e que as informações prestadas nas EFDContribuições “estão longe de serem insuficientes e insatisfatórias a ponto de justificar a aplicação de multa de mais de R\$ 230 milhões.”.

A seguir, antes de adentrar na apresentação dos argumentos relacionados aos 11 (onze) itens, a contribuinte traz um breve esclarecimento sobre o histórico das EFD-Contribuições, relativas ao ano-calendário de 2014. Narra primeiramente que em citado ano a obrigação acessória havia acabado de se tornar obrigatória e que, confessadamente, teve enormes dificuldades para transmitir os arquivos com a precisão, não sendo capaz de apresentar, em um primeiro momento, as EFD-Contribuições com todas as informações relativas a sua apuração fiscal. Justifica, dizendo que essas dificuldades estavam relacionadas com o volume de informações requeridas (o que tornou a exigência complexa) e que os sistemas de gestão da empresa, por não estarem preparados para atendimento da exigência, necessitaram da devida adequação. Por segundo, relata que, até o ano de 2017, a empresa conseguiu ajustar os seus sistemas para que todas as exigências constantes da obrigação acessória fossem cumpridas, encontrando-se pronta para entrega das EFD-retificadoras do ano de 2014, as quais ela denomina de “EFD-Contribuições reprocessadas”. Por terceiro, esclarece que o término dos ajustes coincidiu com o início do procedimento fiscal e que solicitou à autoridade a quo autorização para transmitir as EFD-Contribuições reprocessadas, mas que esta, apesar de não ter autorizado referidas transmissões, passou a se valer “de algumas informações – notadamente daquelas que lhes mais interessavam – que estariam contidas nesses arquivos, já que os esclarecimentos apresentados pela Requerente no curso da fiscalização partiam das informações que estavam inseridas nas EFDContribuições reprocessadas (não transmitidas).” Por último, argumenta que os fatos alegados na impugnação comportam a realização de diligências e, portanto, nesse sentido, diz que “vai transmitir suas EFD-Contribuições reprocessadas referentes ao ano de 2014, ainda que tais documentos tenham menor força probante contra as autuações fiscais ora impugnadas.”. Pondera que mencionados documentos são capazes de esclarecer as operações da empresa, bem como a forma de apuração de PIS e Cofins, mostrando-se essenciais para o julgamento correto e justo dos lançamentos em questão. Na seqüência, a interessada apresenta os argumentos relacionados aos 11 (onze) itens descritos na tabela acima.

Item 1- Falta de Recolhimento de PIS e Cofins

Relata que a autuação nesse item foi efetuada com base nas informações constantes das EFD-Contribuições reprocessadas e está relacionada a valores de contribuições que a interessada

supostamente teria recolhido a menor de PIS e Cofins em meses do ano de 2014. Argumenta que referidas EFD indicam que a interessada, em determinados meses, promoveu recolhimentos a maior de PIS e COFINS, os quais a própria fiscalização utilizou para abater os valores tidos como devidos, com exceção das quantias pagas a maior relativas ao mês novembro de 2014, nos valores de R\$ 123.497,29 e R\$ 568.836,12, respectivamente. Diz que não concorda com a acusação fiscal, uma vez que ela: (i) está baseada exclusivamente nas EFD-Contribuições reprocessadas, as quais não foram aceitas em vários outros itens das autuações; e (ii) porque não houve a compensação dos valores pagos indevidamente, relativos ao mês de novembro de 2014.

Item 2- Créditos de PIS e Cofins: Aluguéis pagos a Pessoas Físicas

Argumenta que a interpretação da fiscalização em relação à legislação de regência da matéria (Lei nº 10.637, de 2002, e Lei nº 10.833, de 2004) é bastante simplista e que, no presente caso, embora os aluguéis tenham sido feitos mediante créditos em contas correntes de pessoas físicas, juridicamente, tais pagamentos foram feitos para pessoas jurídicas. Argumenta que a autoridade a quo desconsiderou a existência de uma operação normal que acontece na esfera privada, qual seja, triangulação financeira, ou seja, ignorou que por uma conveniência das partes (pessoas jurídicas locatárias e pessoas físicas receptoras dos pagamentos), as pessoas jurídicas solicitaram, por sua conta e ordem, que os pagamentos fossem feitos a pessoas físicas. Aduz que o próprio fisco reconheceu a existência dos contratos de locação do imóvel e pugna pela posterior juntada de documentos para o fim de comprovar a triangulação financeira havida entre as partes.

Item 3- Créditos de PIS e Cofins: Aluguéis de Máquinas e Equipamentos

No tocante a esse item, esclarece que a fiscalização efetuou glosa de créditos (de PIS e Cofins) relacionados ao aluguel de máquinas de cartão de crédito e débito pagos a empresa REDECARD. Diz que as glosas foram justificadas sob o argumento de que os valores teriam natureza de remuneração por serviços prestados e não por serem despesas de aluguel. Argumenta que trata-se de valores que buscam remunerar o uso das máquinas de cartão de crédito e débito e que, portanto, não se confundem com as taxas pagas à referida administradora de cartões, em razão das vendas efetuadas. Sustenta que o fator determinante para a glosa, ou seja, de que o contrato de locação deve pressupor, necessariamente, a estipulação de um aluguel em valor fixo, não possui sustentação frente ao Art. 565 do Código Civil. Acrescenta, de qualquer forma, que o direito ao crédito deve permanecer mesmo se os pagamentos forem reclassificados para remunerações por serviços. Sustenta que, nessa outra situação hipotética, os serviços devem ser tratados como insumos, ou seja, frente ao julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR no STJ, deve-se admitir o creditamento, uma vez que trata-se de serviços que atendem aos requisitos da essencialidade e da relevância.

Item 4- Créditos de PIS e Cofins: Inclusão de ICMS-ST e IPI

Nesse item a interessada relata, primeiramente, que o procedimento fiscal foi realizado por amostragem em relação ao mês de março de 2014 e que a fiscalização chegou a conclusão que foram incluídos nas bases de apuração dos créditos de PIS e Cofins (custo de aquisições das mercadorias) valores relativos ao: "(i) ICMS-ST retido por fornecedores (contribuintes substitutos em suas operações) da Requerente (contribuinte substituída) em operações sujeitas à dita sistemática de apuração do tributo estadual ou ao ICMS-ST antecipado pela própria Requerente (em operações em que atua como adquirente de mercadorias vindas de fornecedores dispensados de promover a retenção) e (ii) IPI destacados nas notas fiscais emitidas pelos fornecedores da Requerente que são industriais (ou equiparados)". Nesse contexto, argumenta que o entendimento da fiscalização é ilegítimo e improcedente, em razão dos seguintes argumentos:

4.1 – Equívoco no cálculo do crédito tributário. Argumenta que os valores dos produtos adquiridos (VL_ITEM) considerados pela fiscalização, para o mês de junho/2014, estão equivocados o que acarreta uma redução substancial na respectiva base tributável, bem como nos valores cobrados a título de PIS e COFINS. Nesse sentido apresenta planilha (doc.3) que demonstra o erro cometido pela autoridade *a quo*.

4.2 – Créditos de PIS e Cofins sobre o ICMS-ST. Sustenta, primeiramente, que o entendimento da autoridade *a quo*, no tocante a impossibilidade de creditamento sobre os valores pagos a título de ICMS-ST, está equivocado e não se coaduna com a interpretação correta da legislação de regência da matéria, uma vez que as operações em análise foram devidamente tributadas e, por si sós, geram direito ao crédito das contribuições. Argumenta, também, que o ICMS-ST é parte integrante do custo de aquisição das mercadorias e, por essa razão, concede o direito à apropriação dos créditos. Acrescenta que referido tributo, consoante as legislações contábeis e fiscais, possui natureza definitiva e irreversível, restando inconteste que ele faz parte do custo de aquisição das mercadorias. Menciona julgados administrativos e judiciais que corroboram sua tese e diz que o não reconhecimento do crédito impõe tratamento anti-isonômico. Argumenta, também, referido tributo não faz parte de suas receitas para fins de apuração das contribuições e apresenta um organograma que compara, de forma simplificada, uma operação sujeita à apuração regular do ICMS e uma operação sujeita ao ICMS-ST. De qualquer forma, alega ainda que **“esse item das autuações fiscais não pode se sustentar pelo fato de que, ao aproveitar créditos de PIS e COFINS sobre o ICMS-ST retido em etapas anteriores, a Requerente nada mais fez do que adotar um mecanismo válido para excluir o ICMS-ST da apuração de PIS e COFINS, o que afasta qualquer alegação de que teria havido lesão ao Fisco Federal.”** (Grifos nos originais). Ademais, pede conversão do julgamento em diligência para o fim de comprovar que o aproveitamento de créditos sobre os valores de ICMS-ST pode ser considerado uma alternativa financeiramente válida para se “compensar” a indevida tributação de referidos valores de ICMS-ST retido pelos fornecedores da interessada.

4.3 – Créditos de PIS e Cofins sobre o IPI. Lembra, primeiramente, que como não é contribuinte do IPI (atua no comércio varejista - supermercadista) e, portanto, não realiza o creditamento do imposto em relação às aquisições realizadas de fornecedores industriais e ou importadores. Nesse sentido, diz ser incompreensível a razão das glosas, uma vez que existe legislação (IN 404, de 2004) e Solução de Consulta (SC Cosit 597, de 2017) que autorizam a inclusão do imposto, quando este for não recuperável, na base de cálculo das contribuições.

Item 5- Créditos de PIS e Cofins: Mercadorias não Tributadas

No tocante às infrações desse item, a contribuinte ressalta primeiramente que, de fato, contabilizou créditos não permitidos pela legislação. Defende, contudo, que isso ocorreu por conta de um erro de parametrização de seus sistemas e que o erário público, na verdade, acabou sendo beneficiado. Neste cenário, traz os seguintes argumentos:

5.1 – Equívoco no Cálculo do Crédito Tributário. Diz que, nitidamente, existe um erro de lançamento relativamente ao mês de outubro de 2014, uma vez que a base de cálculo é rigorosamente idêntica a do mês de agosto. Nesse sentido, pede a exclusão da cobrança sobre o valor equivocado.

5.2 – Improcedência da Cobrança: Tratamento Tributário Dispensado às Mercadorias que Geraram os Créditos Glosados. Explica que o aproveitamento dos créditos ocorreu por um equívoco de parametrização de seus sistemas, uma vez que as mercadorias em questão efetivamente não eram tributadas por PIS e COFINS. Explica que, como regra, houve a tomada de créditos na aquisição das mercadorias, mas que, por outro lado, as receitas relativas a essas mesmas mercadorias foram tributadas. Diz que sua postura foi mais conservadora, uma vez que tributou as receitas auferidas com as vendas, ainda que tais receitas pudessem contar com alíquota zero ou isenção. Argumenta que o

erário público foi efetivamente beneficiado e que explicou esses fatos para a autoridade a quo, mas que ela optou por ignorar suas explicações. Para a comprovação da procedência de seus argumentos apresenta; amostragem de dados relativos ao mês de março (relatório denominado “Item E – Todas as Saídas de venda”- doc. 7); amostragem de Notas Fiscais emitidas no ano de 2014 (doc. 08), as quais indicam o destaque de PIS e COFINS na saída (revenda) dos produtos sujeitos à alíquota zero; e planilha elaborada por empresa de assessoria contábil (doc. 09), relativa ao reexame da escrita fiscal da empresa e que traz as mesmas conclusões acima, ou seja, que a tributação subsequente neutralizou os efeitos dos créditos apropriados de forma indevida. Ademais, requer a conversão do julgamento em diligência para o fim de comprovar que o procedimento adotado não gerou prejuízo aos cofres federais.

Item 10- Falta de Tributação de PIS e Cofins: Mercadorias Tributadas (item antecipado por ter similaridade com o anterior)

A impugnante relata que essa infração diz respeito a saídas (revenda de produtos) que deixaram de ser tributadas pela empresa e divide os argumentos nos seguintes subitens:

10.1 – Equívoco no Cálculo do Crédito Tributário. (Situação idêntica ao subitem 5.1 acima) Argumenta que existe um erro de lançamento relativamente ao mês de outubro de 2014, posto que o valor da base de cálculo é idêntico ao do mês de agosto. Nesse sentido, pede a exclusão da cobrança sobre o valor equivocados.

10.2 – Erro da Base Tributável da Autuação: Não Escrituração de Créditos nas Aquisições das Mercadorias Autuadas. (Situação similar a relatada no subitem 5.2 acima) Diz que o equívoco ocorreu em virtude de parametrização dos sistemas, só que, no presente caso, de forma inversa, ou seja, admite que deixou de tributar mercadorias que estavam sujeitas a tributação, mas que, por outro lado, deixou, também, de se apropriar dos créditos que eram devidos nas aquisições. Argumenta que essa situação também favoreceu o erário público e que a planilha (doc. 10), elaborada por empresa de assessoria contábil, corrobora suas alegações. Ademais, requer, também, a conversão do julgamento em diligência para o fim de demonstrar que o procedimento adotado não gerou prejuízo ao fisco federal.

Item 6- Falta de Tributação por PIS e Cofins: Bonificação em Mercadorias

Diz que as mercadorias recebidas em forma de bonificação devem ser excluídas das bases de cálculo das contribuições, tendo em vista os seguintes argumentos:

6.1 Mercadorias dadas em Bonificação não são Receitas. Defende, em síntese, que as bonificações de mercadorias configuram-se como descontos incondicionais, e nesta condição, em razão das regras previstas nas Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, não integram a base de cálculo das contribuições. Fundamenta seu entendimento em acórdão do STJ, relativo a não incidência do ICMS sobre as bonificações, e apresenta um exemplo, comparando a bonificação e o desconto incondicional. Diz que as “bonificações consistem na entrega de mercadorias pelo fornecedor sem qualquer cobrança, com o objetivo de fomentar a continuidade da relação comercial com o adquirente”; e que elas “não se confundem com uma doação porque esta tem necessariamente um caráter de liberalidade, ao passo que as relações comerciais nas quais se inserem as bonificações pressupõem, em qualquer caso, um intuito de auferir lucro”. Contesta, também, o argumento fiscal no sentido de que as mercadorias são enviadas de forma segregadas das demais aquisições e configuram prêmio ao cliente: diz que não se pode considerar a bonificação como prêmio, visto que ela tem o intuito de fomentar a continuidade das relações comerciais; que a segregação não afasta a natureza do desconto incondicional; e que a emissão da nota fiscal, específica para as mercadorias bonificadas, ocorre em razão de ordem burocrática. Ademais, argumenta que, em termos práticos, a bonificação configura-

se como redução do custo unitário das mercadorias revendidas, exatamente como acontece no desconto direto no preço das mercadorias. Nesse sentido menciona acórdão do CARF.

6.2 Ocorrência de Bitributação. Argumenta que, diante da hipótese de prevalência do entendimento fiscal, haveria a bitributação sobre as mercadorias bonificadas, ou seja, a mesma mercadoria seria tributada na aquisição e depois na revenda. Nesse sentido, apresenta exemplo e acórdão do TRF da 1ª Região, o qual afasta a incidência das contribuições sobre mercadorias bonificadas, em razão da mencionada bitributação. Acrescenta que se for mantida a incidência de PIS e COFINS sobre as mercadorias adquiridas em bonificação, de qualquer forma, a fiscalização deverá, no mínimo, abater créditos de PIS e COFINS calculados sobre as referidas mercadorias. Nesse sentido, diz que não registrou (em suas EFD) créditos em relação as entradas dessas mercadorias e que a bitributação somente será evitada com a apuração dos créditos concernentes às mercadorias bonificadas. No mais, pleiteia a conversão do julgamento em diligência para o fim de confirmar que: “(i) não houve o aproveitamento de créditos no recebimento das mercadorias recebidas em bonificação e (ii) houve a tributação adequada das receitas de vendas dessas mercadorias, o que confirmará os fatos alegados na presente Impugnação e a necessidade de cancelamento da exigência correlata.”

Item 7- Falta de Tributação por PIS e Cofins: Bonificação Local

Nesse item a contribuinte contesta o lançamento das contribuições (PIS e Cofins) sobre supostos ganhos mensais recebidos na forma de “emissão de descontos”, contabilizados na conta contábil “314136- Bonificação Local”. Argumenta que referida conta, na verdade, serve para a realização de lançamentos de uma espécie de “provisão”, relativa a concessão de descontos negociados em nível global e que, portanto, nela não existe trânsito de qualquer espécie de receita. Explica que os descontos são negociados, em níveis globais com grandes fornecedores, pela matriz da empresa, Dia Espanha; que, por questões gerenciais, o valor estimado dos descontos são registrados, de forma antecipada, na referida conta (314136) para o fim de acompanhar a efetiva concessão dos descontos pelos seus fornecedores; que quando recebe os descontos dos fornecedores efetua a baixa dos valores que constam de referida conta; que os valores recebidos são devidamente contabilizados na conta nº 314.135 e levados a tributação; que a baixa dos valores da conta “314136 – Bonificação Local” é automaticamente acompanhada de um lançamento na conta “314134 – rappel financeiro”; que com a efetiva concessão de descontos pelos fornecedores ocorre um mera “migração” da contabilização dos valores que constam da conta “314136- Bonificação Local” para a conta “314134-Rappel Financeiro”; e que os valores contabilizados nesta última conta serviram para o lançamento, em duplicidade, das contribuições que constam do item 8 a seguir.

Item 8- Falta de Tributação por PIS e Cofins: Rappel Financeiro

Nesse item a impugnante contesta a tributação dos valores contabilizados na conta “314134 – rappel financeiro”, consoante os seguintes argumentos:

8.1 Erro de Cálculo na Autuação: Indevido Cômputo de Reclassificações de Centro de Custo como Receitas e Devoluções. Argumenta que a fiscalização cometeu erros inaceitáveis que, se corrigidos, reduzem a base tributável de R\$ 663.578.164,34 para R\$ 326.932.097,29. O primeiro erro, segundo a interessada, está relacionado a tributação de valores (créditos contabilizados na referida conta), os quais, na verdade, trata-se de mera reclassificação de custos. Explica, consoante doc. 11 (anexado à impugnação), bem como por meio das telas que colaciona na peça de defesa, que, no ano de 2014, houve a transferência de valores do centro de custo Armazéns para o centro de custo Financeiro, no importe de R\$ 328.743.512,11. Nesse sentido, sustenta que referido montante, que foi lançado à crédito na conta “314134 – rappel financeiro” durante o ano de 2014, é, portanto, relativo a migração sistêmica entre centros de custos e não se trata de receita tributável. O segundo equívoco diz respeito a tributação de devolução de descontos que constam contabilizados na referida conta. Argumenta

que a fiscalização, de forma descuidada, inclui na tributação o montante de R\$ 7.902.554,94, decorrente da devolução de descontos, os quais deveriam ter sido abatidos da base de cálculo, uma vez que anularam os créditos contabilizados na mencionada conta contábil.

8.2 Não Incidência de PIS e Cofins sobre Rappel Financeiro: Natureza de Redução de Custos.

Argumenta que o valor remanescente, resultante da redução indicada no subitem anterior (8.1) não está sujeito à tributação das contribuições. Sustenta, em síntese, que rappel financeiro não pode ser tributado, uma vez que “consiste em um desconto obtido junto a seus fornecedores (ou seja, uma redução de custos), não possui natureza contraprestacional (já que não visa, por exemplo a remunerar um serviço) e não envolvendo recebimento de valores. (Grifos nos Originais). Nesse sentido, argumenta que o rappel financeiro se trata de desconto obtido em função do atingimento de um determinado volume de aquisições acordado com seus fornecedores; que ele se concretiza porque a contribuinte paga aos seus fornecedores, como contrapartida à aquisição de mercadorias, um valor menor que o constante dos respectivos documentos fiscais de aquisição; que os descontos obtidos não têm a natureza de receitas, mas sim de redução do custo de aquisição das mercadorias; que não ocorre recebimento de qualquer quantia em dinheiro de seus fornecedores; que a doutrina e a jurisprudência possuem firme entendimento de que é necessário o ingresso financeiro decorrente do exercício das atividades empresariais para que as receitas estejam sujeitas à apuração das contribuições (Pis e Cofins); que **“os descontos obtidos pela Requerente sob a forma de Rappel financeiro (isto é, por volume de aquisições, conforme explicado anteriormente) não se caracterizam como receitas nem sob o ponto de vista jurídico, como sinaliza a jurisprudência do STF, nem sob o ponto de vista contábil, conforme indicam os Pronunciamentos CPC 16 e 30.”** (Grifos nos originais); que o enquadramento do rappel financeiro como receita não tributável não depende de ele ser caracterizado como desconto incondicional ou condicional; que o rappel financeiro praticado pela empresa não possui caráter contraprestacional (isto é, não se destinava a remunerar um serviço prestado pela empresa); que os descontos de natureza contraprestacional, obtidos no decorrer do ano de 2014, foram contabilizados como receitas e devidamente tributados (no PIS e na COFINS); e que os descontos obtidos sob a forma de rappel **“não são um perdão de dívida**, pois este, tal como uma doação, pressupõe pura liberalidade, que não se verifica no caso em razão da intenção dos fornecedores de fomentar as relações comerciais com a Requerente” e nem tampouco **“são equiparáveis a um ‘bônus de representante de vendas’**, pois tal bônus é pago em função de um volume de vendas, ao passo que o Rappel é um desconto obtido em função de um volume de aquisições.”(Grifos nos originais).

Item 09- Falta de Tributação por PIS e Cofins: Embalagens e Vasilhames (NCM 39.23)

Nesse item a contribuinte contesta a infração relacionada a ausência de tributação de itens (como caixas, caixotes, engradados etc), enquadrados nos códigos NCM nº 3923.9000 e 3923.1090, que se destinam ao transporte de mercadorias no decorrer da cadeia logística da empresa. Argumenta, em síntese, que não existe a comercialização de referidos bens, uma vez que eles não se configuram como mercadorias e sequer pertencem à impugnante. Explica que referidos bens são utilizados para o transporte de mercadorias que inspiram cuidados, tais como frutas, legumes, verduras, pães, cervejas retornáveis, etc; que ela recebe esses bens de seus fornecedores, acompanhados das notas fiscais, as quais são emitidas com o CFOP 5.920 – Remessa de Vasilhame ou sacaria; que esse último fato deixa muito claro que não existe a aquisição de referidos bens, ou seja, que os bens apenas são remetidos pelos fornecedores para a impugnante; que, devido a dificuldades de seu sistema de Gestão Empresarial, a devolução desses mesmos bens aos seus fornecedores não pode ser realizada com a utilização do CFOP 5.920 (específico para remessa de vasilhame ou sacaria), ou seja, diz que é obrigada a emitir as notas fiscais com CFOP 5.102 (utilizado para operações de venda de mercadorias); e que esclareceu esses fatos na resposta ao TIF de 28/12/2018, mas que a fiscalização desconsiderou suas

alegações e não realizou qualquer outra investigação adicional para confirmar suas explicações. Para fins de comprovar suas alegações, a contribuinte apresenta um exemplo de operação com citados bens (no caso, com “Cestos de Marca Própria” ou simplesmente “Cestos MP”), bem como junta ao processo os documentos 12, 13 e 14. Ressalta, ainda, que o erro relativo à utilização do CFOP (5.102 ao invés de 5.920) não altera a natureza da operação realizada e nem permite a exigência das contribuições. Por fim, afirma que o conjunto de documentos apresentados comprova que os bens de transporte nunca foram comercializados pela empresa.

Item 11- Multa Regulamentar

Nesse item a impugnante se insurge contra a aplicação da multa regulamentar, lançada com fundamento no art. 57, inciso III, alínea “a”, da MP 2.158-35/01, e art. 19 da IN RFB nº 1.252, de 2012. Diz, inicialmente, que a multa foi aplicada porque a fiscalização não aceitou as EFD-Contribuições reprocessadas e, também, que ela foi aplicada sobre todas as transações realizadas pela contribuinte, no ano de 2014, incluindo-se compras e vendas de mercadorias, bem como valores que comprovadamente não se configuram como receita (itens 7 e 8 - Bonificação Local e rappel financeiro). Nesse sentido, apresenta os seguintes argumentos:

11.1 Cálculo da Multa sobre Aquisições e Revendas da Mesmas Mercadorias: Conceito de Transações Comerciais. Contesta o entendimento adotado pela autoridade a quo no que diz respeito ao conceito de “Transações Comerciais”. Argumenta que referido termo compreende tão somente as operações que se traduzem em efetiva geração de receita, conforme as orientações contidas no item 12 do Manual de Perguntas e Respostas da EFD-Contribuições. Acrescenta que o termo em análise não engloba os valores relativos a aquisições de mercadorias que foram revendidas pela impugnante.

11.2 Vedação à Multa Desproporcional. Argumenta, em síntese, que a multa em análise atenta contra os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade, constantes do art. 37 da Constituição Federal de 1988 e do art. 2º, Caput, da Lei nº 9.784, de 1999. Sustenta, entre outros argumentos, que necessitou contratar serviços de consultoria externa para auxiliar na geração dos arquivos da obrigação acessória; que a apresentação das EFD-Contribuições exige trabalho árduo, complexo e que agrega todas as informações fiscais de todos os estabelecimentos da empresa; que conseguiu gerar e validar os arquivos relativos ao ano de 2014 apenas quando já estava sendo fiscalizada; que devido a alta complexidade para geração e validação disponibilizou as EFD-Contribuições reprocessadas durante o processo de fiscalização; que, justamente, as informações contidas nestas últimas é que serviram de base para a lavratura dos autos de infração; que mesmo tendo agido de forma diligente, com a prestação das informações solicitadas, foi apenada de forma grave; que a multa aplicada mostra-se desproporcional e sem razoabilidade em relação a finalidade da norma sancionatória, uma vez que, como dito anteriormente, disponibilizou todas as informações necessárias (incluindo as EFD-Contribuições reprocessadas) para a conclusão do trabalho fiscal e da presente autuação; que o suposto descumprimento da obrigação acessória (no caso, com incorreções ou informações imprecisas) tornou-se completamente inapropriado, em razão da mitigação de qualquer ato ilícito eventualmente praticado pela interessada, ou, quanto muito, merece ser atenuada, já que a contribuinte colaborou com as autoridades fiscais e apresentou os dados exigidos; e que é inaceitável a alegação de que a entrega das EFD-Contribuições com supostas incorreções teria resultado em prejuízo à fazenda nacional.

11.3 Vedação ao Efeito Confiscatório. No mesmo sentido do subitem acima, a contribuinte argumenta que a multa regulamentar aplicada ofende o princípio da vedação do confisco insculpido no inciso IV, art. 150, da Constituição Federal. Diz que de acordo com decisão do STF referido princípio é aplicável às multas tributárias. Sustenta, também, que aquele tribunal já estabeleceu critério objetivo para configurar penalidade confiscatória: teria essa natureza a penalidade que ultrapassasse 100 % do valor

do tributo devido. Ademais, menciona que atualmente tramita no Congresso Nacional projeto de lei (PLS nº 3.244, de 2012) que prevê aplicação de multas pecuniárias mais brandas para o descumprimento de obrigações acessórias.

Após a apresentação dos argumentos relacionados às 11 (onze) infrações, a interessada pugna pela conversão do julgamento em diligência, nos termos previstos no art. 16, inciso IV, do Decreto nº 70.235, de 1972. Argumenta que espera ter “a oportunidade de prestar as informações adicionais que se façam necessárias para comprovar a origem e substância dos créditos glosados e trazer esclarecimentos complementares a respeito da ausência de qualquer tipo de omissão de receitas alegada pelo Fisco Federal.”. Nesse sentido formula 7 quesitos, relativos aos itens 4, 5, 7 e 10, indicando, também, assistente técnico para acompanhamento e auxílio nos trabalhos da diligência.

Diante do exposto, a interessada requer o provimento total da impugnação, de forma a julgar totalmente improcedentes os autos de infração, protestando, ainda, pela juntada de documentos adicionais.

Ressalte-se que após o fim do prazo para impugnação, ou seja no dia 17/06/2019, a interessada protocolizou expediente por meio do qual traz novo argumento em relação à multa regulamentar. Traz, em síntese, a alegação de que a IN RFB nº 1.876, de 2019, alterou a redação do artigo 10 da IN RFB nº 1.252, de 2012, que foi utilizado para a aplicação de citada multa. Nesse sentido, pede que seja aplicado ao caso concreto o princípio da retroatividade, previsto na alínea “c”, inciso II do Art. 106 do Código Tributário Nacional.

Diligência

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, conforme Despacho de Diligência nº 08 – 3ª Turma da DRJ/CTA (fls. 6.122 a 6.124), devolveu os autos à unidade de origem para esclarecer, e/ou corrigir, 3 (três) pontos relativos à argumentação/documentação apresentada pela interessada (itens “d”, “e” e “k” do Termo de Verificação Fiscal).

Em atendimento à solicitação da DRJ, a autoridade *a quo* apreciou os 3 (três) pontos relativos ao Termo de Verificação Fiscal (itens “d”, “e” e “k”) e revisou os procedimentos fiscais a eles relativos, confeccionando, após análise de novos documentos apresentados pela interessada, o Relatório de Diligência Fiscal constante às fls. 6.436 a 6.449.

A interessada, por seu turno, após ter sido regulamente cientificada de referido relatório, bem como de todos os documentos a ele relacionados, apresentou, de forma tempestiva, aditamento à impugnação, por meio do qual expressa, de maneira geral, sua concordância com as conclusões e apurações realizadas no âmbito da diligência fiscal.

É o relatório.”

A 9ª Turma da DRJ09, em sessão datada de 23/09/2021, decidiu, por unanimidade de votos, considerar procedente em parte a impugnação para: a) considerar na infração Insuficiência de Recolhimento do mês de novembro os valores de crédito de R\$ 123.497,29 e R\$ 568.836,12 de PIS e Cofins, respectivamente, de modo a reduzir, em idênticos valores, as “Infrações Apuradas em Valor de Contribuição”, bem como os consectários legais; b) cancelar os valores de contribuições nos montantes de R\$ 654.673,84 e R\$ 3.001.649,19 de PIS e Cofins, respectivamente, conforme os Quadros 1-A e 1-B que constam do voto, bem como os consectários legais, lançados como “Créditos Descontados Indevidamente” na infração “Créditos Descontados Indevidamente na Apuração da

Contribuição” dos autos de infração; c) cancelar os valores de multa regulamentar no montante de R\$ 178.560.850,50, conforme o Quadro 2 que consta do presente voto; e d) manter integralmente os demais valores lançados nos autos de infração. No mesmo ato, foi interposto o recurso de ofício. Foi exarado o Acórdão 109-008.947, com a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2014

LANÇAMENTO. ECF. DOCUMENTOS E INFORMAÇÕES APRESENTADOS. VALIDADE.

Demonstra-se plenamente válido o lançamento tributário fundamentado na Escrituração Contábil Fiscal - ECF da empresa, bem como nos documentos e informações complementares, mormente quando o próprio contribuinte não contesta ou não contrapõe os valores de receita e das bases de cálculo que foram informados durante o procedimento fiscal.

LANÇAMENTO. RECOMPOSIÇÃO. CRÉDITO. CONSIDERAÇÃO.

O valor de crédito da contribuição apurado na recomposição dos saldos mensais da contribuição, concernente aos períodos fiscalizados, deve ser considerado no lançamento efetuado.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. PESSOA FÍSICA. ALUGUEL.

Os valores pagos a título de aluguel a pessoas físicas, ainda que tenham sido intermediados por pessoas jurídicas, não concedem direito ao crédito da contribuição não cumulativa.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. CESSÃO GRATUITA. IMPOSSIBILIDADE.

A cessão gratuita de máquinas e equipamentos (tais como terminais Pin Pad) não gera direito ao crédito das contribuições não cumulativas, ainda que existam outros dispêndios relacionados à utilização destes.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. ERRO. COMPROVAÇÃO. REVERSÃO DE GLOSAS.

Uma vez comprovada, com base em documentos fiscais, a existência de erro na apuração dos créditos da não cumulatividade, é de se reverter os valores de glosa implementados.

NÃO CUMULATIVIDADE, CRÉDITO. ICMS-SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. IMPOSSIBILIDADE

O ICMS-ST não integra o valor das aquisições de mercadorias para revenda, para fins de cálculo do crédito não cumulativo a ser descontado da contribuição devida, por não constituir custo de aquisição, mas uma antecipação do imposto devido pelo contribuinte substituído, na saída das mercadorias.

NÃO CUMULATIVIDADE. IPI NÃO RECUPERÁVEL. CREDITAMENTO.

O IPI não recuperável integra o valor de aquisições de bens para efeito de cálculo do crédito da Contribuição na sistemática não cumulativa.

NÃO CUMULATIVIDADE. PROCEDIMENTO DE COMPENSAÇÃO NÃO PERMITIDO PELA LEGISLAÇÃO.

A legislação não autoriza que a tomada indevida de créditos da não cumulatividade e a ausência de tributação nas vendas de determinadas mercadorias sejam “compensadas” com a tributação indevida nas saídas e com a não apropriação de créditos da não cumulatividade que o contribuinte tinha direito nas entradas.

NÃO CUMULATIVIDADE. RECEITAS. INCIDÊNCIA.

A Cofins e o PIS/Pasep, no regime da não cumulatividade, incidem sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

NÃO CUMULATIVIDADE. VANTAGENS FINANCEIRAS. BASE DE CÁLCULO.

Quaisquer verbas, incentivos ou outras vantagens financeiras, diretas e indiretas, recebidas pela empresa que não se configurem como bonificações e ou descontos incondicionais, nos termos previstos na legislação, integram a base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins, no regime da não cumulatividade.

NOTA FISCAL. FORÇA PROBANTE.

As notas fiscais fazem prova perante o Fisco, consistindo, por excelência, no meio próprio para registrar e comprovar as operações comerciais das empresas, podendo ser afastadas somente mediante a comprovação, inequívoca, de ocorrência de erro.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2014

LANÇAMENTO. ECF. DOCUMENTOS E INFORMAÇÕES APRESENTADOS. VALIDADE.

Demonstra-se plenamente válido o lançamento tributário fundamentado na Escrituração Contábil Fiscal - ECF da empresa, bem como nos documentos e informações complementares, mormente quando o próprio contribuinte não contesta ou não contrapõe os valores de receita e das bases de cálculo que foram informados durante o procedimento fiscal.

LANÇAMENTO. RECOMPOSIÇÃO. CRÉDITO. CONSIDERAÇÃO.

O valor de crédito da contribuição apurado na recomposição dos saldos mensais da contribuição, concernente aos períodos fiscalizados, deve ser considerado no lançamento efetuado.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. PESSOA FÍSICA. ALUGUEL.

Os valores pagos a título de aluguel a pessoas físicas, ainda que tenham sido intermediados por pessoas jurídicas, não concedem direito ao crédito da contribuição não cumulativa.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. CESSÃO GRATUITA. IMPOSSIBILIDADE.

A cessão gratuita de máquinas e equipamentos (tais como terminais Pin Pad) não gera direito ao crédito das contribuições não cumulativas, ainda que existam outros dispêndios relacionados à utilização destes.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. ERRO. COMPROVAÇÃO. REVERSÃO DE GLOSAS.

Uma vez comprovada, com base com documentos fiscais, a existência de erro na apuração dos créditos da não cumulatividade, é de se reverter os valores de glosa implementados.

NÃO CUMULATIVIDADE, CRÉDITO. ICMS-SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. IMPOSSIBILIDADE

O ICMS-ST não integra o valor das aquisições de mercadorias para revenda, para fins de cálculo do crédito não cumulativo a ser descontado da contribuição devida, por não constituir custo de aquisição, mas uma antecipação do imposto devido pelo contribuinte substituído, na saída das mercadorias.

NÃO CUMULATIVIDADE. IPI NÃO RECUPERÁVEL. CREDITAMENTO.

O IPI não recuperável integra o valor de aquisições de bens para efeito de cálculo do crédito da Contribuição na sistemática não cumulativa.

NÃO CUMULATIVIDADE. PROCEDIMENTO DE COMPENSAÇÃO NÃO PERMITIDO PELA LEGISLAÇÃO.

A legislação não autoriza que a tomada indevida de créditos da não cumulatividade e a ausência de tributação nas vendas de determinadas mercadorias sejam “compensadas” com a tributação indevida nas saídas e com a não apropriação de créditos da não cumulatividade que o contribuinte tinha direito nas entradas.

NÃO CUMULATIVIDADE. RECEITAS. INCIDÊNCIA.

A Cofins e o PIS/Pasep, no regime da não cumulatividade, incidem sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

NÃO CUMULATIVIDADE. VANTAGENS FINANCEIRAS. BASE DE CÁLCULO.

Quaisquer verbas, incentivos ou outras vantagens financeiras, diretas e indiretas, recebidas pela empresa que não se configurem como bonificações e ou descontos incondicionais, nos termos previstos na legislação, integram a base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins, no regime da não cumulatividade.

NOTA FISCAL. FORÇA PROBANTE.

As notas fiscais fazem prova perante o Fisco, consistindo, por excelência, no meio próprio para registrar e comprovar as operações comerciais das empresas, podendo ser afastadas somente mediante a comprovação, inequívoca, de ocorrência de erro.

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2014

MULTA REGULAMENTAR. EFD-CONTRIBUIÇÕES. INFORMAÇÕES INEXATAS, INCOMPLETAS OU OMITIDAS.

A apresentação da EFD-Contribuições com informações inexatas, incompletas ou omitidas está sujeita ao lançamento de multa regulamentar.

PENALIDADE. DOLO. PREJUÍZO.

As penalidades tributárias devem ser impostas caso verificada a conduta infracional descrita em lei, independentemente da intenção do contribuinte ou da extensão dos efeitos do ato, nos termos do artigo 136 do Código Tributário Nacional (CTN).

MULTA REGULAMENTAR. EFEITO CONFISCATÓRIO. RAZOABILIDADE. PROPORCIONALIDADE.

Os princípios constitucionais da proporcionalidade, razoabilidade e vedação ao confisco são dirigidos ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicar a multa regulamentar, nos moldes da legislação que a instituiu.

MULTA. RETROATIVIDADE DA PENALIDADE.

Aplica-se a lei nova a fatos pretéritos, quando mais favorável ao contribuinte.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Em sede recursal, a Recorrente reitera os argumentos da sua Impugnação, para afastar as glosas mantidas pela DRJ, pleiteando a reforma parcial da decisão recorrida, a fim de que seja julgado totalmente improcedente o lançamento tributário consignado no Auto de Infração originado do TVF que deu origem ao presente processo administrativo, com a consequente

determinação de extinção integral da multa regulamentar aplicada, ou, na hipótese da sua manutenção, que o montante arbitrado seja reduzido de modo afastar seu caráter confiscatório.

Reitera, ainda, nova conversão em diligência deste julgamento para análise dos pontos indicados nos itens 7(b) e 8(b).

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Aniello Miranda Aufiero Junior, Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche as demais condições de admissibilidade, razão pela qual dele tomo conhecimento. O recurso de ofício também deve ser conhecido, porque atende os pressupostos determinados no art. 34, I, do Decreto nº 70.235/1972, com alterações introduzidas pela Lei nº 9.532/1997, e ultrapassa o limite de alçada de R\$ 15.000.000,00, fixado no art. 1º da Portaria MF 2/2023.

A despeito da recorrente ter trazido em sua peça recursal os fundamentos para cancelamento dos itens dos autos de infração lavrados, mister se faz analisar o pedido de diligência apresentado.

Em suas razões recursais, a contribuinte alega ter trazido aos autos provas documentais, tais como planilhas, notas fiscais e outros documentos fiscais hábeis a demonstrar a origem dos créditos aproveitados, bem como a inexistência da falta de tributação das demais receitas, e que entende não terem sido analisadas pelo Fisco Federal em momento oportuno.

Destaca-se, em especial, a necessidade de uma análise mais profícua para os itens 7(b) - “Ausência de contabilização de receitas na conta 314136” e 8 (b) - “Erro de cálculo na autuação: indevido cômputo de reclassificações de centro de custo como receitas e devoluções” do presente Recurso.

Da análise dos itens supracitados, verifica-se que foram juntados aos autos os demonstrativos “razão” completos das contas glosadas, a qual a recorrente entende ser suficientes para obter a procedência dos seus pleitos.

De fato, como aponta a ora recorrente, verifica-se que a decisão de piso deixou de apreciar tais documentações. Considerando que restam dúvidas quanto aos valores contabilizados em determinadas contas terem natureza ou não de receitas, o que culmina com a conclusão pela necessidade de baixa dos presentes autos em diligência para apreciação dos créditos relativos aos itens 7 (b) e 8 (b).

À guisa de esclarecimentos, caso a glosa prevista no item 8 dos autos de infração fosse revertida, a base de cálculo dos valores exigidos poderia ser reduzida de R\$ 663.578.164,34 para R\$ 326.932.097,29, gerando um impacto substancial no crédito em discussão.

Assim, aplica-se ao presente caso o Princípio da Verdade Material, na qual a Administração deve tomar decisões com base nos fatos tais como se apresentam na realidade. Em razão da busca pela verdade material, sempre deverá prevalecer a possibilidade de apresentação de todos os meios de provas necessários para demonstração do direito pleiteado.

Dessa forma, em obediência ao princípio da verdade material e por se tratar de questão prejudicial de mérito, entendo que o processo não se encontra em condições de julgamento, razão pela qual voto por converter o presente feito em diligência, para que a Unidade de Origem adote as seguintes providências:

- (i) Apresentar e quantificar de forma detalhada a totalidade dos créditos apurados nos itens 7(b) - “Ausência de contabilização de receitas na conta 314136” e 8 (b) - “Erro de cálculo na autuação: indevido cômputo de reclassificações de centro de custo como receitas e devoluções” do presente Recurso, sem prejuízo de possíveis ajustes nos autos de infração;
- (ii) Confeccionar relatório conclusivo da diligência, esclarecendo o impacto da resposta aos itens anteriores sobre os créditos em debate e os impactos sobre a escrita fiscal da contribuinte, com os esclarecimentos que se fizerem necessários;
- (iii) Intimar o contribuinte para que se manifeste sobre o relatório conclusivo e demais documentos produzidos em diligência, em prazo não inferior a 30 (trinta) dias, sendo remetidos a este Conselho pra reinclusão em pauta para prosseguimento do julgamento.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Aniello Miranda Aufiero Junior