



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

Processo n° 13855.720542/2017-40
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3301-005.413 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 25 de outubro de 2018
Matéria COFINS
Recorrente ADIDAS DO BRASIL LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Data do fato gerador: 31/01/2013, 28/02/2013, 31/03/2013, 30/04/2013, 31/05/2013, 30/06/2013, 31/07/2013, 31/08/2013, 30/09/2013, 31/10/2013, 30/11/2013, 31/12/2013

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMO.

Somente podem ser considerados insumos os bens ou serviços quando essenciais ao processo produtivo de bens ou na prestação de serviços.

CRÉDITO. FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA. POSSIBILIDADE

É possível a apuração de crédito a descontar das contribuições não-cumulativas sobre valores relativos a fretes de transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa.

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. DESPESAS COM DEPRECIÇÃO. CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO.

Apenas os bens do ativo permanente que estejam diretamente associados ao processo produtivo geram direito a crédito, a título de depreciação, no âmbito do regime da não cumulatividade.

CRÉDITO. DESPACHANTES ADUANEIROS. POSSIBILIDADE

É possível a apuração de crédito a descontar das contribuições não cumulativas sobre valores relativos a despesas com despachantes aduaneiros.

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS.

É possível o aproveitamento de créditos extemporâneos desde que o Contribuinte demonstre a liquidez e certeza do crédito alegado.

MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA.

A multa de lançamento de ofício sofre a incidência de juros de mora com base na taxa Selic a partir do seu vencimento de acordo com a Súmula CARF nº 108.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Data do fato gerador: 31/01/2013, 28/02/2013, 31/03/2013, 30/04/2013, 31/05/2013, 30/06/2013, 31/07/2013, 31/08/2013, 30/09/2013, 31/10/2013, 30/11/2013, 31/12/2013

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMO.

Somente podem ser considerados insumos os bens ou serviços quando essenciais ao processo produtivo de bens ou na prestação de serviços.

CRÉDITO. FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA. POSSIBILIDADE

É possível a apuração de crédito a descontar das contribuições não-cumulativas sobre valores relativos a fretes de transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa.

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. DESPESAS COM DEPRECIAÇÃO. CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO.

Apenas os bens do ativo permanente que estejam diretamente associados ao processo produtivo geram direito a crédito, a título de depreciação, no âmbito do regime da não cumulatividade.

CRÉDITO. DESPACHANTES ADUANEIROS. POSSIBILIDADE

É possível a apuração de crédito a descontar das contribuições não cumulativas sobre valores relativos a despesas com despachantes aduaneiros.

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS.

É possível o aproveitamento de créditos extemporâneos desde que o Contribuinte demonstre a liquidez e certeza do crédito alegado.

MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA.

A multa de lançamento de ofício sofre a incidência de juros de mora com base na taxa Selic a partir do seu vencimento de acordo com a Súmula CARF nº 108.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário para afastar as glosas referentes aos fretes entre estabelecimentos e despesas com serviços aduaneiros, vencido o Conselheiro Winderley Morais Pereira que manteve a glosa dos serviços aduaneiros.

(assinado digitalmente)

Winderley Morais Pereira - Presidente.

(assinado digitalmente)

Valcir Gassen - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Winderley Morais Pereira, Liziane Angelotti Meira, Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Marcos Roberto da Silva, Salvador Cândido Brandão Junior, Ari Vendramini, Semíramis de Oliveira Duro e Valcir Gassen.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário (fls. 4219 a 4261) interposto pelo Contribuinte, em 31 de agosto de 2017, contra decisão consubstanciada no Acórdão nº 14-68.162 (fls. 4173 a 4204), de 25 de julho de 2017, proferido pela 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto (SP) – DRJ/RPO – que decidiu, por unanimidade de votos, julgar a Impugnação (fls. 4075 a 4123) procedente em parte.

Visando a elucidação do caso e a economia processual adoto e cito o relatório do referido Acórdão:

Trata-se de impugnação de lançamento de créditos tributários lavrados por meio de Autos de Infração da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social-COFINS (fls. 4049-4056) e da Contribuição para o Programa de Integração Social-PIS (fls. 4058-4065) contra a contribuinte em epígrafe, em decorrência de créditos descontados indevidamente na apuração da contribuição e de insuficiência de recolhimentos.

Os valores de créditos tributários exigidos, os períodos lançados e os respectivos enquadramentos legais estão listados/informados nos autos de infração de fls. 4049-4068.

A autoridade fiscal — após fazer uma descrição pormenorizada dos fatos ocorridos durante a execução do procedimento fiscal (intimações, documentos e arquivos apresentados, prorrogações de prazo etc), por meio do Termo de Verificação Fiscal - TVF de fls. 4007 a 4047 — em síntese, relatou/constatou/concluiu que:

Constatações Iniciais e Infrações

— Com exceção das competências 01, 03, 06 e 07/2013, os valores mensais da contribuição para o PIS e da COFINS, do ano-calendário 2013, apurados nos Demonstrativos de Apuração das Contribuições - DACON, no arquivo da Escrituração Fiscal Digital – EFD CONTRIBUIÇÕES) e nas Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF são iguais.

— Nas competências 03 e 07 de 2013, as diferenças não foram objeto de lançamento, em face da constatação de erro no preenchimento do DACON. Já em relação às competências 01 e 06/2013, houve o lançamento pelos seguintes motivos:

a) Janeiro: o valor da Cofins a pagar apurado no DACON é superior ao informado nos demais sistemas (DCTF e EDF/Contribuições) em R\$ 3.465,00 (R\$ 1.305.676,66 – R\$ 1.302.211,10) e o PIS/PASEP informado no DACON é superior ao informado nos demais sistemas (DCTF e EDF/Contribuições) em R\$ 752,42 (R\$ 283.469,30 – R\$ 282.716,88). A diferença será objeto de lançamento de ofício.

(...)

c) Junho: o valor da Cofins apurado na EFC/Contribuições e o pagamento realizado via DARF foi de R\$ 41.062,09. O valor apurado no DACON foi de R\$ 125.353,39, ou seja, uma diferença de R\$ 84.291,30 (R\$ 125.353,39 – R\$ 41.062,09). Nenhum valor foi declarado em DCTF.

O valor do PIS/PASEP apurado na EFC/Contribuições e o pagamento realizado via DARF foi de R\$ 8.914,79. O valor apurado no DACON foi de R\$ 27.214,88, ou seja, uma diferença de R\$ 18.300,09 (R\$ 27.214,88 – R\$ 8.914,79). Nenhum valor foi declarado em DCTF.

As DCTF devem ser retificadas pela fiscalizada e as diferenças de Cofins e PIS nos valores de R\$ 84.291,30 e R\$ 18.300,09, respectivamente, serão objeto de lançamento de ofício.

— A fiscalizada tem por objeto social o comércio atacadista e varejista de artigos esportivos e similares e não possui nenhum estabelecimento que produza ou industrialize bens destinados à venda ou atua exclusivamente na prestação de serviços. Uma de suas filiais é destinada à prestação de serviços de organização e exploração de atividades esportivas, bem como o recebimento de material esportivo com fins exclusivos de demonstração.

— Não há receitas de prestação de serviços. Os custos são decorrentes exclusivamente das mercadorias adquiridas;

— No tópico "*Das Infrações - Créditos Glosados*", o auditor fiscal apresentou, através de subtópicos, os motivos para a glosa de créditos das contribuições para o PIS e Cofins;

— O subtópico denominado "*Da base de cálculo que originou créditos classificados pela fiscalizada como decorrentes de "Serviços utilizados como Insumos"*" está dividido em outros seis, conforme identificados e resumidos a seguir:

1. "*Dos créditos glosados decorrentes de "Serviços de Representação Comercial"*", após reproduzir os artigos 3º das Leis nos 10.637/2002 e 10.833/2003 e, parcialmente a Solução de Divergência Cosit no 24, que explicitou que "*o termo insumo não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço necessário para a atividade da pessoa jurídica, mas, tão somente aqueles bens ou serviços intrínsecos à atividade, adquiridos de pessoa jurídica e aplicados ou consumidos na fabricação do produto ou no serviço prestado*", a autoridade fiscal concluiu que "*as despesas com representação comercial não são consideradas insumos e, ainda que fossem, a empresa exerce atividades exclusivamente comerciais (revenda de mercadorias), ou seja, não produz ou industrializa quaisquer bens ou produtos destinados à venda e nem é uma prestadora de serviços, nos termos do art.3º, inciso II das leis no 10.637/2002 e 10.833/2003*";

2. *"Dos créditos glosados decorrentes de "Aquisição de Serviços de Marketing"*", a fiscalização entendeu que as despesas com promotores de ponto de venda, despesa de marketing promotores ponto de venda, serviços de marketing prestados por terceiros, despesas de marketing assessoria imprensa e pesquisa de mercado, serviços de merchandising, serviços de marketing direto, serviços de marketing repasse, serviços de artistas atletas modelos e manequins, cessão de direito de uso de marcas e de sinais de propaganda, produção de eventos, serviços de reportagem, assessoria de imprensa, jornalismo e relações públicas, despesas com artes gráficas, tipografia, diagramação, paginação e gravação, análises, exames, pesquisas fornecimento de informações e coleta de dados, contrato de clubes, despesas de marketing, contratos de atletas, adiantamento de despesas, exploração de quadras esportivas para realização de eventos, serviços de jornalismo e reportagem, assessoria e consultoria técnica, serviços de manutenção corretiva, construção civil e outras obras semelhantes, serviços de hospedagem de qualquer natureza, serviços gráficos e serviços de chaveiro, classificadas como "Aquisição de Serviços de Marketing, *"não são consideradas insumos e, ainda que fossem, a empresa exerce atividades exclusivamente comerciais (revenda de mercadorias), ou seja, não produz ou industrializa quaisquer bens ou produtos destinados à venda e nem é uma prestadora de serviços, nos termos do art.3º, inciso II das leis no 10.637/2002 e 10.833/2003"*;

3. *"Dos créditos glosados decorrentes de "Aquisição de Serviços de Armazenagem"*", a fiscalização verificou que a contribuinte descontou créditos decorrentes de "serviços de despachante aduaneiro" e de "serviços de marketing MWB SR", nos montantes de R\$ 792.212,08 e 1.927,48, respectivamente, no mês de setembro/2013, e os contabilizou na conta "Aquisição de Serviços de Armazenagem". Por não se tratarem de insumos, a fiscalização glosou os créditos decorrente das notas fiscais de despesas com serviços de despachante aduaneiro e de marketing;

4. *"Dos créditos glosados decorrentes de "Aquisição de Serviços de Transporte"* entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica (frete interno)", a fiscalização verificou que a contribuinte, no mês de janeiro de 2013, descontou créditos decorrentes de despesas com serviços de transporte de mercadorias para revenda (frete – devolução de transferência) entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica no valor de R\$ 401.645,36. Após citar a Solução de Divergência Cosit no 2/2011, decidiu glosar os créditos decorrentes dessas despesas, por não integrarem o conceito de insumo utilizado na produção de bens destinados à venda, nem se referirem à operação de venda de mercadorias.

5. *"Dos créditos glosados decorrentes de despesas de armazenagem incorridas durante meses dos anos 2010, 2011 e 2012"*, a fiscalização diz que a contribuinte descontou créditos de notas fiscais emitidas pela empresa **VBLOG LOGÍSTICA E TRANSPORTES LTDA** durante os anos de 2010, 2011 e 2012 que somaram a importância de R\$ 8.276.754,60. Diz, também, que — embora haja previsão legal para o desconto de créditos por parte da pessoa jurídica em relação às despesas com armazenagem de mercadorias (art.3º, inciso IX, da lei no 10.833/2003) — no caso sob análise, a apuração foi realizada em mês diverso daqueles que as despesas foram incorridas; e que, como a legislação vigente estabelece que os créditos devem ser apurados nos meses incorridos, glosou os créditos decorrentes das despesas de

armazenagem incorridas nos meses dos anos 2010, 2011 e 2012 e apurados e descontados indevidamente em maio/2013;

6. *"Dos créditos glosados decorrentes de "Comissão – Cartão de Crédito"*", a fiscalização afirma que a contribuinte descontou créditos decorrentes de despesas financeiras com comissões pagas às empresas de cartão de crédito, dos anos-calendário 2008 a 2012, em maio de 2013. Por entender que não há "previsão legal que autorize descontos de créditos sobre despesas financeiras (não é insumo), por se referir a créditos de períodos anteriores a 2013 e em face da empresa exercer as atividades exclusivamente de revenda de mercadorias, a autoridade fiscal glosou os descontos de créditos dessas despesas;

— Da mesma forma tratada no subtópico anterior, a autoridade *a quo* dividiu o subtópico *"Da base de cálculo que originou créditos classificados pela fiscalizada como decorrentes de "Outras operações com direito a crédito"*" em outros três, conforme sintetizado nos itens seguintes;

1. *"Dos créditos glosados decorrentes de "despesas com armazenagem" incorridas entre 12/02/2011 a 20/09/2012"*", a fiscalizada informou, erroneamente, os créditos de despesas e/ou custos com "armazenagem", no montante de R\$ 1.680.152,55, ocorridos no período de 12/02/2011 a 20/09/2012, na rubrica "Outras operações com direito a crédito" do DACON. Embora haja previsão legal para o desconto de créditos por parte da pessoa jurídica em relação às despesas com armazenagem de mercadorias (art. 3a, inciso IX, da lei no 10.833/2003), no caso sob análise — como a apuração foi realizada em mês diverso daqueles que as despesas foram incorridas e a legislação vigente estabelece que os créditos devem ser apurados nos meses incorridos — a fiscalização glosou os créditos decorrentes das despesas de armazenagem incorridas nos meses dos anos 2011 e 2012 e apurados e descontados indevidamente em outubro/2013;

2. *"Dos créditos glosados decorrentes de "depreciação" classificados como "Outras operações com direito a crédito"*", a fiscalização diz que a legislação vigente permite à pessoa jurídica descontar créditos de PIS/Pasep e da Cofins sobre a aquisição ou fabricação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado adquiridos ou fabricados para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços (arts.3o, inciso VI, das Leis nos 10.637/2002 e 10.833/2003). E, como a fiscalizada é empresa exclusivamente comercial (não industrial), não tem direito a créditos de bens incorporados ao imobilizado;

3. *"Dos créditos glosados decorrentes de despesas "aluguel matriz" incorridas nos meses de dezembro/2011, fevereiro, março, maio e dezembro/2012 classificados como "Outras operações com direito a crédito"*", a fiscalização diz que, embora a fiscalizada tenha considerado os créditos na rubrica "Outras operações com direito a crédito", referem-se a despesas e/ou custos com "aluguel matriz", no montante de R\$ 3.298.987,82, ocorridas no período de 12/2011 a 10/2013. A fiscalização esclarece que, *"não obstante haver previsão legal de desconto de créditos por parte da pessoa jurídica em relação às despesas com alugueis de prédios utilizados pela pessoa jurídica (art.3a, inciso IV, das leis no 10.637/2002 e 10.833/2003), no caso sob análise, a apuração foi realizada em mês diverso daqueles que as despesas foram incorridas", motivando a glosa, em face a ausência de previsão legal;*

— Em relação à glosa do tópico "Dos créditos glosados classificados como “BC Sobre Bens do Ativo Imobilizado (Com Base nos Encargos de Depreciação)” e “BC Sobre Bens do Ativo Imobilizado (Com Base no Valor de Aquisição ou Construção)””, a fiscalização diz que a legislação permite “à pessoa jurídica descontar créditos de PIS/Pasep e da Cofins sobre a aquisição ou fabricação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado adquiridos ou fabricados para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços (arts. 3º, inciso VI, das Leis nos 10.637/2002 e 10.833/2003)”. Contudo, como a empresa é exclusivamente comercial e os bens incorporados ao imobilizado e utilizados por empresas comerciais não geram créditos das contribuições, glosou-se os créditos decorrentes de encargos de depreciação;

— Já em relação à glosa de créditos da rubrica ""Dos créditos glosados classificados como “Encargos de amortização de edificações e benfeitorias””, a fiscalização diz que “é permitido à pessoa jurídica descontar créditos das contribuições em relação a edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa, incorridos no mês (art.3º, inciso VII, das Lei 10.833/2003)”. Informa que a contribuinte foi intimada a apresentar as “fichas do Livro Razão Analítico” com os gastos realizados segregados de forma a identificar de forma clara e objetiva os créditos declarados no DACON — na rubrica Encargos de Amortização de Edificações e Benfeitorias, cuja base de cálculo é de R\$ 692.454,47 — que dão ou não direito a créditos, uma vez que nem todos os custos alocados à edificações e benfeitorias admitem a apuração de créditos (Ex. a mão de obra paga à pessoa física). Contudo, como a empresa não apresentou as informações solicitadas e diante da impossibilidade da auditoria identificar quais foram os gastos realizados pela pessoa jurídica que dariam direito aos créditos das contribuições, a fiscalização glosou os créditos de contribuições decorrentes dos encargos de amortização de edificações e benfeitorias informados no DACON – Dezembro/2013;

— Por fim, a glosa de créditos da rubrica "Dos créditos glosados decorrentes de “Despesas com fretes” entre depósito e/ou estabelecimento atacadista e o estabelecimento varejista da mesma pessoa jurídica (frete interno)" — após analisar o arquivo digital dos conhecimentos de transporte que geraram créditos das contribuições decorrentes de fretes custeados entre estabelecimentos atacadistas e varejistas da própria empresa apresentado pela contribuinte, cujas despesas, em 2013, somam R\$ 1.318.409,11 — a fiscalização diz que as despesas efetuadas com fretes contratados para o transporte de produtos acabados ou em elaboração entre estabelecimentos industriais e destes para os estabelecimentos comerciais da mesma pessoa jurídica não geram direito à apuração de créditos a serem descontados da Cofins e da Contribuição para o PIS/PASEP, nos termos da Solução de Divergência Cosit no 2/2011. Por esse motivo, a fiscalização concluiu pela glosa desses créditos.

Da Impugnação

A ciência dos Autos de Infração foi dada à contribuinte em 07/04/2017 (fls. 4070/4071) e dentro do prazo regulamentar (05/05/2017) a contribuinte apresentou sua defesa (fls. 4074 a 4123).

Após fazer um breve relato dos fatos, a contribuinte discorre sobre as matérias de direito a seguir sintetizadas.

No tópico da impugnação denominado "*DAS SUPOSTAS DIVERGÊNCIAS ENTRE OS VALORES DECLARADOS NA DACON E NA DCTF*", a contribuinte refuta o lançamento realizado de ofício para cobrança de supostas diferenças declaradas e

não recolhidas a título de PIS e COFINS dos períodos de apuração de janeiro e junho de 2013 e diz: *"equivoca-se o Agente Fiscal ao considerar que os valores informados na DACON seriam os valores corretos em detrimento dos valores informados na DCTF"*.

Na sequência, cita uma decisão do e. Superior Tribunal de Justiça que estabelece que a "DCTF é o instrumento hábil para constituição do crédito e, por esta razão, apenas os valores nela declarados devem ser considerados como confissão de dívida", junta os comprovantes de arrecadação (DARF) e concluiu o tópico dizendo:

Assim sendo, comprovando-se que a DCTF é o instrumento pelo qual o crédito é constituído, e diante da quitação dos montantes devidos a título de PIS e COFINS nos meses de janeiro e junho de 2013 nos exatos valores indicados na DCTF, jamais poderia o Agente Fiscal ter se valido das informações prestadas na DACON para lançar a suposta diferença devida.

A divergência apontada, quando muito, poderia ter ensejado a aplicação de multa por erro no preenchimento da Declaração acessória, mas nunca poderia ter servido como base para lançamento de ofício.

Isto posto, comprovado o recolhimento do REAL valor devido a título de PIS e COFINS dos meses de janeiro e junho de 2013, mostra-se insubsistente o lançamento de ofício, impondo-se o seu cancelamento.

No tópico *"CONSIDERAÇÕES SOBRE O REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE PARA O PIS E A COFINS"*, a impugnante inicia-o lembrando o histórico da não cumulativa da contribuição para o PIS e da Cofins (EC no 42, repercussão nas Leis nos 10.637/2002 e 10.833/2003, origem da não cumulatividade - IPI/ICMS), explica o instituto da não cumulatividade e apresenta seu primeiro entendimento: *"infere-se que quaisquer bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, dão ensejo ao creditamento para fins de apuração da base de cálculo do PIS e da COFINS"*.

Diz que o agente fiscal — ao glosar os créditos decorrentes de despesas com marketing, representação comercial, frete entre estabelecimentos próprios — foi de encontro ao estabelecido pelos artigos 3º das Leis nº 10.637/02 nº 10.833/03.

Assevera que o § 12º do artigo 195 da Constituição Federal permite apenas que a lei ordinária defina os setores da atividade econômica para os quais se aplica o regime da não-cumulatividade. Assim, como não se trata de benefício fiscal, mas sim de metodologia de cálculo do tributo, a interpretação deste artigo deve ser necessariamente ampla e irrestrita.

Novamente alega estar evidente a *"improcedência do entendimento do Sr. Agente Fiscal ao exigir que, para o aproveitamento de crédito de PIS e COFINS, seria necessário que os produtos/serviços fossem "diretamente" consumidos na atividade do Impugnante, nos termos da Solução de Divergência nº 24 SRFB"*.

Na sequência, criou o subtópico denominado *"Do Equivocado Conceito de Insumo Utilizado pela Fiscalização - Interpretação"*, com o intuito de demonstrar o equivocado conceito de insumo adotado pela fiscalização.

Neste tópico, a contribuinte diz que a autuação *"se baseia em genéricos argumentos de que o Impugnante não teria direito ao crédito de PIS e COFINS atinente às despesas glosadas, pois essas (i) seriam relacionadas a sua atividade meio e (ii) a*

Solução de Divergência nº 24/2008 da RFB estabeleceria o requisito da vinculação "direta" das despesas com produção de mercadorias e/ou prestação de serviços".

Explica que a Solução de Divergência tem como fundamento as Instruções Normativas SRF nºs 247/2002 e 404/2004, que estabelecem o conceito de insumos demasiadamente restrito, o que já foi reiteradamente rechaçado pela jurisprudência judicial e administrativa.

Na sequência, reproduz parcialmente as instruções normativas supracitadas, discorre sobre o conceito de insumo na visão da Receita Federal (mais restritivo - conceito estabelecido no RIPI), para em seguida afirmar que "o entendimento da SRFB a respeito do conceito de insumo expresso nas instruções normativas acima referidas foi integralmente adotado pelo Sr. Agente Fiscal (fls. 19 a 21 do Relatório Fiscal), que se manifestou no sentido de que somente dão direito a créditos os bens aplicados ou consumidos diretamente na prestação de serviços".

Traz a baila jurisprudências administrativa e judicial, bem assim entendimento da doutrina, corroborando sua concepção acerca do tema: o conceito de insumo deve contemplar a totalidade dos dispêndios que são necessários e estão relacionados à atividade principal da empresa (despesas necessárias e intrinsecamente relacionadas e indispensáveis à atividade-fim da empresa).

Antes de abrir um novo tópico, a contribuinte assevera que o

"entendimento do Sr. Agente Fiscal para a glosa dos créditos não encontra qualquer respaldo na Constituição Federal, legislação infraconstitucional e, sobretudo, na jurisprudência do STJ e da CSRF, o que deve ser reconhecido por essa E. Turma Julgadora".

No tópico seguinte, *DA ANÁLISE DA ATIVIDADE EMPRESARIAL DESENVOLVIDA E OS INSUMOS*, a impugnante busca demonstrar que os créditos tomados são essenciais para a sua atividade de comércio de artigos de esporte e recreação em geral, discorrendo sobre sua atividade empresarial.

Argumenta que, para a consecução da revenda de mercadorias, incorre em despesas típicas imprescindíveis às empresas do ramo, tais como: armazenagem de seus produtos, transporte dos bens seja entre filiais do mesmo estabelecimento ou para destinatário final, representação comercial da marca junto a terceiros, marketing etc.

Após alegar que, apesar de não fabricar todos os seus produtos no Brasil, faz parte do processo produtivo, expõe o seguinte entendimento:

Entender que a Impugnante não tem direito ao crédito de PIS e COFINS sobre insumos por não fabricar mercadorias é negar aplicação da não cumulatividade, que tem como essência a desoneração da produção e consequente incremento do faturamento.

Por fim, antes abrir novos subtópicos, a requerente conclui:

O conceito vigente tem relação direta com a necessidade de determinado insumo estar relacionado ao sucesso da atividade empresarial e a geração de novas riquezas.

No subtópico *"Serviço de Marketing"*, discorre sobre a sua atividade comercial, destaca a importância do "marketing" no mundo globalizado, reproduz o conceito de

"marketing, segundo o Sebrae, destaca a importância do marketing digital, inclusive citando exemplos das campanhas de sucesso.

Por fim, cita o entendimento da doutrina sobre essencialidade das despesas com marketing e conclui o subtópico assim:

Portanto, o marketing é instrumento imprescindível para a viabilização da atividade de venda de mercadorias, o que revela sua pertinência e essencialidade.

(...)

Do quanto exposto, tem-se evidente a pertinência, essencialidade e imprescindibilidade para a Impugnante das despesas com marketing, o que justifica o aproveitamento de créditos de PIS e COFINS no presente caso e deve ser reconhecido por essa E.Turma Julgadora para se declarar a improcedência do lançamento fiscal.

No subtópico seguinte, *REPRESENTAÇÃO COMERCIAL*, a contribuinte narra que em "relação às comissões pagas às pessoas jurídicas ou físicas para que figurem como **representantes comerciais**, não há como se acatar que tais serviços não são absolutamente necessários ou essenciais à atividade de comércio de artigos de esporte e recreativos em geral, bem como de importação exportação destes artigos, uma vez que tais pessoas são **incumbidas de aumentar as vendas dos produtos comercializados pela Impugnante**".

Após descrever e destacar a função essencial dos representantes comerciais na cadeia de vendas, conclui:

*Ademais, a relação de pertinência e dependência entre o serviço de representação comercial e o aumento geração de receitas é evidenciada pelo fato de que **as comissões somente serão pagas quando o representante comercial efetivamente realizar a venda dos produtos da Impugnante.***

*Sendo assim, considerando que para a comercialização de produtos, é necessária a contratação de **representantes comerciais**, tais despesas com comissões enquandram-se perfeitamente no conceito de insumos abordado detalhadamente em tópico anterior.*

Não há, portanto, como se desconsiderar tais comissões para fins de creditamento do PIS e da COFINS, sendo que se trata de contratação de serviços absolutamente necessários para fomentar as operações de venda e o aumento do faturamento da Impugnante, devendo, assim, ser cancelada a glosa.

A seguir, no subtópico "*TAXA DE COMISSÃO DE CARTÃO DE CRÉDITO*", a impugnante destaca que promove expressiva quantidade de vendas mediante o recebimento de pagamentos através de cartões de créditos, explica que remunerara a operadora do cartão de crédito sobre cada venda realizada, a título de "Taxa de Comissão", diz que não há dúvidas de que as despesas com cartão de crédito caracterizam insumos para fins de apropriação de créditos de PIS e COFINS, reproduz um gráfico com a evolução/crescimento do mercado das transações com cartão de crédito no Brasil e da contribuinte e conclui:

O que se conclui a partir destes dados é que a disponibilização de tais meios de pagamentos (cartões de crédito e de débito) aos seus clientes é absolutamente indispensável para que a Impugnante tenha condições de auferir receitas.

Na sequência discorre sobre o entendimento do STF e do CARF e conclui o subtópico:

Ausentes tais despesas, restaria absolutamente inviabilizada a atividade da Impugnante. Deveras, não se está a se falar em meras utilidades ou facilidades disponibilizadas aos seus clientes com o intuito de incrementar as vendas, mas ao reverso, está-se diante de verdadeiro pressuposto para o exercício da atividade empresarial.

Por outro lado, se para a Impugnante a taxa de comissão paga às Operadoras representa dispêndio essencial, para estas últimas tais valores representam receitas que serão submetidas à tributação pela Contribuição ao PIS e pela COFINS.

Diante disso, a sistemática da não cumulatividade de que trata o artigo 195, § 12 da Constituição Federal impõe que tais despesas incorridas pela Impugnante gerem créditos para fins de apuração dos tributos em foco.

No subtópico *SERVIÇOS DE TRANSPORTE (FRETE)*, diz que a fiscalização entendeu que os fretes entre os estabelecimentos da própria contribuinte não integram o conceito de insumo utilizado na produção, nem se referem a despesas de venda de mercadorias.

A contribuinte entende que — como as transferências de mercadorias entre estabelecimentos próprios ocorre por força de questões logísticas e operacionais, visando sempre o adequado gerenciamento das atividades de venda — o texto do artigo 3º, IX, da Lei nº 10.833/03 autoriza a apropriação do crédito entre os estabelecimentos da própria contribuinte, uma vez que o frete não está vinculado exclusivamente ao transporte da mercadoria vendida, mas a todas as etapas que podem anteceder ou suceder a venda.

Diz que o frete não está vinculado exclusivamente ao transporte da mercadoria vendida, mas a todas as etapas que podem anteceder ou suceder a venda, e no final concluiu:

Todavia, tal qual ocorre com o conceito de insumo, devido às características amplas da base tributável do PIS e da COFINS (receitas), bem como pela falta de limitação constitucional, é necessário se entender de uma maneira ampla o conceito de OPERAÇÃO de venda. A OPERAÇÃO de venda é composta por todas as atividades, anteriores, concomitantes e mesmo posteriores, que suportam a realização de maneira continuada das vendas promovidas pelo contribuinte.

Assim, a correta gestão do estoque, a distribuição dos mesmos entre os diversos estabelecimentos dos contribuintes, o transporte de toda a mercadoria remetida ao cliente, e não só a adquirida por ele, compõem em seu conjunto a OPERAÇÃO de venda.

Assim sendo, se a despesa com frete na primeira etapa da operação dá margem ao creditamento escriturai para fins de apuração do PIS e da

COFINS, idêntico tratamento deve ser observado nas demais etapas, razão pela qual o creditamento em comento encontra amparo na própria legislação da não- cumulatividade.

Por fim, no subtópico *DEPRECIACÃO*, na qual a fiscalização entendeu ser vedado o aproveitamento de créditos decorrentes do imobilizado, por empresas exclusivamente comerciais, a fiscalizada — após reproduzir parcialmente o art. 3º da Lei no 10.833/2003, dizer que o agente fiscal valeu-se de uma interpretação simplista e restritiva para glosar seu crédito que faz jus e afirmar que o agente fiscal não analisou as minúcias da sua atividade — explica e conclui o tópico:

Para que a Impugnante possa desempenhar regularmente o seu objeto social afigura-se necessária a utilização de uma série de bens que compõem o seu ativo imobilizado.

*Dentre tais bens, destacam-se tanto os utilizados para **acomodação e armazenagem dos produtos comercializados pela Impugnante** (tais como prateleiras),*

*quanto as máquinas e equipamentos que têm como finalidade a **movimentação dos produtos no interior do Centro de Distribuição** (tais como esteiras de movimentação, carrinhos para movimentação, elevadores e t c).*

A importância de tais bens para a atividade da Impugnante se verifica, sobretudo, em razão do enorme volume de produtos que necessitam ser por ela armazenados e movimentados de forma adequada e organizada, de modo a garantir a regular continuidade das suas operações.

Além disso, há também os bens do ativo fixo que compõem as lojas próprias da Impugnante, sua sede, e aqueles que ficam nos chamados pontos de venda em lojas de terceiros mencionados anteriormente (computadores, estantes, etc).

Ora, a operação de vendas na magnitude da Impugnante exige ampla organização, automatização e controle da movimentação de seu estoque. Não se trata, evidentemente de mero local para armazenamento de mercadorias, mas, a rigor, de estrutura projetada com vistas a permitir o deslocamento eficiente dos bens vendidos, sob pena de se tornar absolutamente inviável controlar tamanha quantidade de vendas a partir de um único centro de distribuição.

Nesse contexto, diante do desgaste natural que tais bens estão sujeitos em razão da sua intensa utilização, a Impugnante incorre em custos decorrentes da depreciação de tais ativos nos termos da legislação de regência.

Assim, diante da absoluta relevância de tais bens no desempenho do objeto social da Impugnante, tais encargos devem ser descontados dos valores apurados a título da Contribuição ao PIS e da COFINS, dos encargos de depreciação.

Na sequência, abriu o tópico *ENCARGO DE AMORTIZAÇÃO DE EDIFICAÇÃO E BENFEITORIAS*, dizendo:

Para estas despesas, dada a irrefutável clareza do texto legal, o Agente Fiscal não teve elementos para afastar o direito ao crédito.

No entanto, sob a premissa de que a Impugnante não teria fornecido "os gastos realizados segregados de forma a identificar de forma clara e objetiva aqueles que dão ou não direito a créditos", o Agente Fiscal entendeu pela glosa INTEGRAL de todo o crédito apropriado sob esta rubrica.

Ocorre que a Impugnante não pode ser cerceada de seu direito ao crédito, em especial por se tratarem de gastos expressamente geradores de crédito de PIS e COFINS.

Informa que juntou a planilha "DOC. 04", na qual discrimina a benfeitoria realizada, o fornecedor, o número da nota fiscal correspondente, e as informações sobre o cálculo do crédito.

E, ao final, requer o integral reconhecimento do crédito, decorrente das despesas com benfeitorias realizadas em imóveis próprios e de terceiros, face à expressa autorização legal e em atenção ao princípio da verdade material.

No tópico "AQUISIÇÃO DE SERVIÇOS DE ARMAZENAGEM", informa que alocou nesta rubrica créditos de três origens distintas: **primeiro**, créditos decorrentes dos serviços de armazenagem prestados pela empresa VBLOG, **segundo**, créditos decorrentes de serviços de despachante, e, **terceiro**, créditos decorrentes de "serviços de marketing MWB SR", no montante de R\$ 1.927,48.

Em relação ao crédito decorrente dos serviços de armazenagem, informa que é expressamente autorizado pelos artigos 3o, inciso IX, das Leis nos 10.833/2003 e 10.637/2002.

Já em relação aos créditos decorrentes de serviços de despachante, informa que estes guardam relação direta com os serviços de armazenagem, diz que importa produtos para revenda, explica os serviços prestados pelos despachantes e sua importância, assevera que este insumo tem absoluta pertinência com o desenvolvimento final de sua atividade (necessidade) e que o conceito de armazenagem "não faz qualquer referência ao crédito estar restrito à armazenagem de insumos nacionais, assim como não limita o aproveitamento deste custo no caso de insumos importados"; e cita uma ementa do CARF, para corroborar com seu entendimento.

Por fim, quanto ao crédito de "serviços de marketing MWB SR", esclarece que foi alocado nesta rubrica por equívoco, todavia, nada diminui a sua pertinência e a legalidade da sua utilização como insumo.

No tópico "DA FORMA DE RECONHECIMENTO E APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS", inicialmente, a contribuinte faz referências aos seguintes itens do Relatório Fiscal: 12.1.5 - despesas de armazenagem incorridas durante meses dos anos de 2010, 2011 e 2012; 12.1.6 - comissão de cartão de crédito; 12.2.1 - "outras operações com direito a crédito" - Armazenagem; e 12.2.3 do Relatório Fiscal - "outras operações com direito a crédito" - Aluguel da matriz e informa que incluiu em algumas das competências do ano de 2013, créditos extemporâneos decorrentes de despesas incorridas nos anos de 2010 a 2012, não tomadas nos meses em que tais despesas foram incorridas.

Na sequência, esclarece que este procedimento é comum (contabilização de créditos extemporâneos), em face do porte da empresa e de revisões internas posteriores.

Assevera que agente fiscal glosou vários créditos extemporâneos, sob a premissa de que, nos termos da legislação vigente, esses créditos devem ser apurados nos meses que incorreram as despesas.

Discorre também sobre os procedimentos adotados e sobre a fundamentação aplicada pela fiscalização. E afirma:

Isso porque o ordenamento jurídico não prevê a forma como devem ser aproveitados os créditos extemporâneos de PIS e COFINS, sendo certo, com base na melhor doutrina e jurisprudência, que referido direito pode ser exercido, basicamente, através de dois procedimentos distintos, a saber:

1) retificação da DACON anterior, para abater os respectivos créditos de PIS e COFINS, resultando em um recolhimento a maior que poderá ser restituído ou compensando com outros tributos administrados pela SRFB; e

2) registro extemporâneo dos créditos de PIS e COFINS no corrente período, apropriando diretamente no regime não-cumulativo.

Informa que, para apropriar-se dos créditos, valeu-se do segundo entendimento, transcreve algumas jurisprudências administrativas para fortalecer o seu entendimento/procedimento e conclui:

Assim, considerando que ao aproveitar os créditos extemporâneos a Impugnante nada mais fez do que exercer seu direito em atraso, dentro do prazo decadencial, não há que se falar na glosa de tais valores.

No tópico "*DA IMPOSSIBILIDADE DE EXIGÊNCIA DA MULTA NO CASO DE DÚVIDA - APLICAÇÃO DO ARTIGO 112 DO CTN*", a contribuinte assim impugna a multa de ofício:

*Caso esta I. Turma Julgadora decida pela manutenção dos lançamentos que deram origem a esse processo, por meio de julgamento em que houver **empate de votos**, é razoável considerar que há, no mínimo, dúvida quanto à ocorrência da infração.*

*Isso porque, **a exigência de valores a título de penalidades não se coaduna com a dúvida**, conforme se afere do artigo 112 do Código Tributário Nacional, segundo o qual "**A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida** quanto:(...)".*

Nesse sentido, entendimento de Luís Eduardo Schoueri[1] , o qual, fazendo alusão às infrações, assevera que "não poderá prevalecer o tratamento mais gravoso decidido por estreita maioria - ou, ainda mais evidente, pelo voto de qualidade - deixando de lado a dúvida objetivada pelo entendimento da minoria".

Deste modo, caso reste inequívoca a presença da dúvida quanto à correção da autuação originária da presente lide, requer-se que esta I. Turma Julgadora reconheça, ao menos, que não será possível manter a exigência das multas exigidas da Impugnante.

No último item, "*DA ILEGALIDADE DA COBRANÇA DE JUROS SOBRE A MULTA*", a contribuinte aduz que os juros calculados com base na taxa SELIC não

poderão ser exigidos sobre a multa de ofício lançada, por absoluta ausência de previsão legal, afirma que o artigo 13 da Lei nº 9.065/95, que prevê a cobrança dos juros de mora com base na taxa SELIC, remete ao artigo 84 da Lei nº 8.981/95, que, por sua vez, estabelece a cobrança de tais acréscimos apenas sobre tributos, discorre sobre diferença entre multa e tributos, transcreve jurisprudências administrativas sobre o tema e conclui:

Ante o exposto, caso não sejam acolhidos os demais argumentos aduzidos na presente Impugnação, o que se admite apenas a título argumentativo, o Impugnante aguarda que essa E. Turma Julgadora determine expressamente o cancelamento dos juros de mora, calculados com base na taxa SELIC, sobre a multa de ofício lançada nos autos de infração originários do presente processo administrativo.

Já no pedido, a contribuinte requer: "o recebimento, o conhecimento e o provimento da presente Impugnação, seja em razão da preliminar, seja em razão do mérito, com a consequente desconstituição dos créditos tributários exigidos e o cancelamento integral dos autos de infração de PIS e COFINS originários do presente processo administrativo".

Tendo em vista a decisão supracitada, o Contribuinte apresentou Recurso Voluntário (fls. 4219 a 4261), em 31 de agosto de 2017, visando reformar o referido Acórdão.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Valcir Gassen - Relator

O Recurso Voluntário interposto em face da decisão consubstanciada no Acórdão nº 14-68.162 é tempestivo e atende os pressupostos legais de admissibilidade, motivo pelo qual deve ser conhecido.

O ora analisado Recurso Voluntário visa reformar decisão que possui a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Data do fato gerador: 31/01/2013, 28/02/2013, 31/03/2013, 30/04/2013, 31/05/2013, 30/06/2013, 31/07/2013, 31/08/2013, 30/09/2013, 31/10/2013, 30/11/2013, 31/12/2013

DACON. DCTF. ECF - CONTRIBUIÇÕES. DIVERGÊNCIA DE INFORMAÇÕES. LANÇAMENTO.

No caso de divergência entre os valores declarados na DCTF e no DACON, não intimada a contribuinte a esclarecer as divergências, prevalece o montante constituído em DCTF.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMO.

Somente podem ser considerados insumos os bens ou serviços quando aplicados ou consumidos diretamente no processo produtivo, não podendo ser interpretados como todo e qualquer bem ou serviço que gere despesas.

CRÉDITO. FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA. IMPOSSIBILIDADE

Inexiste previsão legal para apuração de crédito a descontar das contribuições não-cumulativas sobre valores relativos a fretes de transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa.

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. DESPESAS COM DEPRECIAÇÃO. CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO.

Apenas os bens do ativo permanente que estejam diretamente associados ao processo produtivo geram direito a crédito, a título de depreciação, no âmbito do regime da não cumulatividade.

CRÉDITO. DESPACHANTES ADUANEIROS. IMPOSSIBILIDADE

Inexiste previsão legal para apuração de crédito a descontar das contribuições não cumulativas sobre valores relativos a despesas com despachantes aduaneiros.

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS.

O aproveitamento de créditos extemporâneos somente se admite após a retificação do Dacon e, se for o caso, da DCTF do período de sua apuração.

MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA.

A multa de lançamento de ofício sofre a incidência de juros de mora com base na taxa Selic a partir do seu vencimento.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Data do fato gerador: 31/01/2013, 28/02/2013, 31/03/2013, 30/04/2013, 31/05/2013, 30/06/2013, 31/07/2013, 31/08/2013, 30/09/2013, 31/10/2013, 30/11/2013, 31/12/2013

DACON. DCTF. ECF - CONTRIBUIÇÕES. DIVERGÊNCIA DE INFORMAÇÕES. LANÇAMENTO.

No caso de divergência entre os valores declarados na DCTF e no DACON, não intimada a contribuinte a esclarecer as divergências, prevalece o montante constituído em DCTF.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMO.

Somente podem ser considerados insumos os bens ou serviços quando aplicados ou consumidos diretamente no processo produtivo, não podendo ser interpretados como todo e qualquer bem ou serviço que gere despesas.

CRÉDITO. FRETE NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA EMPRESA. IMPOSSIBILIDADE

Inexiste previsão legal para apuração de crédito a descontar das contribuições não-cumulativas sobre valores relativos a fretes de transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa.

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. DESPESAS COM DEPRECIAÇÃO. CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO.

Apenas os bens do ativo permanente que estejam diretamente associados ao processo produtivo geram direito a crédito, a título de depreciação, no âmbito do regime da não cumulatividade.

CRÉDITO. DESPACHANTES ADUANEIROS. IMPOSSIBILIDADE

Inexiste previsão legal para apuração de crédito a descontar das contribuições não cumulativas sobre valores relativos a despesas com despachantes aduaneiros.

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS.

O aproveitamento de créditos extemporâneos somente se admite após a retificação do Dacon e, se for o caso, da DCTF do período de sua apuração.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 31/01/2013, 28/02/2013, 31/03/2013, 30/04/2013, 31/05/2013, 30/06/2013, 31/07/2013, 31/08/2013, 30/09/2013, 31/10/2013, 30/11/2013, 31/12/2013

ÔNUS DA PROVA.

Cabe ao contribuinte demonstrar a certeza e liquidez do crédito pleiteado.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

O presente processo administrativo refere-se a autos de infração que foram lavrados para a cobrança da contribuição ao PIS e a COFINS relativos ao ano de 2013, cumulados com juros de mora e multa de ofício.

Por bem relatar os fatos cito trecho inicial do Recurso Voluntário (fls. 4222):

(...)

De acordo com as informações extraídas do Relatório Fiscal que acompanhou os aludidos autos de infração, a Recorrente teria incorrido nas seguintes infrações:

(i) Recolhimento a menor de PIS e COFINS nos períodos de janeiro e junho de 2013;

(ii) Aproveitamento indevido de crédito de PIS e COFINS referente a despesas que não encontram fundamento no art. 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e

(iii) Aproveitamento extemporâneo de créditos dos anos de 2010, 2011 e 2012.

Com base nesse equivocado entendimento, o Sr. Agente Fiscal houve por bem glosar os créditos decorrentes da aquisição dos seguintes serviços essenciais utilizados pela Recorrente em sua atividade empresarial (fls. 18 do Relatório Fiscal):

(...)

Diante da decisão da DRJ, o Contribuinte, tece considerações acerca dos fatos; do seu entendimento no que diz respeito ao regime da não-cumulatividade para o PIS e COFINS; da interpretação restritiva da administração fiscal do conceito de insumos e da atividade empresarial desenvolvida e os insumos creditados, no sentido de que sua atividade não se restringe apenas a venda de mercadorias de terceiros como mera varejista, mas de venda de produtos da própria marca, mesmo que não produzidos no Brasil.

A questão central gira em torno da discordância, ou melhor, do alcance do conceito de insumo adotado pela Administração Fazendária e o adotado pelo Contribuinte. A base legal, já bastante citada, é a Lei nº 10.637/2002 e a Lei nº 10.833/2003, as INs nº 247/2002 e 404/2004.

No entendimento da turma julgadora, o conceito de insumo nas contribuições ao PIS/PASEP e COFINS, ficou assim consignado no voto (fls. 4195):

Concluo, assim, em poucas palavras, que além das matérias primas, produtos intermediários e materiais de embalagem que componham visualmente o produto final, poderão ser descontados créditos em relação a produtos que sejam aplicados

ou consumidos em ação direta sobre o produto em fabricação, tais como o desgaste, o dano ou a perda de propriedades físicas ou químicas, desde que não estejam incluídos no ativo imobilizado, bem assim os serviços aplicados ou consumidos no processo produtivo.

Já na prestação de serviço, insumos são somente os bens aplicados ou consumidos nesta atividade e prestados por pessoa jurídica domiciliada no País.

Já o entendimento deste Relator é no sentido de uma maior abrangência que alcance os bens e serviços essenciais às atividades produtivas do Contribuinte, nos limites interpretativos da legislação aplicável.

Cumprido notar primeiramente qual é a atividade desenvolvida pelo Contribuinte, visto que é ponto crucial para que se verifique a aplicação do conceito de insumo. Assim consta do Relatório Fiscal (fls. 4017):

8. Das atividades desenvolvidas pela fiscalizada

Conforme atos constitutivos vigentes no período fiscalizado, são únicos sócios da ADIDAS DO BRASIL LTDA – CNPJ nº 42.274.696/0001-94 as sociedades adidas Beteiligungsgesellschaft mbH e adidas AG existentes e constituídas de acordo com as leis da Alemanha.

Segundo consta no Contrato Social, a sociedade possui:

- a) uma filial destinada ao comércio atacadista de artigos esportivos e similares;
- b) duas filiais destinadas ao comércio atacadista e ao comércio varejista e eletrônico de artigos esportivos e similares;
- c) sessenta e uma lojas destinadas ao comércio varejista de artigos esportivos e similares;
- d) uma filial destinada à prestação de serviços de organização e exploração de atividades esportivas, bem como o recebimento de material esportivo com fins exclusivos de demonstração.

Já o Contribuinte alega em seu recurso a discordância quanto a sua atividade da seguinte forma (fls. 4236 e 4237)

No entanto, as atividades da Recorrente não se limitam à venda de mercadorias de terceiros como uma mera varejista, mas sim a comercialização de produtos próprios da marca, ainda que não sejam todos produzidos no Brasil.

O Grupo Empresarial ao qual pertence a Recorrente – ADIDAS AG – está presente em mais de 150 países, exercendo como atividade principal a venda de mercadorias próprias.

Por questões estratégicas, entre as quais está incluída a logística, a maior parte de seus produtos são fabricados em determinados países e exportados para os demais.

A dinâmica comercial na qual a Recorrente se insere engloba a importação ou compra de produtos no mercado interno, o armazenamento no seu Centro de

Distribuição situado na cidade de Embu no Estado de São Paulo e a posterior remessa para lojas próprias ou Clientes varejistas.

A peculiaridade da atividade da Recorrente reside justamente no fato de que, apesar de não fabricar todos os seus produtos no Brasil, é parte indissociável da cadeia de produção e venda.

Entender que a Recorrente não tem direito ao crédito de PIS e COFINS sobre insumos por não fabricar mercadorias é negar aplicação da não cumulatividade, que tem como essência a desoneração da produção e consequente incremento do faturamento.

Diante das glosas efetuadas o Contribuinte requer o direito aos créditos dos seguintes serviços que, no seu entender, devem ser considerados insumos: 1) serviços de marketing; 2) serviços de representação comercial; 3) taxa de comissão correspondente a cartão de crédito; 4) serviços de transporte (frete); 5) depreciação do ativo imobilizado; 6) encargos de amortização de edificações e benfeitorias; 7) serviços de armazenagem - serviço de despachante aduaneiro; requer também, 8) o aproveitamento de créditos extemporâneos; 9) o afastamento de multa em caso de dúvida com a aplicação do art. 112 do CTN; e, 10) a não cobrança de juros sobre a multa.

Passar-se-á a análise pormenorizada de cada um dos itens expressos no Recurso Voluntário.

1) Serviços de marketing

Sustenta o Contribuinte em seu recurso a imprescindibilidade do marketing no desenvolvimento das atividades desenvolvidas. Cito trechos do recurso para ilustrar a posição da recorrente:

A Recorrente realiza o comércio de produtos esportivos, entre eles roupas e tênis desenvolvidos especificamente para cada tipo de esporte, de modo a proporcionar alto rendimento.

(...)

Com a globalização e o fortalecimento das mídias, deixou de ser suficiente que as empresas apenas produzissem produtos melhores. O fenômeno do marketing tomou conta de todo o mercado de consumo, e quem não expõe sua marca deixa não apenas de vender imediatamente, como deixa de ser lembrado pelos consumidores, o que tem consequências catastróficas a médio e longo prazo.

(...)

Com o aumento do acesso digital, a Recorrente concentrou todos seus esforços e investimentos neste tipo de mídia como uma plataforma de alcance imediato de seu público alvo: os jovens.

(...)

Outro tipo de aplicação do marketing digital se dá nos grandes portais de vendas de artigos esportivos, que concentram todas as marcas.

(...)

Outro exemplo que evidencia a importância do marketing na geração de receitas da Recorrente é o “ADIDAS DAY” (print reproduzido acima), também em parceria com o portal NETSHOES.

(...)

Do quanto exposto, tem-se evidente a pertinência, essencialidade e imprescindibilidade para a Recorrente das despesas com marketing, o que justifica o aproveitamento de créditos de PIS e COFINS no presente caso e deve ser reconhecido por essa E. Câmara Julgadora para se declarar a improcedência do lançamento fiscal.

Considerando que atualmente praticamente todas as atividades econômicas dependem de despesas com marketing, não considero que estas despesas possam dar direito a crédito no presente caso, visto que a recorrente tem por objeto social o comércio atacadista e varejista de artigos esportivos, sem nenhum estabelecimento que produza ou industrialize bens

destinados à venda ou atue exclusivamente na prestação de serviços. Como se percebe nos autos, apenas uma filial é destinada a prestação de serviços no que tange a organizar e explorar atividades esportivas e demonstração de material esportivo. Não existem receitas de prestação de serviços e os custos decorrem exclusivamente da aquisição de mercadorias.

Portanto, como a atividade da recorrente é estritamente comercial, sem nenhum estabelecimento que produza ou industrialize bens destinados à venda ou que atue exclusivamente na prestação de serviços, voto por manter a glosa neste ponto.

2. Representação comercial

Foi glosado o crédito oriundo da contratação de representações comerciais com o seguinte fundamento e que consta do Relatório Fiscal (fls 4027), que cito como razões para decidir:

Diante do exposto e considerando-se que as despesas com representação comercial não são consideradas insumos e, ainda que fossem, a empresa exerce atividades exclusivamente comerciais (revenda de mercadorias), ou seja, não produz ou industrializa quaisquer bens ou produtos destinados à venda e nem é uma prestadora de serviços, nos termos do art. 3º, inciso II das leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, a fiscalização concluiu pela glosa dos créditos decorrentes das “**despesas de representação comercial**” e os valores das contribuições que deixaram de ser recolhidas serão lançadas de ofício, nos termos da legislação vigente e conforme quadro acima.

Voto neste ponto por manter a glosa com os argumentos acima expostos no referido relatório.

3. Taxa de comissão de cartão de crédito

Neste ponto o Contribuinte requer o afastamento das glosas efetuadas referentes a taxa de comissão de cartão de crédito em que apresenta gráficos do crescimento das vendas por intermédio de cartões de crédito/débito e salienta que a “recorrente promove expressiva quantidade de vendas mediante o recebimento de pagamentos através de cartões e crédito e de débito”.

Por entender que não está contemplado na legislação a autorização para descontos de créditos sobre despesas financeiras e, ainda que se entendesse o contrário, o Contribuinte, como já visto, não desenvolve atividade relacionada a produção de bens ou prestação de serviços. Voto, assim, por manter a glosa.

4. Serviços de transporte (frete)

O Contribuinte explicita as suas atividades e as despesas efetuadas com o serviço de transporte da seguinte forma:

Conforme já mencionado, a Recorrente atua no ramo de venda e revenda de produtos. Essa operação, vale lembrar, é subdividida em etapas, sendo a primeira delas a aquisição dos produtos; a segunda, a remessa desses produtos aos centros de distribuição; e a terceira, a remessa dos centros de distribuição aos seus clientes.

Portanto, as transferências de mercadorias entre estabelecimentos próprios ocorre por força de questões logísticas e operacionais, visando sempre o adequado gerenciamento das atividades de venda, responsáveis pela formação da receita da Recorrente.

Logo, de acordo com essas premissas, o próprio texto do artigo 3º, IX, da Lei nº 10.833/03 autoriza, em sua literalidade, a apropriação do crédito que o Agente Fiscal ora pretende afastar.

O frete que gera receitas não está vinculado exclusivamente ao transporte da mercadoria vendida, mas sim a todas as etapas que podem anteceder ou suceder a venda. Assim, são intrínsecas à geração de receitas da Recorrente as despesas de frete inerente a: (i) transferência de mercadorias de uma unidade para outra; (ii) entrega de mercadorias que foram dadas em bonificação aos clientes; e (iii) retirada de mercadorias devolvidas pelos clientes, que são de responsabilidade da Recorrente, entre outras.

No voto da decisão ora recorrida assim ficou consignado o entendimento acerca do frete ser ou não considerado insumo (fls. 4196):

Neste tópico a contribuinte busca dar uma interpretação mais abrangente ao conceito de frete nas operações de venda previsto no inciso IX do art. 3º da Lei no 10.833/2004. A requerente interpreta o frete na operação de venda como sendo todas as despesas de transporte das mercadorias em todos os estágios integrantes da operação de venda.

Diferentemente do entendimento da interessada, entendo que o conceito de "frete na operação de venda" previsto na legislação deve ser interpretado literalmente, nos termos do art. 111 do Código Tributário Nacional, e não deve ser ampliado para alcançar outros custos.

Inclusive, a RFB já se manifestou quanto à movimentação de produtos acabados ou em elaboração entre estabelecimentos da própria empresa, dentre outras, na Solução de Consulta Cosit no 99.022, de 2017: (...)

Assim, como os fretes em questão não se tratam de gastos com frete na operação de venda, tais gastos não se amoldam às hipóteses legais de geração de créditos, motivo pelo qual, as respectivas glosas devem ser mantidas.

Considerando os argumentos constantes na decisão ora recorrida e os expostos pelo Contribuinte em seu recurso, entendo que devem ser afastadas as glosas decorrentes dos gastos com frete na transferência entre estabelecimentos da recorrente, voto, portanto, em dar provimento neste ponto.

5. Depreciação do ativo imobilizado

Neste ponto entendo não assistir razão ao Contribuinte. Para bem explicitar o entendimento e como razões para decidir cito trechos do voto constante do acórdão ora recorrido (fls. 4196 e 4197):

A sistemática de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, instituída, respectivamente, pela Lei no 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e pela Lei no 10.833, de 29 de dezembro de 2003, repousa no método subtrativo indireto, pelo qual é autorizada a dedução do valor apurado das referidas contribuições, **de créditos fiscais fundados em determinadas despesas, custos e encargos, expressamente previstos na legislação**, a teor do disposto no artigo 3º das referidas leis instituidoras, importando para a presente lide a hipótese prevista no seu inciso VI, abaixo reproduzida (destaques nossos):

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

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços; (Redação dada pela Lei no 11.196, de 2005) [...]

§ 1º O crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor: [...]

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI e VII do caput, incorridos no mês;

Com se vê acima, para que uma máquina ou um equipamento ou ainda outros bens incorporados ao ativo imobilizado possam gerar créditos a título de depreciação das contribuições da Cofins e do PIS, é necessário que o bem seja locado a terceiros ou seja utilizado na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

A atividade preponderante do contribuinte é a importação e a comercialização de artigos esportivos e recreativos, portanto, está claro que a legislação supra não permite à impugnante a apropriação dos créditos decorrentes dos encargos de depreciação, mesmo que tais bens sejam necessários e essenciais a atividade da empresa. (grifou-se).

Portanto, voto por manter a glosa efetuada no que tange a depreciação do ativo imobilizado.

6. Encargos de amortização de edificação e benfeitorias

Correto o entendimento do Contribuinte quanto ao direito a crédito dos encargos de amortização de edificação e benfeitorias, como previsto no art. 3º, VII, da Lei nº 10.833/2003. Alega no seu recurso (fls. 4251):

No entanto, sob a premissa de que a Recorrente não teria fornecido “os gastos realizados segregados de forma a identificar de forma clara e objetiva aqueles que dão ou não direito a créditos”, o Agente Fiscal entendeu pela glosa INTEGRAL de todo o crédito apropriado sob esta rubrica.

(...)

Ocorre que a Recorrente não pode ser cerceada de seu direito ao crédito, em especial por se tratarem de gastos expressamente geradores de crédito de PIS e COFINS.

Ainda que a Recorrente não tenha conseguido apresentar todas as informações em tempo hábil durante a Fiscalização, isso não pode retirar-lhe o direito constitucional ao crédito, sob pena de macular-se a verdade material aplicada ao caso.

Assim sendo, para que dúvidas não pairam quanto ao crédito a que a Recorrente faz jus, decorrente das despesas com benfeitorias realizadas em imóveis próprios e de terceiros, requer-se a juntada da planilha anexa (**DOC.05 da impugnação**) que detalha a benfeitoria realizada, o fornecedor, o número da nota fiscal correspondente, e as informações sobre o cálculo do crédito. Confira-se um trecho da planilha: (...)

Veja Ilmos. Conselheiros Julgadores que, contrariamente à premissa adotada no Acórdão recorrido, a planilha apresentada pela Recorrente traz todas as informações suficientes para se averiguar a regularidade dos créditos de PIS e de COFINS sobre as benfeitorias realizadas em imóveis próprios e de terceiros.

O entendimento na decisão ora recorrida é no sentido da possibilidade de se tomar crédito decorrente dos encargos de amortização de edificação e benfeitorias, mas entende que o Contribuinte não comprovou o alegado. Vide (fls. 4197):

A fiscalização diz que — embora seja permitido à pessoa jurídica descontar créditos das contribuições em relação a edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa, incorridos no mês (art. 3º, inciso VII, das Lei 10.833/2003) — não foi possível verificar quais foram os gastos realizados pela pessoa jurídica que dariam direito aos créditos das contribuições, uma vez que a contribuinte não apresentou as “fichas do Livro Razão Analítico”, apesar de intimada.

Para demonstrar o seu direito, a fiscalizada juntou à impugnação a planilha “DOC. 4”, na qual detalha a benfeitoria realizada, o fornecedor, o número da nota fiscal correspondente e o respectivo crédito.

Não há controvérsia sobre a possibilidade da contribuinte descontar créditos do PIS/PASEP e da Cofins calculados sobre os encargos de depreciação e de amortização, referentes às edificações e às benfeitorias realizadas, respectivamente, em imóveis próprios e de terceiros, incorridos no mês.

Contudo, há controvérsia se os gastos realizados pela contribuinte (benfeitorias e edificações) são líquidos e certos e dão direito aos créditos, uma vez que durante o procedimento fiscal a impugnante não apresentou as “fichas do Livro Razão Analítico”, apesar de intimada.

Antes de prosseguir na análise do mérito, entendo necessário reproduzir parcialmente a planilha “DOC. 4”: (...)

Da análise das informações do “DOC. 4”, verifico que:

1. A contribuinte não apresentou as “fichas do Livro Razão Analítico”;
2. Não há informação do valor total e da data de emissão das notas fiscais;
3. As cópias das notas fiscais não foram juntadas; e
4. Os cálculos/metodologia das apropriações dos gastos com benfeitorias e edificações não foram apresentados.

Assim, embora existam dispositivos legais que autorizam o desconto dos créditos mencionados (sobre os encargos de depreciação/amortização de edificações e de benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros), a glosa realizada pela fiscalização deve ser mantida. Isto porque a planilha apresentada na impugnação não demonstra de forma clara, precisa e pormenorizada os dispêndios realizados pela interessada, tais como: data da emissão das notas fiscais, o prazo de vida útil das edificações, contabilização dos lançamentos, se as edificações e benfeitorias são em imóveis próprios ou de terceiros etc.

O Contribuinte reproduz em seu Recurso Voluntário os mesmos argumentos já expostos quando da impugnação e não oferta, diante da decisão ora recorrida, comprovação de que faz jus ao crédito. Voto, assim, por manter a glosa.

7. Aquisição de serviços de armazenagem - serviço de despachante aduaneiro

Em relação a aquisição de serviços de armazenagem o Contribuinte assim se manifesta em seu recurso (fls. 4252):

Sob esta rubrica a Recorrente alocou créditos de três origens distintas.

O primeiro deles decorre dos serviços de armazenagem prestados pela empresa VBLOG, cuja possibilidade de creditamento é expressamente autorizada pelo artigo 3º, inciso IX, das Leis nº 10.833/03 e 10.637/02.

No entanto, além dos serviços de armazenagem prestados pela empresa VBLOG, cujo direito ao crédito é inequívoco, também foram incluídos nesta rubrica créditos decorrentes do serviço de despachante aduaneiro, que guardam relação direta com os serviços de armazenagem em geral.

(...)

Assim sendo, considerando-se que os serviços de despachante aduaneiro englobam diversas atividades, entre elas a de armazenagem, os créditos decorrentes das despesas incorridas com este tipo de serviço foram alocadas nesta rubrica.

No entendimento da questão a decisão ora recorrida sustenta que (fls. 4198):

A contribuinte informa que — na rubrica "Aquisição de Serviços de Armazenagem" do DACON — contabilizou: i) crédito decorrente dos serviços de armazenagem prestados pela empresa VBLOG (permitido pela legislação); ii) crédito decorrentes de "serviços de marketing MWB SR", por equívoco; e, iii) crédito de serviços de despachante, por guardarem relação direta com os serviços de armazenagem (necessário e essencial).

(...)

Assim, como os serviços aduaneiros em questão não se tratam de gastos com armazenagem, tais gastos não se amoldam às hipóteses legais de geração de créditos, motivo pelo qual, as respectivas glosas devem ser mantidas.

Entendo correto o afastamento da glosa efetuada quanto aos gastos relativos ao serviço de despachante aduaneiro.

8. Do reconhecimento e aproveitamento de créditos extemporâneos

Neste ponto o Contribuinte entende que é possível o aproveitamento de créditos extemporâneos. Da seguinte forma expõem (fls. 4255 e seguintes):

De início, percebe-se que a fundamentação utilizada pela D. Autoridade Julgadora para manutenção desta parte do lançamento fiscal foi diversa daquela que orientou o lançamento fiscal impugnado.

Isto porque, enquanto na fundamentação do lançamento fiscal o I. Agente Fiscalizador aduziu que inexistia hipótese de creditamento extemporâneo de PIS e de COFINS, o Acórdão recorrido justificou a glosa dos créditos extemporâneos tomados pela

Recorrente com base na premissa de que o procedimento teria sido equivocado.

Verifica-se, portanto, que o Acórdão recorrido alterou a fundamentação utilizada pela D. Fiscalização para glosar os créditos extemporâneos aproveitados pela Recorrente o que, por si só, já seria o bastante para o cancelamento fiscal, na medida em que o lançamento fiscal definitivamente constituído é imutável.

Com efeito, para formalizar o crédito tributário e tornar a obrigação tributária principal exigível, a autoridade fiscal inicia “procedimento administrativo” tendente a verificar a ocorrência do fato gerador, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, efetuar o lançamento fiscal. (...)

No entanto, ainda que fosse possível a alteração do lançamento fiscal definitivamente constituído por erro de fundamentação, o que se admite apenas a título de argumentação, ainda assim, este item do lançamento fiscal deve ser julgado insubsistente na medida em que a Recorrente utilizou-se de procedimento correto para a tomada dos créditos extemporâneos de PIS e de COFINS. (...)

Cabe citar trecho da decisão ora recorrida para a análise do alegado pelo

Contribuinte:

A fiscalizou glosou créditos decorrentes de despesas de armazenagem, cartão de crédito, despesas com aluguel apurados em meses diversos daqueles que as despesas foram incorridas, uma vez que a legislação vigente estabelece que os créditos devem ser apurados nos meses incorridos.

Já a contribuinte, após esclarecer os motivos da contabilização extemporânea, afirma que o ordenamento jurídico não prevê a forma como devem ser aproveitados os créditos extemporâneos de PIS e COFINS, sendo certo, com base na melhor doutrina e jurisprudência, que o referido direito pode ser exercido, basicamente, através de dois procedimentos distintos, a saber:

- 1) retificação da DACON anterior, para abater os respectivos créditos de PIS e COFINS, resultando em um recolhimento a maior que poderá ser restituído ou compensando com outros tributos administrados pela SRF; e*
- 2) registro extemporâneo dos créditos de PIS e COFINS no corrente período, apropriando diretamente no regime não-cumulativo.*

Informa que, para apropriar-se dos créditos (seu direito), valeu do segundo entendimento, transcreve algumas jurisprudências administrativas para fortalecer o seu entendimento/procedimento.

Em síntese, a contribuinte apurou créditos de PIS/Cofins, decorrentes de despesas de armazenagem, cartão de crédito, despesas com aluguel, em meses diversos daqueles que as despesas foram incorridas.

Entendo que os descontos dos créditos extemporâneos, ou seja, créditos de PIS e Cofins sobre armazenagem, cartão de crédito, despesas com aluguel, não podem ser solicitados pela contribuinte em outro período que não seja o originário (art. 3º, parágrafo 1º da Lei nº 10.833/2003 e o correlato da Lei nº 10.637/2002). Entendo também que, se um determinado crédito não foi utilizado no passado, existe sim a possibilidade do seu aproveitamento de forma extemporânea. Contudo, para tal pretensão, obedecido o prazo decadencial, a contribuinte, primeiro, tem que retificar

as Dacon e DCTF correspondentes, ou melhor, retificar as declarações das competências dos créditos, para somente depois pleitear o ressarcimento dos créditos naquelas competências (não em outra competência, como pretende a contribuinte), em face do disposto no art. 11 da Instrução Normativa SRF no 590, de 22 de dezembro de 2005, e nos demais atos normativos que a sucederam: (...)

Além do mais, caso se admita o **registro extemporâneo dos créditos de PIS e COFINS no corrente período**, apropriando diretamente no regime não cumulativo, como objetiva a contribuinte, no presente caso não seria possível concedê-lo. Explico:

A contribuinte, ao optar pela apuração de créditos de PIS e COFINS extemporâneos em período diferente e posterior à ocorrência da despesa, embora menos gravoso no momento da contabilização, caberia a esta demonstrar ao fisco a liquidez e certeza do crédito apurado quando auditado.

Ocorre que a contribuinte não demonstrou que não apurou o crédito no período próprio e/ou em outro período, portanto, não demonstrou a liquidez e certeza deste.

Assim, considerando que, nos termos dos arts. 15 e 16 do Decreto nº 70.235/1972 ; art. 36 da Lei no 9.784/1999 ; e art. 373 da Lei no 13.105/2015 , o ônus da prova

cabe à impugnante e esta, em sua impugnação, não demonstrou a base de cálculo de períodos anteriores, ou seja, não demonstrou a não utilização do crédito pleiteado extemporaneamente em duplicidade, não vejo motivos para rever a glosa de crédito da matéria tratada neste tópico.

Diante disso, e considerando que o critério temporal explicitado anteriormente (retificar as declarações do mesmo período dos créditos) não foi obedecido, nem a liquidez e certeza do crédito foi demonstrada, entendo que as glosas decorrentes de créditos extemporâneos de PIS e Cofins sobre despesas de armazenagem, cartão de crédito, despesas com aluguel devem ser mantidas.

Com a devida vênia discordo do alegado pelo Contribuinte de que o lançamento fiscal foi modificado. O que ocorreu foi o entendimento de que não se pode aproveitar os créditos extemporâneos sem apresentação da retificação da DACON e DCTF, da qual discordo, mas em especial que o Contribuinte não tem direito aos créditos pleiteados, visto que não demonstrou a liquidez e certeza do crédito apurado, como se sabe, a comprovação é de responsabilidade de quem alega a existência de crédito e neste sentido o Contribuinte não rebate o argumento e também não oferta comprovação da existência do crédito em seu recurso.

Portanto, voto por manter a decisão ora recorrida neste ponto.

9. Da impossibilidade de exigência de multa no caso de dúvida e a aplicação do art. 112 do CTN

Com a devida vênia, discordo do alegado pelo Contribuinte de que se houver dúvida no presente lançamento caberia aplicar o art. 112 do CTN. Assim expõe o Contribuinte:

Caso esta I. Turma Julgadora decida pela manutenção dos lançamentos que deram origem a esse processo, por meio de julgamento em que houver empate de votos, é razoável considerar que há, no mínimo, dúvida quanto à ocorrência da infração.

Não vislumbrando dúvida, sendo no máximo entendimentos distintos pelos Conselheiros, entendo correta a exigência de multa no presente caso.

10. Da ilegalidade da cobrança de juros sobre a multa

Alega o Contribuinte que é ilegal a cobrança de juros sobre a multa da seguinte forma:

De fato, o artigo 13 da Lei nº 9.065/95, que prevê a cobrança dos juros de mora com base na taxa SELIC, remete ao artigo 84 da Lei nº 8.981/957, que, por sua vez, estabelece a cobrança de tais acréscimos apenas sobre tributos.

Entendo que no que pertine a esta matéria é necessário a aplicação da Súmula CARF nº 108 que assim dispõe:

Súmula CARF nº 108 Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Conclusão

Diante dos autos do processo e da legislação aplicável, voto por dar parcial provimento ao recurso do Contribuinte para afastar apenas a glosa quanto ao frete na transferência entre estabelecimentos da recorrente e a glosa efetuada quanto aos gastos relativos ao serviço de despachante aduaneiro, mantendo as demais glosas.

(assinado digitalmente)

Valcir Gassen