



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10120.900152/2012-43
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3401-010.714 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 28 de setembro de 2022
Recorrente NATUREZA COMERCIO SA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/04/2007 a 30/06/2007

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO ART. 3º, II, DA LEI Nº 10.833/2003. INSUMOS. ATIVIDADE COMERCIAL/VAREJISTA. IMPOSSIBILIDADE.

Na atividade de comércio/varejista, não é possível a apuração de créditos da não-cumulatividade da COFINS, com base no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637/2003, porquanto a hipótese normativa desse dispositivo é voltada especificamente às pessoas jurídicas industriais ou prestadoras de serviços. Por não produzir bens, tampouco prestar serviços, devem ser mantidas as glosas de todos os dispêndios sobre os quais a empresa comercial/varejista tenha tomado créditos do regime não-cumulativo como insumos.

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO ATIVO IMOBILIZADO. BENS UTILIZADOS NA ATIVIDADE COMERCIAL. ART. 3º, VI, DA LEI Nº 10.833/2003. IMPOSSIBILIDADE.

A hipótese normativa do art. 3º, VI da Lei n.º 10.833/2003 não atinge os bens utilizados na atividade comercial, se referindo às máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

PROVA. ESCRITURAÇÃO FISCAL. NOTAS FISCAIS.

A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do sujeito passivo dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais (art. 26, Decreto n.º 7.574/2011)

PER/DCOMP. DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA. LIQUIDEZ E CERTEZA.

Os valores recolhidos a maior ou indevidamente somente são passíveis de restituição/compensação caso os indébitos reúnam as características de liquidez e certeza. Em se tratando de pedido de compensação, o contribuinte possui o ônus de prova do seu direito aos créditos pleiteados.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Arnaldo Diefenthaler Dornelles – Presidente em Exercício

(documento assinado digitalmente)

Leonardo Ogassawara de Araújo Branco - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Gustavo Garcia Dias dos Santos, Oswaldo Goncalves de Castro Neto, Marcos Antonio Borges (suplente convocado), Carolina Machado Freire Martins, Leonardo Ogassawara de Araujo Branco (Vice-Presidente), Ronaldo Souza Dias (Presidente). Ausente a conselheira Fernanda Vieira Kotzias.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do acórdão n. 02-90.330 de lavra da **1ª Turma da DRJ/BHE**, que por unanimidade de votos, decidiu julgar improcedente a manifestação de inconformidade apresentada.

No mérito, o presente processo trata de Pedido de Ressarcimento – PER de crédito de Cofins com incidência não-cumulativa (Mercado Interno) no montante de R\$ 149.003,35, relativo ao 2º trimestre de 2007, seguido de Declaração(ões) de Compensação – Dcomp relativa(s) ao mesmo crédito, apresentados pela contribuinte acima qualificada.

Os documentos tiveram processamento eletrônico, com intervenção manual da DRF/Goiânia, que procedeu a auditoria para verificação quanto à procedência dos créditos, cujo resultado se encontra no Relatório de Auditoria de Crédito às fls. 103 a 129 e planilhas juntadas à fl. 138.

Em relação ao período objeto deste processo, o crédito foi reconhecido parcialmente, no valor de R\$ 21.693,98, em face das glosas efetuadas pelo fisco, por entender que tais créditos não estavam em consonância com o disposto na legislação que rege a matéria.

Em consequência, as suas declarações de compensação foram parcialmente homologadas, conforme Despacho Decisório com nº de rastreamento 056384828, emitido em 03/07/2013 (fl. 101), do qual a contribuinte tomou ciência em 17/07/2013, conforme tela acostada à fl. 132.

Os dispositivos legais infringidos, assim como o detalhamento das glosas aplicadas, constam no Relatório de Auditoria de Crédito, cuja ciência foi disponibilizada à contribuinte, no sítio da RFB, conforme explicitado no despacho decisório.

Em 16/08/2013, foi protocolizada a manifestação de fls. 02 a 31, em que a interessada inicia discorrendo sobre o seu direito constitucional de litigar, no qual se ancora o § 7º do artigo 74 da Lei nº 9.430/1996, regulamentado pela Receita Federal por meio de Instrução Normativa. A seguir, trata da suspensão da exigibilidade do crédito tributário, a partir da

apresentação da manifestação de inconformidade, para só então adentrar nas razões de fato e de direito, conforme a seguir sintetizado:

I - DOS FATOS E DO DIREITO

A - DO DIREITO AOS CRÉDITOS EM RAZÃO DO PRINCÍPIO DA ISONOMIA

A manifestante afirma ter por objeto social o comércio e representação de perfumaria, cosméticos e acessórios afins, confecções de vestuário, tecidos, artesanatos, plantas ornamentais e artigos para presentes, de forma que, para fins tributários, parte de sua receita estaria sujeita ao sistema monofásico, nos termos do inciso I do artigo 1º da Lei nº 10.147/2000, e, ainda, conforme o artigo 2º da mesma Lei, estaria submetida à alíquota zero das contribuições para o PIS e a Cofins, no que diz respeito à revenda de suas mercadorias (perfumaria, cosméticos e acessórios afins).

Aduz que a Constituição Federal, em seu artigo 195, § 12, delegou ao legislador infra constitucional definir os setores de atividade econômica para os quais se aplicaria a não cumulatividade das contribuições, e que as Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003

ignoraram o princípio da isonomia trazido pela Constituição Federal em seus artigos 5º (caput) e 150, II.

Defende que, por se enquadrar no Lucro Real, está obrigada a calcular as contribuições para o PIS e a Cofins na modalidade não cumulativa, como as demais empresas vinculadas ao mesmo regime de apuração, independentemente da sua atividade, e, portanto, possui a mesma condição para apurar créditos de bens e serviços utilizados como insumo.

Argumenta que, se assim não fosse, melhor seria deixar a critério da empresa a escolha do regime de apuração das contribuições, pois, caso a maior parte de seus insumos não fossem assim considerados pela legislação, melhor seria permanecer no regime cumulativo, concluindo que, por ser empresa mercantil, não pode ser cerceada em seu direito de apropriação de créditos, sob pena de afronta aos princípios da igualdade, não-confisco e segurança jurídica.

B - DO CONCEITO DE INSUMO

Entende a manifestante que o legislador, quando da elaboração das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, optou por definir de forma taxativa o conceito de insumo, deixando de levar em consideração as realidades operacionais de cada atividade.

Neste contexto, a contribuinte acusa a Receita Federal de adotar a definição de insumos condizente a fabricação de produtos atinentes ao IPI, em que somente os insumos efetivamente consumidos ou desgastados em razão do contato direto com o produto em fabricação conferem crédito do referido imposto, conceito este do qual discorda, dada a diferença da natureza de um e outro.

Neste sentido, segue a manifestante com suas razões de discordância, citando doutrinas jurídicas, para concluir que a cadeia produtiva da empresa comercial compreende como insumos tanto os bens como os serviços aplicados na comercialização de mercadorias adquiridas para revenda, tais como gastos com logística e as despesas propriamente ditas de comercialização, entre os quais se incluem os bens e serviços que tiveram seus créditos glosados pela fiscalização, passando a discorrer sobre cada um, de forma individualizada.

B.I - PUBLICIDADE E PROPAGANDA

Alega que, por ser franqueada, possui gastos adicionais, típicos do processo de franquia e, portanto, inerentes à sua atividade, como é o caso das despesas com publicidade e

propaganda, já que todos os franqueados estão subordinados ao seu pagamento ao franqueador, tratando-se assim de despesa de cunho obrigatório, por constar no próprio contrato de franquia firmado.

Conclui, assim, que os gastos em questão constituem insumo necessário ao desempenho da atividade fim da recorrente, que não é outro senão a comercialização de produtos destinados à venda, e cita, em sua defesa, Solução de Consulta da Receita Federal.

B.II - EMBALAGENS

Alega que, embora conste no Relatório de Auditoria de Crédito que as despesas com embalagens foram consideradas na apuração dos créditos, estas não estão relacionadas nos cálculos apresentados pela autoridade fiscal.

Acrescenta que tal despesa faz parte da atividade essencial da empresa, que, por ser franqueada, é obrigada a utilizar embalagem específica e personalizada, adquirida de fornecedor indicado pela franqueadora.

Conclui que, não podendo a recorrente esquivar-se de tal despesa, esta configura-se despesa fixa, caracterizando-se como insumo, e cita Solução de Consulta relacionada ao tema.

B.III - ALUGUEL DE VEÍCULOS AUTOMOTORES

Aduz a interessada que o referido crédito tem por analogia a apuração de crédito correspondente a aluguéis de máquinas e equipamentos, que é autorizado pela legislação.

Ademais, defende que tais gastos sejam considerados insumos, por estarem ligados diretamente às necessidades da empresa, em atividades como rotinas de supervisão, venda de produtos, transferência entre filiais, etc.

Por fim, cita decisão do CARF, a respeito do conceito de insumo.

B.IV - COMBUSTÍVEL

A interessada afirma que o crédito em questão está diretamente relacionado ao do item anterior, uma vez que o combustível é utilizado nos referidos veículos. Assim, se o veículo automotor faz parte da consecução da atividade principal da empresa, o combustível nele aplicado serve para o cumprimento de sua função.

B.V - FRETE

Segundo a contribuinte, o frete considerado como passível de tomada de crédito é aquele contratado de terceiros e suportado o ônus pela própria empresa, auxiliando na operação de venda, conforme prevê o inciso IX do artigo 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003.

Cita Acórdão do CARF, em que se admite o aproveitamento de créditos relativos a fretes nas operações de transporte de insumos e produtos acabados, entre estabelecimentos da mesma empresa.

B.VI - IMOBILIZADO

A interessada alega que a autoridade fiscal reconheceu e homologou os créditos de PIS relativos a este item para o ano de 2008, negando os referentes ao do período em questão, o que caracteriza decisões contraditórias acerca do mesmo direito, causando insegurança jurídica.

Apresenta planilha de controle de depreciação, no sentido de comprovar a composição dos valores apropriados, e informa que se encontram disponíveis seus livros contábeis que demonstram os bens adquiridos e devidamente imobilizados, caso se entenda a necessidade de diligência para comprovação do alegado.

B.VII - ENERGIA ELÉTRICA, ALUGUEIS DE PESSOA JURÍDICA E ARRENDAMENTO MERCANTIL

Sobre estes créditos, a manifestante alega que não foram reconhecidos em sua integralidade pela autoridade fiscal, em razão de ausência de comprovação de notas fiscais. Sendo assim, apresenta cópia dos livros Razão e Diário, a fim de que se reconheça integralmente os créditos apurados no período.

C - DA FORMA DE APROPRIAÇÃO DOS CRÉDITOS

A contribuinte admite que, na apuração do crédito a ser ressarcido no período, enquadrando indevidamente a totalidade da sua receita na sistemática monofásica, mediante submissão à alíquota zero, quando o correto seria fazê-lo proporcionalmente, segundo o critério de rateio proporcional de suas receitas.

Explica que a autoridade procedeu à segregação das receitas tributadas e não tributadas, encontrando os devidos percentuais de proporcionalidade.

Assim, aplicando os percentuais apurados pela autoridade fiscal, a contribuinte apresenta quadro demonstrativo de seus créditos passíveis de ressarcimento no período, apurando um valor de R\$ 3.215,21 como não ressarcível, o qual reconhece ter sido requerido indevidamente no presente processo.

Aduz que o crédito requerido indevidamente poderia ser utilizado para compensação em sua escrita fiscal, reduzindo o valor do débito da contribuição.

Por fim, requer que o débito apurado no período, em função da não homologação integral das compensações efetuadas, seja compensado de ofício com os créditos apurados nos anos de 2008 e 2009.

Ao analisar a manifestação de inconformidade, a r. DRJ decidiu pela improcedência da manifestação de inconformidade, em acórdão sem ementa, nos termos da Portaria RFB nº 2.724/2017.

Inconformada, a interessada apresentou Recurso Voluntário em que reitera os fundamentos de sua Impugnação.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, Relator.

O Recurso é tempestivo e apresentado por procurador devidamente constituído, cumprindo os requisitos de admissibilidade.

O caso ora analisado já foi objeto de escrutínio pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento concernente o mesmo contribuinte em acórdão n. 3402-008.118 de relatoria do Conselheiro Rodrigo Mineiro Fernandes, assim ementado:

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

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/03/2008

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO ART. 3º, II, DA LEI Nº 10.833/2003. INSUMOS. ATIVIDADE COMERCIAL/VAREJISTA. IMPOSSIBILIDADE.

Na atividade de comércio/varejista, não é possível a apuração de créditos da não-cumulatividade da COFINS, com base no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637/2003, porquanto a hipótese normativa desse dispositivo é voltada especificamente às pessoas jurídicas industriais ou prestadoras de serviços. Por não produzir bens, tampouco prestar serviços, devem ser mantidas as glosas de todos os dispêndios sobre os quais a empresa comercial/varejista tenha tomado créditos do regime não-cumulativo como insumos.

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO ATIVO IMOBILIZADO. BENS UTILIZADOS NA ATIVIDADE COMERCIAL. ART. 3º, VI, DA LEI Nº 10.833/2003. IMPOSSIBILIDADE.

A hipótese normativa do art. 3º, VI da Lei nº 10.833/2003 não atinge os bens utilizados na atividade comercial, se referindo às máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

PROVA. ESCRITURAÇÃO FISCAL. NOTAS FISCAIS.

A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do sujeito passivo dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais (art. 26, Decreto nº 7.574/2011)

PER/DCOMP. DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA. LIQUIDEZ E CERTEZA.

Os valores recolhidos a maior ou indevidamente somente são passíveis de restituição/compensação caso os débitos reúnam as características de liquidez e certeza. Em se tratando de pedido de compensação, o contribuinte possui o ônus de prova do seu direito aos créditos pleiteados.

Peço vênha para transcrever as razões de decidir daquele processo, por com ele concordar:

Os dois primeiros argumentos aventados no Recurso Voluntário se referem à pretensão da Recorrente, na condição de empresa comercial/varejista, de ter-lhe garantido o crédito de insumo do art. 3º, II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003. O exercício da atividade comercial é incontestável no presente processo, sendo esta a única atividade descrita em seu contrato social:

CLAUSULA SEGUNDA - DO OBJETIVO SOCIAL.

A empresa tem como objetivo social o Comércio e Representação de: Perfumaria, Cosméticos e Acessórios e afins, Confecções do Vestuário, Tecidos, Artefatos, Plantas Ornamentais e Artigos para Presentes. (e-fl. 37)

Essa questão foi bem enfrentada, a meu sentir, pela Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF no Acórdão 9303-010.247, em sessão de 11/03/2020, no voto proferido pela redatora designada Conselheira Semíramis de Oliveira Duro. Naquela oportunidade, consignou-se que a hipótese normativa do inciso II do art. 3º das referidas leis é voltada especificamente às pessoas jurídicas industriais ou prestadoras de serviços, não sendo possível a tomada de crédito de insumo na atividade de comércio/varejo.

Adoto aqui as razões de decidir daquele acórdão, em conformidade com o art. 50, §1º da Lei n.º 9.784/99:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2011

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO A TÍTULO DE INSUMOS. ART. 3º, II, DA LEI Nº 10.637/2002. ATIVIDADE COMERCIAL/VAREJISTA. IMPOSSIBILIDADE. VEDAÇÃO.

Na atividade de comércio/varejista, não é possível a apuração de créditos da não-cumulatividade do PIS, com base no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637/2002, porquanto a hipótese normativa desse dispositivo é voltada especificamente às pessoas jurídicas industriais ou prestadoras de serviços. Por não produzir bens, tampouco prestar serviços, devem ser mantidas as glosas de todos os dispêndios sobre os quais a empresa comercial/varejista tenha tomado créditos do regime não-cumulativo como insumos.

(...)

Ressalte-se que há a vedação legal à tomada de crédito a título de insumo para varejistas, logo não há sequer que se aferir relevância ou essencialidade aos gastos, diante dessa premissa básica de proibição para a atividade.

Explico.

A não-cumulatividade foi instituída para o PIS pela Lei nº 10.637/2002 e para a COFINS pela Lei nº 10.833/2003.

Com o advento da Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003, a não-cumulatividade antes prevista na Lei nº 10.833/2003 adquiriu status constitucional: “§ 12. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do caput, serão não-cumulativas.”

As leis de regência, em seus art. 3º, II, prescrevem que é possível o creditamento em relação a bens e serviços utilizados como insumos na fabricação de produtos destinados à venda:

II- bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo

fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi;

Entretanto, o conceito de insumo para fins de creditamento no regime da não cumulatividade do PIS e da COFINS gerou, desde a edição das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, controvérsia de interpretação entre a administração tributária e os sujeitos passivos acerca dos gastos que podem ser tomados como créditos.

(...)

Em síntese, segundo a jurisprudência do “conceito intermediário”, são insumos os bens e serviços utilizados diretamente ou indiretamente no processo produtivo ou na prestação de serviços da empresa, que obedecem ao critério de pertinência ou essencialidade à atividade desempenhada pela empresa.

Posteriormente, o limite interpretativo do conceito de insumo para tomada de crédito no regime da não-cumulatividade do PIS e da COFINS foi objeto de análise do Recurso Especial nº 1.221.170-PR, julgado na sistemática dos recursos repetitivos e com decisão publicada em 24 de abril de 2018.

O recurso especial é de empresa industrial do ramo alimentício, que pleiteou como insumo, os custos gerais de fabricação e despesas gerais comerciais incorridos na produção de seus produtos: "Custos Gerais de Fabricação" (água, combustíveis, gastos com veículos, materiais de exames laboratoriais, materiais de proteção de EPI, materiais de limpeza, ferramentas, seguros, viagens e conduções) e "Despesas Gerais Comerciais" (combustíveis, comissão de vendas a representantes, gastos com veículos, viagens e conduções, fretes, prestação de serviços - PJ, promoções e propagandas, seguros, telefone, comissões).

Em contraposição, a Fazenda Nacional defendeu que a definição de insumo deve ser restritiva, voltada aos bens e serviços que exerçam função direta sobre o produto ou serviço final, tal como disciplinado pelas Instruções Normativas da Receita Federal. Dessa forma, caso o legislador desejasse ampliar o conceito de insumo, não teria incluído dispositivos legais autorizando o creditamento de despesas outras taxativamente enumeradas nas Leis nº 10.637/02 e 10.833/03.

No julgamento, foram fixadas as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas nº 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

Consignados os critérios, as despesas com água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e

equipamentos de proteção individual - EPI, em tese, inserem-se no conceito de insumo para efeito de creditamento.

Já as despesas com veículos, ferramentas, seguros, viagens, conduções, comissão de vendas a representantes, fretes (salvo na hipótese do inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003), prestações de serviços de pessoa jurídica, promoções e propagandas, telefone e comissões não se configurariam como insumo.

Nesse contexto, consignou a decisão da Corte Superior que a atividade industrial ou a prestação de serviços pressupõe a análise da relevância ou essencialidade dos dispêndios relacionados à atividade, sendo vedada a tomada de crédito em relação a despesas gerais e administrativas.

Em virtude disso, é possível concluir que a jurisprudência construída pelo CARF de “conceito intermediário” está alinhada com o julgamento do STJ, diferindo apenas a nomenclatura “pertinente” e “relevante”, mas tendo as expressões o mesmo significado.

Todavia, o acórdão do STJ, ao consignar que insumo é dispêndio essencial e relevante para o desenvolvimento da atividade econômica do contribuinte não estendeu o conceito para as empresas varejistas. É uma falácia a afirmação de que a atividade comercial pode também se creditar a título de insumos.

Desse modo, não há falar-se em extensão pelo STJ dos limites impostos pelo inciso II das leis de regência, porquanto os incisos II dos art. 3º versam restritivamente sobre os dispêndios relacionados à produção de bens e à prestação de serviços.

Então, negar creditamento à empresa comercial com fundamento no inciso II, não representa violação da não-cumulatividade prevista no art. 195, § 12, da CF/88, ao contrário, implica em observância da Lei que regulamenta o regime.

Em suma, não há que se cogitar a análise de relevância e essencialidade dos quatro itens pleiteados pela empresa, já que tanto o conceito “intermediário” aplicado pelo CARF quanto o decisum do STJ, nenhum deles, reconhece dispêndio a título de insumo para as empresas comerciais, mas sim para àquelas expressamente autorizadas pelas Leis de regência: “produção ou fabricação” e “prestação de serviços”. Nesse sentido, Acórdão nº 3301-007.504, julg. 29/01/2020:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS) ATACADISTA OU VAREJISTA. INSUMOS. INEXISTÊNCIA DE DIREITO DE CRÉDITO. Por se tratar de empresa varejista, não é admitido o creditamento a título de insumo do art. 3º, II das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003. Acórdão 3402-007.201, julg. 17/12/2019

PIS/COFINS. COMERCIALIZAÇÃO. INSUMOS. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Os incisos II dos arts. 3º das Leis nºs 10.833/2003 e 10.637/2002 não contemplam a atividade de comercialização de mercadorias, mas tão somente a prestação de serviços e a produção ou fabricação de bens. Na comercialização de mercadorias que não foram produzidas ou fabricadas pela contribuinte somente há o direito ao creditamento sobre os bens adquiridos para revenda com base nos incisos I dos arts. 3º das Leis nos 10.833/2003 e 10.637/2002, mas não com base nos incisos II desses artigos, pois ausente o processo produtivo de bens ou a prestação de serviços.

Ademais, o Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05, que disciplina expressamente a aplicação dos critérios da essencialidade ou da relevância para a determinação do que é insumo para a não-cumulatividade de PIS e COFINS, é o veículo normativo que se volta a explicitar os limites interpretativos do conceito de insumo estabelecidos pelo STJ no âmbito da Receita Federal do Brasil. É de se destacar que prescreve no seu item 2:

2. INEXISTÊNCIA DE INSUMOS NA ATIVIDADE COMERCIAL

40. Nos termos demonstrados acima sobre o conceito definido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, somente há insumos geradores de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins nas atividades de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviços a terceiros.

41. Destarte, para fins de apuração de créditos das contribuições, não há insumos na atividade de revenda de bens, notadamente porque a esta atividade foi reservada a apuração de créditos em relação aos bens adquiridos para revenda (inciso I do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003).

Em suma, voto por negar provimento ao recurso especial. (Processo 10805.724064/2015-82 Data da Sessão 11/03/2020 Voto da Redatora Designada Semíramis de Oliveira Duro. Acórdão 9303-010.247 - grifei)

Com efeito, a atividade de revenda de mercadorias possui creditamento próprio assegurado pelo inciso I do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, não sendo aplicável, a esta atividade, a previsão do inciso II deste dispositivo. Este é o mesmo raciocínio aplicável ao ativo imobilizado, que indica no inciso VI do dispositivo a necessidade dos bens serem utilizados na produção de bens destinados à venda, ou na prestação de serviços:

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) (grifei)

Sob esta perspectiva, entende-se descabido analisar a essencialidade e relevância dos itens glosados pela fiscalização por terem sido aproveitados pela Recorrente como insumos (despesas com publicidade e propaganda, embalagens, aluguel de veículos e combustível). Da mesma

forma, correta a glosa dos itens do ativo imobilizado utilizados na atividade comercial.

E aqui frise-se que a pretensão da Recorrente de ver afastada a aplicação do dispositivo legal à luz do princípio da isonomia não encontra guarida nessa seara administrativa, vez que a discussão de inconstitucionalidade de dispositivos normativos é vedada pela Súmula CARF n.º 2, bem aplicada pela r. decisão recorrida ao presente caso:

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Nesse sentido, cabe ser negado provimento ao Recurso Voluntário nesses pontos.

A terceira e última questão invocada pela empresa em seu Recurso se refere à necessidade de se considerar os documentos acostados na manifestação de inconformidade para comprovar as despesas com energia elétrica, alugueis pagos a pessoa jurídica e arrendamento mercantil de pessoa jurídica (cópia dos livros contábeis).

Em conformidade com o art. 26 do Decreto 7.574/2011, a escrituração contábil mantida de acordo com a lei faz prova em favor do sujeito passivo dos fatos nela registrados quando “*comprovados por documentos hábeis*”:

Art. 26. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do sujeito passivo dos fatos nela registrados e **comprovados por documentos hábeis**, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais (Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, art. 9º, § 1º).

Parágrafo único. Cabe à autoridade fiscal a prova da inveracidade dos fatos registrados com observância do disposto no caput (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 9º, § 2º).

No presente caso, a fiscalização não afastou em qualquer momento a validade das escriturações fiscal e contábil mantidas pelo sujeito passivo, apenas consignou que não foram apresentados os documentos comprobatórios necessários a respaldar esses lançamentos (notas fiscais). Como indicado no Relatório de Auditoria:

O contribuinte foi intimado, por meio dos TIF nº 003 e 004, a apresentar amostras das notas fiscais de aquisição de mercadorias, bem como **comprovante de pagamentos de despesas de aluguéis de prédio pagos a pessoa jurídica e despesas de energia elétrica. Algumas notas fiscais/comprovantes não foram apresentados e compuseram as planilhas “Consolidação de Notas Fiscais de Aquisição de Bens para Revenda Não Comprovadas – Crédito Glosado” e “Consolidação de Despesas de Alugueis e Energia Elétrica Não Comprovadas – Crédito Glosado”** (e-fl. 132 - grifei)

Foi o que igualmente afirmou a r. decisão recorrida, que bem identificou que os documentos apresentados (livros contábeis) já tinham sido objeto

de análise pela fiscalização, não tendo sido apresentados os documentos comprobatórios correspondentes (notas fiscais):

Neste ponto, **cumprе lembrar que é dever do sujeito passivo manter o controle de todas as operações que influenciem a apuração do valor devido a título de contribuição para o PIS e Cofins no regime não-cumulativo, bem assim dos respectivos créditos a serem deduzidos**, obrigando-se ainda à apresentação do Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais (Dacon), em conformidade com a Instrução Normativa SRF nº 543, de 2005, em vigor à época. No entanto, em se tratando de créditos utilizados pela contribuinte, a serem deduzidos do valor devido da contribuição, **imprescindível se faz a comprovação dos gastos que lhe deram origem, mediante documentação robusta, a fim de se confirmar a liquidez e certeza desses créditos**.

Nesse sentido, **impõe-se a exibição, pela contribuinte, das notas fiscais ou comprovantes do efetivo pagamento das despesas que impactaram a apuração dos aludidos créditos**. (e-fl. 167 - grifei)

E no Recurso Voluntário a empresa não apresenta novos documentos, apenas reitera a necessidade de reapreciação dos documentos contábeis já apresentados anteriormente.

E aqui cumpre novamente¹ consignar que o contribuinte figura como titular da pretensão nas Declarações de ressarcimento e de compensação e, como tal, possui o **ônus de prova** quanto ao **fato constitutivo de seu direito**. Em outras palavras, o sujeito passivo possui o encargo de comprovar, por meio de documentos hábeis e idôneos, a existência do direito creditório, demonstrando que o direito invocado existe.

Assim, caberia ao sujeito passivo trazer aos autos os elementos aptos a comprovar a existência de direito creditório, capazes de demonstrar, de forma cabal, que a Fiscalização incorreu em erro ao não homologar a compensação pleiteada, em conformidade com os arts. 15 e 16 do Decreto nº 70.235/1972.

Com efeito, o ônus probatório nos processos de compensação **é do postulante ao crédito**, tendo este o dever de apresentar todos os elementos necessários à prova de seu direito, no entendimento reiterado desse Conselho. A título de exemplo:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal Período de apuração: 31/07/2009 a 30/09/2009 VERDADE MATERIAL. INVESTIGAÇÃO. COLABORAÇÃO. A verdade material é composta pelo dever de investigação da Administração somado ao dever de colaboração por parte do particular, unidos na finalidade de propiciar a aproximação da atividade formalizadora com a realidade dos acontecimentos. **PEDIDOS DE COMPENSAÇÃO/RESSARCIMENTO. ÔNUS PROBATÓRIO. DILIGÊNCIA/PERÍCIA. Nos processos derivados de pedidos de compensação/ressarcimento, a comprovação do direito creditório incumbe ao postulante, que deve carrear aos autos os elementos probatórios correspondentes. Não se presta a diligência, ou perícia, a**

suprir deficiência probatória, seja do contribuinte ou do fisco. (...)" (Processo n.º 11516.721501/2014-43. Sessão 23/02/2016. Relator Rosaldo Trevisan. Acórdão n.º 3401-003.096 - grifei)

Assim, face a ausência dos documentos comprobatórios, cabem ser mantidas as glosas das despesas não comprovadas com energia elétrica, alugueis pagos a pessoa jurídica e arrendamento mercantil de pessoa jurídica.

Pelo exposto, conheço do recurso voluntário interposto para, no mérito, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Leonardo Ogassawara de Araújo Branco