



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10280.732961/2023-36
ACÓRDÃO	3102-003.028 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	13 de novembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	IMIFARMA PRODUTOS FARMACEUTICOS E COSMETICOS SA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/01/2019 a 31/12/2019

NULIDADE DE DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. INOVAÇÃO NOS FUNDAMENTO. INOCORRÊNCIA.

Não ocorre a nulidade da decisão de primeira instância se há convergência entre o entendimento do acórdão da DRJ com os próprios fundamentos do despacho decisório, inexistindo qualquer inovação e muito menos alteração de critério jurídico.

CONCOMITÂNCIA. IDENTIDADE ENTRE O OBJETO DISCUTIDO NA INSTÂNCIA JUDICIAL E ADMINISTRATIVA. EXISTÊNCIA. RENÚNCIA A VIA ADMINISTRATIVA.

Implica renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, nos termos da Súmula CARF n. 1.

AUTO DE INFRAÇÃO. ÔNUS DA PROVA.

Se o Fisco efetua o lançamento fundado nos elementos apurados no procedimento fiscal, cabe ao Autuado, na sua contestação, apresentar provas inequívocas de fatos impeditivos, modificativos ou extintivos de tal direito do Fisco, conforme preceitua o art.373 do CPC/2015.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA. DESCABIMENTO. SÚMULA CARF Nº 163. O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis. Súmula CARF nº 163.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2019 a 31/12/2019

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO. APLICAÇÃO DO ARTIGO 62 DO ANEXO II DO RICARF.

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, conforme decidido no REsp 1.221.170/PR, julgado na sistemática de recursos repetitivos, cuja decisão deve ser reproduzida no âmbito deste Conselho.

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. DACON NÃO RETIFICADO. APROVEITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

O aproveitamento de créditos extemporâneos está condicionado à apresentação dos Demonstrativos de Apuração (DACON) retificadores dos respectivos trimestres, demonstrando os créditos e os saldos credores trimestrais, conforme súmula CARF nº231.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/2019 a 31/12/2019

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO. APLICAÇÃO DO ARTIGO 62 DO ANEXO II DO RICARF.

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, conforme decidido no REsp 1.221.170/PR, julgado na sistemática de recursos repetitivos, cuja decisão deve ser reproduzida no âmbito deste Conselho.

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. DACON NÃO RETIFICADO. APROVEITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

O aproveitamento de créditos extemporâneos está condicionado à apresentação dos Demonstrativos de Apuração (DACON) retificadores dos respectivos trimestres, demonstrando os créditos e os saldos credores trimestrais, conforme súmula CARF nº231.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em julgar o processo da seguinte forma: i) por unanimidade, em conhecer do recurso e afastar as preliminares de nulidade; e ii) por voto de qualidade, manter as glosas sobre os ajustes de acréscimos dos créditos extemporâneos das rubricas serviço de entrega. Vencidas as conselheiras Joana Maria de Oliveira Guimarães e Sabrina Coutinho Barbosa que entendiam pela reversão dessa glosa. Vencida ainda a Conselheira Sabrina

Coutinho Barbosa que dava provimento ao recurso em maior extensão para reverter as glosas também em relação as despesas com coleta e incineração e publicidade/propaganda. A conselheira Sabrina Coutinho Barbosa manifestou interesse em apresentar declaração de voto sobre distinguishing da súmula 231 CARF (créditos extemporâneos). O conselheiro Wilson Antônio de Souza Correa se declarou suspeito neste julgamento. Houve a ausência momentânea do conselheiro Fábio Kirzner Ejchel, que não participou do julgamento.

Assinado Digitalmente

Pedro Sousa Bispo – Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Jorge Luís Cabral, Joana Maria de Oliveira Guimaraes, Sabrina Coutinho Barbosa, e Pedro Sousa Bispo (Presidente). O Conselheiro Wilson Antônio Corrêa de Souza se declarou suspeito neste julgamento. Houve a ausência momentânea do conselheiro Fábio Kirzner Ejchel, que não participou do julgamento.

RELATÓRIO

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

Trata o presente processo de autuação para constituição do crédito tributário relativo à Contribuição para o PIS/Pasep e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social apuradas no período de 2019, no valor de R\$ 33.506.104,63, referente à COFINS, regime não cumulativo, e R\$ 7.274.351,60, referente ao PIS/Pasep, regime não cumulativo. A infração refere-se à Insuficiência de Recolhimento da Contribuição.

Anexo aos Autos de Infração, cuja ciência se deu em 25/08/2023, encontram-se a Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal, Demonstrativo de Apuração Detalhado e o Demonstrativo de Multa e Juros de Mora. Faz parte do Auto de Infração o Relatório Fiscal, fls. 1912 a 1946.

Segundo o Relatório Fiscal, a atividade principal da interessada é o Comércio Atacadista de Medicamentos e Drogas de Uso Humano. A autoridade fiscal informa minuciosamente todos os termos emitidos no curso do procedimento fiscal. Após a análise da Escrituração Fiscal Digital - Contribuições, foram constatados indícios de utilização indevida de créditos de contribuições para o PIS/Pasep e para a COFINS não cumulativos na apuração das contribuições. Trata-se de situações relacionadas aos ajustes de redução das contribuições, ajustes de acréscimo no valor dos créditos apurados e gastos com aluguéis, conforme descrito no Termo de Intimação Fiscal nº 1.

Da Utilização Indevida de Ajustes:

Segundo a fiscalização, esses ajustes decorrem de indêbitos de produtos monofásicos à alíquota zero, exclusão de ICMS-ST antecipado e exclusão de ISS. Em relação aos produtos monofásicos a fiscalização entendeu que foram devidamente comprovados pela interessada por meio do DOC 004 que demonstra que os estornos decorrem de valores indevidos de contribuições. Em relação ao ICMS - ST a fiscalização não apontou nenhuma irregularidade, uma vez que a legislação prevê a exclusão, pelo responsável substituto, do ICMS - ST por ele arrecadado, posto que não integra a base de cálculo. Quanto à exclusão do ISS da base de cálculo das contribuições, entendeu a fiscalização que não há previsão legal para essa exclusão. Trata-se do valor de R\$ 116.915,63 no período de 2019, que mês a mês são assim detalhados:

FIGURA 19 - DETALHAMENTO DA DEDUÇÃO POR CONTRIBUIÇÃO

Mês	ISS Deduzido	Valor do PIS Deduzido	Valor da Cofins Deduzida
jan/19	13.001,36	2.319,16	10.682,20
fev/19	10.449,38	1.863,94	8.585,44
mar/19	9.781,02	1.744,72	8.036,30
abr/19	10.145,90	1.809,81	8.336,09
mai/19	9.674,48	1.725,72	7.948,76
jun/19	9.104,19	1.623,99	7.480,20
jul/19	8.907,79	1.588,96	7.318,83
ago/19	8.681,11	1.548,52	7.132,59
set/19	8.952,04	1.596,85	7.355,19
out/19	9.125,86	1.627,86	7.498,00
nov/19	9.288,74	1.656,91	7.631,83
dez/19	9.803,76	1.748,78	8.054,98
Total	116.915,63	20.855,22	96.060,41

Dos Ajustes de Acréscimo dos Créditos:

Segundo a fiscalização os ajustes de acréscimo decorrem de Créditos Extemporâneos. A interessada apresentou explicações acerca da natureza dos créditos extemporâneos, bem como os documentos que afirma serem necessários e suficientes para que possa aproveitar os créditos de PIS e de COFINS sobre essas despesas. Trata-se das seguintes rubricas conforme abaixo transcrevi:

FIGURA 21 - QUADRO DEMONSTRATIVOS DE CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS POR TIPO DE OPERAÇÃO

Quadro 2 - Créditos extemporâneos

Descrição Resumida do Ajuste	Referência (arquivo não paginável)	Total - PIS/COFINS (R\$)
Crédito Extemporâneo Coleta e Incineração	Doc. 018	457.647,41
Crédito Extemporâneo Dados Móveis	Doc. 019	2.177.376,50
Crédito Extemporâneo Indêbitos monofásico e alíquota zero	Doc. 020 à 024	1.374.484,52
Crédito Extemporâneo Locação de máquinas e equipamentos	Doc. 025	165.542,75
Crédito Extemporâneo Prêmio por Compra	Doc. 026	2.069.273,31
Crédito Extemporâneo Publicidade e Propaganda	Doc. 027	1.643.420,94
Crédito Extemporâneo Serviços de Entrega	Doc. 028	867.935,92
Créditos Extemporâneos Coletas de Incineração	Doc. 029	21.691,16
Créditos Extemporâneos Comissão Op. Cartão crédito	Doc. 030 à 065	5.840.671,23
Créditos Extemporâneos Dados Móveis	Doc. 066 e 067	491.417,55
Créditos Extemporâneos Indêbitos - Monofásicos e Alíquota Zero	Doc. 068 à 075	112.484,92
Créditos Extemporâneos Propaganda e Publicidade	Doc. 076	29.997,31
Créditos Extemporâneos Prêmio por Compra	Doc. 077	1.376.903,61
Créditos Extemporâneos Recomposição de Margem	Doc. 077	1.676.244,72
Créditos Extemporâneos Serviços de entrega	Doc. 078 e 079	69.826,59
Créditos Extemporâneos Taxa Op. Cartão crédito	Doc. 080	17.034,03
Total (R\$)		18.391.952,47

Segundo a fiscalização, das operações listadas acima, considera que apenas a locação de máquinas e equipamentos dá direito à apuração de créditos a serem descontados do valor das contribuições apuradas, sendo que todas as outras não tem previsão legal para a apuração dos créditos. Deste modo, confirmou o valor de Locação de Máquinas e Equipamentos como suscetível à apuração de créditos e os demais foram glosados. Trata-se de R\$ 18.226.409,72 de glosa.

A partir dos registros M110 e M510 da EFD-Contribuições é possível constatar que os ajustes de acréscimo nos créditos de PIS/COFINS ocorreram nos meses de setembro e dezembro de 2019, conforme mostrado na figura abaixo:

FIGURA 22 - AJUSTES DE CONTRIBUIÇÃO CONSIDERADOS IRREGULARES

Mês	Ajuste Irregular de Crédito de PIS	Ajuste Irregular de Crédito de Cofins
set/19	1.532.295,00	7.057.843,60
dez/19	1.718.902,42	7.917.368,70
Total	3.251.197,42	14.975.212,30

Da Majoração das Despesas de Aluguel:

Segundo a fiscalização, ao realizar o cotejamento dos créditos de PIS e de COFINS sob essa rubrica, constataram-se divergências entre os valores declarados em DIMOB e os valores declarados pela interessada na EFD-Contribuições. A interessada foi intimada, por meio do Termo de Intimação Fiscal nº 2, que exigiu da interessada tabela contendo no mínimo a identificação do locador, o valor do aluguel pago em cada mês, totalizado por locador mês a mês, bem como os respectivos contratos de locação. Além disso, a fiscalização solicitou que a interessada se manifestasse a respeito da divergência entre a DIMOB e os valores declarados na EFD Contribuições.

Nesta oportunidade, a interessada apresentou o Quadro 03 abaixo ilustrado:

FIGURA 23 - COMPOSIÇÃO DAS DIVERGÊNCIAS EFD X DIMOB

Quadro 3 – Composição das divergências EFD x DIMOB

Item	Origem	Total (R\$)
a	Valores constantes na DIMOB, mas não registrados no F100 da EFD (não gerou crédito de PIS/COFINS)	5.258.066,30
b	Valores constantes na DIMOB, mas não registrados no F100 da EFD (não gerou crédito de PIS/COFINS - Aluguel com pessoa física)	3.757.826,52
c	Valor registrado somente na EFD, conforme amostragem de recibos (Doc. 081)	-27.148.520,26
d	Valores registrados na EFD e DIMOB em períodos diferentes, por conta de regime de caixa vs. competência - recibos disponibilizados com amostragem de contratos em Doc. 082)	6.379.668,51
	Total (R\$)	-11.752.958,93

Fonte: elaboração da Contribuinte, baseado nos arquivos solicitados pela autoridade fiscal

Segundo a fiscalização, o quadro acima apresentado pela contribuinte não é suficiente para esclarecer a divergência entre os valores escriturados no registro F100 da EFD Contribuições e aqueles informados pelos locadores de imóveis em DIMOB. À luz dos documentos constantes nos sistemas da Receita Federal, quais sejam, as escriturações apresentadas pelo sujeito passivo (EFD Contribuições) e as

declarações apresentadas pelos locadores ou seus representantes(DIMOB), constatou-se que houve infração à legislação das contribuições, caracterizada pelo desconto indevido de créditos apurados sobre despesas não comprovadas de aluguéis de prédios.

Para determinar o valor da infração e, portanto, o valor a ela vinculado a ser lançado de ofício foi elaborado o quadro abaixo, com dados extraídos do Registro M105/M505 das EFD Contribuições apresentadas pela contribuinte e das DIMOB apresentadas pelos locadores em que a fiscalizada aparece como locatário.

FIGURA 24 - CRÉDITOS DE PIS E COFINS DESCONTADOS INDEVIDAMENTE

Mês	Valor da Operação - Registros M105/M505 da EFD Contribuições	Valor Aluguel pago a PJ - DIMOB:	Crédito Descontado Indevidamente	Créditos de PIS/PASEP Descontados Indevidamente - 1,65%	Créditos de COFINS Descontados Indevidamente - 7,6% SOMA
01/2019	5.555.352,49	3.580.570,98	1.974.781,51	32.583,89	150.083,39
02/2019	5.061.835,48	3.608.146,76	1.453.688,72	23.985,86	110.480,34
03/2019	4.801.147,92	3.193.727,35	1.607.420,57	26.522,44	122.163,96
04/2019	4.555.807,73	3.353.328,20	1.202.479,53	19.840,91	91.388,44
05/2019	5.672.891,26	3.464.736,87	2.208.154,39	36.434,55	167.819,73
06/2019	4.764.028,52	3.452.409,92	1.311.618,60	21.641,71	99.683,01
07/2019	5.036.037,34	3.384.668,42	1.651.368,92	27.247,59	125.504,04
08/2019	5.429.315,34	3.506.841,89	1.922.473,45	31.720,81	146.107,98
09/2019	4.721.070,86	3.679.034,51	1.042.036,35	17.193,60	79.194,76
10/2019	5.438.604,03	3.561.118,94	1.877.485,09	30.978,50	142.688,87
11/2019	4.942.927,22	3.504.992,47	1.437.934,75	23.725,92	109.283,04
12/2019	5.154.295,30	3.465.491,37	1.688.803,93	27.865,26	128.349,10
Total:	61.133.313,49	41.755.067,68	19.378.245,81	319.741,06	1.472.746,68

Ao final, a fiscalização apurou os valores abaixo decorrentes de insuficiência de recolhimento que acresceu de multa de ofício no percentual de 75%, acrescido de juros de mora.

FIGURA 25 - CRÉDITO TRIBUTÁRIO LANÇADO

Processo	Contribuição	Valor do Crédito lançado
10280-732.961/2023-36	Contribuição para o Pis/Pasep	7.274.351,60
	Cofins	33.506.104,63
	Total	40.780.456,23

Em 21/09/2023, a interessada apresentou impugnação. Inicialmente, faz um breve relato sobre os fatos objeto do procedimento fiscal. Alega preliminarmente que há violação ao Princípio da Verdade Material, uma vez que a fiscalização deixou de analisar os documentos apresentados pelo contribuinte que comprovam seu direito creditório.

Entende que há possibilidade de tomada de créditos extemporâneos sobre as despesas incorridas, tendo em vista as atividades exercidas e à luz do conceito de insumo conforme definido pelo STJ no julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR. Que a exclusão do ISS da base de cálculo das contribuições é um procedimento correto. Que há a efetiva comprovação das despesas de aluguel e devida apuração dos créditos descontados.

Alega que o procedimento é NULO. Que houve uma investigação superficial acerca dos créditos que utilizou. Que, em razão disso, entende que os autos de infração são indevidos.

Que a fiscalização tem por incumbência obedecer aos princípios da Administração Pública, dentre os quais se destacam, no presente caso, o Princípio da Motivação e da Legalidade. Entende que o lançamento foi realizado sem que tivesse sido realizada profunda análise da documentação comprobatória e sem que fossem respeitadas as prescrições legais. Com essas afirmações, afirma que foi desrespeitado o artigo 2º da lei nº 9.784/99 que regula o processo administrativo em âmbito federal. Apresenta trechos de doutrina renomada para fundamentar sua tese.

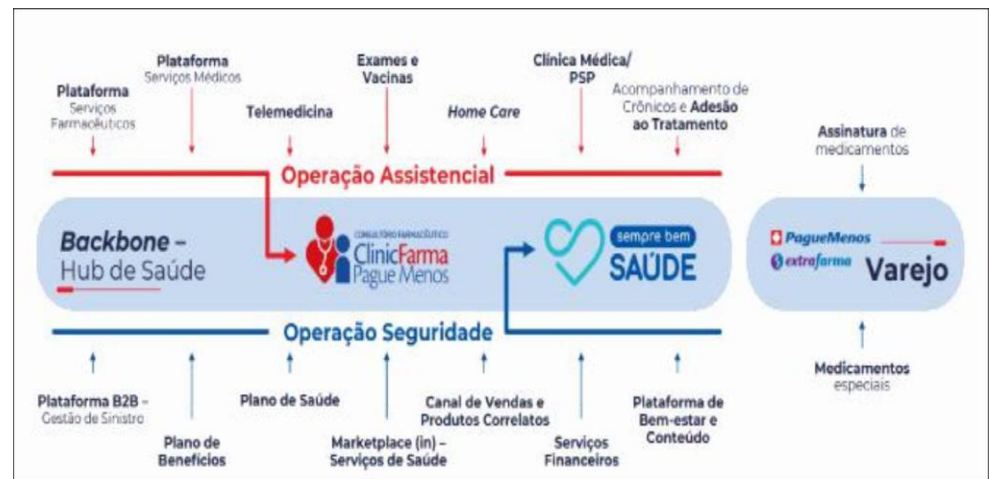
Afirma que no que tange à classificação das despesas incorridas para apuração de créditos de PIS e Cofins, é conditio sine qua non que a Autoridade Fiscal responsável por analisar as operações de uma empresa se debruce sobre quais são as atividades realizadas pelo contribuinte, e não simplesmente proceda à classificação dos bens e serviços adquiridos com base em ilações e leituras genéricas. Que autoridade fiscal realizou a glosa dos valores de créditos extemporâneos apurados sobre despesas que são insumos para as atividades da Impugnante sem que tenha analisado pormenorizadamente cada despesa e sua relevância e essencialidade para as atividades da Companhia, restringindo-se à (ilegal) interpretação de que tais despesas não estão incluídas no art. 3º, inciso II das Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03.

Alega que a autoridade fiscal não analisou os comprovantes de aluguel apresentados à fiscalização, os quais demonstram que todas as despesas dessa natureza incorridas foram justificadas e comprovadas. Afirma que a Fiscalização se valeu apenas das declarações apresentadas pelos locadores – DIMOB, sem qualquer indício sobre a inteireza das declarações analisadas, para concluir, equivocadamente, que teria apurado valores maiores de créditos de PIS e de COFINS.

Da mesma maneira, ao presumir que a Impugnante teria realizado ajustes de redução na base de cálculo das contribuições de maneira indevida, entende que a fiscalização deveria tê-la intimado a prestar novos esclarecimentos, oportunidade em que ela poderia demonstrar que possui medida judicial que a autoriza a excluir o ISS da base de cálculo do PIS e da Cofins. Cita decisões do CARF como reforço de argumentação.

A impugnante faz uma descrição de suas atividades e do conceito de insumo da legislação das contribuições, tendo em vista a decisão do Recurso Especial nº 1.221.170/PR. Afirma que embora o varejo farmacêutico consista na atividade principal da Impugnante, não se pode desconsiderar a presença de uma diversa e variada gama de outras operações recorrentes que estão vinculadas ao seu objeto social e fazem parte indissociável de seu exercício regular. Que suas atividades não se resumem ao varejo puro, pois nela estão embutidos serviços de saúde

complexos e abrangentes para a população brasileira. Argumenta que se caracteriza como insumo todo e qualquer dispêndio essencial para o processo produtivo ou prestação de serviços ou relevante para a consecução da atividade empresarial que exerce. Resume suas atividades a partir do seguinte quadro ilustrativo:



Em relação à exclusão do ISS da base de cálculo das contribuições do PIS e da COFINS, afirma que a autoridade fiscal desconsiderou a existência de decisão judicial, nos autos do Mandado de Segurança nº 1000481-22.2017.4.01.3900 em trâmite no TRF da 1ª Região, em favor da impugnante garantindo a possibilidade de exclusão do ISS da base de cálculo do PIS e da COFINS.

A sentença da 5ª Vara Federal da Justiça Federal do Pará que determinou a possibilidade de não incluir o ISS no cálculo das contribuições é o Documento Comprobatório 2. A interessada registrou o dispositivo da seguinte forma:

Assim, assiste razão à impetrante.

Ante o exposto, **CONCEDO A SEGURANÇA**, a fim de determinar a exclusão do montante relativo ao ICMS e ISS da composição da base de cálculo para recolhimento de PIS e COFINS, extinguindo o feito com resolução de mérito (art. 487, I, CPC).

Declaro, ainda, o direito da impetrante à compensação dos valores indevidamente recolhidos:

a) na condição de incorporadora da ISA-SUL ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÕES LTDA, nos últimos 05 (cinco) anos que antecederam ao ajuizamento da ação; e

b) em nome próprio, nos últimos 05 (cinco) anos que antecederam ao ajuizamento da ação em relação ao ISS, e desde 1º/01/2015 em relação à inclusão do ICMS.

Afirma que, no período fiscalizado de 2019, já estava autorizada a excluir os valores de ISS da sua base de cálculo, como o fez, o que era de conhecimento da Receita Federal. Afirma que a sentença foi mantida no TRF 1ª Região. Trata-se do Documento Comprobatório 03. Portanto, entende que desde 2018, possui decisão favorável que reconhece (i) o direito à exclusão dos valores de ISS da base de cálculo de PIS e Cofins; (ii) o direito ao estorno dos valores pagos indevidamente nos últimos cinco anos anteriores à impetração do mandado de segurança, o que inclui o período fiscalizado de 2019, de forma que não poderia a fiscalização ter realizado a glosa desses valores, inclusive, com a cobrança da multa proporcional

e juros sobre os valores não recolhidos, o que deve ser cancelado. Alternativamente, alega que as autoridades fiscais deveriam ter deixado de constituir a multa de ofício sobre essa parcela da autuação, respeitando a regra do art. 63, § 2º, da Lei nº 9.430/1996.

Informa, ainda, que os Tribunais Superiores já decidiram a matéria, inclusive em sede de repercussão geral (RE 574.706/PR) no sentido de que cabe a exclusão do ISS da base de cálculo das contribuições. Cita uma gama de decisões favoráveis a essa tese. E, conclui que em virtude de ter decisão favorável vigente para exclusão do ISS da base de cálculo do PIS e da Cofins no período fiscalizado, e diante do julgamento do RE 574.706/PR sob o rito da repercussão geral, impõe-se a aplicação do entendimento firmado pela C. Corte Excelsa também ao presente caso.

Deste modo, a interessada requer que seja respeitada a eficácia material da sentença vigente e permita exclusão do ISS da base de cálculo das contribuições, ou, no mínimo, sejam exoneradas as multas de ofício sobre o PIS e a Cofins lançados, respeitando-se o art. 63, § 2º, da Lei nº 9.430/1996.

Em relação aos créditos extemporâneos, afirma que esses créditos não foram aproveitados em períodos anteriores na qualidade de insumos, mas que, por um lapso, não foram apropriados quando da ocorrência do fato gerador das contribuições e, por isso, não foi contestado pela fiscalização.

Afirma que a autoridade fiscal admitiu a apuração extemporânea de créditos e aceitou a comprovação de que não os apurou em duplicidade. Apenas questionou a apuração de créditos específicos que não poderiam ser qualificados como insumos ou não dariam direito a crédito segundo outras autorizações legais. Reforça que a discussão sobre a validade do método extemporâneo de apuração de créditos não constitui fundamentação ou motivação do lançamento, pois sua legitimidade foi admitida pelas autoridades fiscais. Alega que a prova deste entendimento é o fato de os créditos com locação de máquinas e equipamentos terem sido reconhecidos.

Requer que os créditos glosados pelas autoridades fiscais devem ser reestabelecidos, pois, como demonstrado, não houve a análise individualizada sobre cada despesa que deu origem aos créditos extemporâneos supostamente indevidos, e sim de maneira exemplificativa, o que evidencia a violação ao princípio da verdade material. Além disso, considera que há a possibilidade de tomada de créditos sobre cada um dos itens glosados, considerando: (i) a atividade que exerce;

e (ii) o conceito de insumo reconhecido no REsp nº 1.221.770/PR atrelado ao reconhecimento dos insumos à atividade dos contribuintes.

Dos Créditos sobre Coleta e Incineração Em relação a esse item, a interessada reclama que a autoridade glosou os créditos sob argumento de que não têm previsão nos arts.3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

Entende que se trata de despesas essenciais para as atividades da impugnante, haja vista sua atividade principal ser referente ao Comércio atacadista de medicamentos e drogas de uso humano.

Alega que também são desempenhadas diversas atividades necessárias à consecução da atividade fim, que são indissociáveis, conforme a Apresentação Institucional (DOC1) e a peça de defesa descrevem. Relaciona 5 itens acerca de suas atividades:

1. Comércio varejista de produtos farmacêuticos, sem manipulação de fórmulas;
2. Comércio varejista de cosméticos, produtos de perfumaria e de higiene pessoal;
3. Comércio varejista de artigos médicos e ortopédicos;
4. Serviços de vacinação e imunização humana; e
5. Atividades de profissionais da área de saúde não especificadas anteriormente.

Alega que a legislação determina que sejam realizados procedimentos obrigatórios para fins de descarte de medicamentos, nos termos da Resolução RDC nº 222, de 28 de março de 2018 (Doc_Comprobatorios04), em conjunto às disposições do Decreto nº 10.388, de 5 de junho de 2020 (Doc_Comprobatorios05), responsável por fixar as diretrizes de armazenamento de medicamentos aplicáveis sobre drogarias e farmácias habilitadas, como é o seu caso. Anexou junto à impugnação DOC6 (notas fiscais por amostragem).

Ressalta que a Receita Federal já se manifestou em favor da apropriação de créditos de PIS e Cofins decorrentes de despesas relativas a descarte de resíduos sujeitos a tratamento especial, por força de legislação específica, na modalidade aquisição de insumos por imposição legal, nos termos da Solução de Consulta COSIT nº 55, de 2 de março de 2023.

Com essas considerações, entende que a glosa sobre tais despesas deve ser revertida.

Dos Créditos sobre Dados Móveis Trata-se de serviços com internet e telefone. A interessada alega que tem como parte da estratégia comercial a adoção de canais online para o fortalecimento da marca e realiza atividade de medicina assistida. Anexa à impugnação notas fiscais de prestação de serviço que comprovam a sua contratação. Entende que em razão de seu tamanho, tanto em termos de loja, como de seguidores em canais online e de alcance ao cliente a utilização da internet se torna essencial para essas atividades. Cita decisão do CARF, confirmando o entendimento de que despesas com telefonia podem ser consideradas insumos.

Dos Créditos sobre Indébito de produtos monofásicos e alíquota zero Explica que grande parte dos produtos que comercializa estão sujeitos à alíquota zero ou estão sujeitos à monofasia, em que os fabricantes dos medicamentos comercializados concentram o recolhimento das contribuições ao PIS e Cofins. Alega que, inobstante haver essa concentração do recolhimento, realizou, no

passado, o recolhimento dessas contribuições sobre os produtos monofásicos ou sujeitos à alíquota zero o que, por consequência incorreu em indébito.

Em relação aos valores de PIS e Cofins recolhidos em períodos anteriores e que, em virtude desse pagamento, geraram créditos de PIS e Cofins, alega que realizou a recuperação do indébito por meio da apuração dos créditos extemporâneos, o que foi demonstrado no curso da fiscalização por meio das planilhas constantes no Doc.004, nos Doc. 20 a 24 e Doc. 68 a 75, os quais contêm (i) a origem dos bens (ii) a tributação incidente sobre eles (monofásico ou alíquota zero) e(iii) valores de PIS e Cofins indevidamente apurados e que deram origem ao indébito.

Entende que, em razão do recolhimento indevido, deve haver o cancelamento da glosa.

Dos Créditos sobre Publicidade e Propaganda Para a impugnante, as despesas com publicidade e propaganda são insumos de sua atividade. Afirma que o CARF já reconheceu esse entendimento após o julgamento do REsp nº 1.221.170/PR.

Dos Créditos sobre Prêmio por Compra/Recomposição de Margem Segundo a interessada, a fiscalização glosou essas despesas de forma genérica, alegando, tão-somente, que se trata de despesa que não possui base legal para efetuar o crédito.

Informa que a existência desses incentivos pode ser provada por meio das planilhas apresentadas no curso da fiscalização (Doc. 26 e Doc. 77).

Explica que a concessão de incentivos tem um impacto direto e imediato nas receitas e volumes de vendas, pois estimulam a concretização de transações e a promoção de seus produtos e sua imagem, podendo ser interpretados sob dois vieses: (i) incentivos de vendas (assemelhados às comissões); e/ou (ii) incentivos de caráter publicitário (assemelhados a serviços de publicidade e propaganda). Ou seja, os incentivos têm caráter híbrido, pois mesclam elementos publicitários e de incentivos de vendas. Interpreta que as teses oriundas do REsp nº 1.221.170/PR corroboram o entendimento de que os incentivos de caráter publicitário são insumos. Afirma que o CARF já reconheceu esse entendimento.

Dos Créditos sobre Serviços de Entrega:

Quanto a essa despesa a interessada alega que é de praxe do mercado que as farmácias oportunizem ao cliente a possibilidade de receber seus medicamentos em domicílio, tendo em vista a finalidade desses bens. Entende que os serviços de entrega utilizados são essenciais não apenas para o fortalecimento de sua relação com o cliente, como também para que se mantenha em concorrência com as outras redes de farmácia que oferecem esse serviço.

Conforme se depreende das notas fiscais anexas à Impugnação(Doc_Comprobatório09), a interessada considera que incorre em despesas representativas na contratação de terceiros para a realização das entregas dos bens comercializados, as quais, em razão das atividades por ela

realizadas (item III), devem ser consideradas insumos, nos termos do art. 3º, inciso II das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

Entende que, ainda que não se considere essa despesa como um insumo, a apropriação de créditos de PIS e de COFINS é permitida por poderem se qualificar como fretes sobre vendas, nos termos do art. 3º, inciso IX das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Por fim, pede que a glosa seja revertida.

Dos Créditos sobre Taxas de operação de cartão de crédito:

Em virtude de suas atividades, a interessada informa que está sujeita a taxas devidas a administradoras de cartões em função da utilização de cartões de crédito e débito por seus clientes, bem como para manutenção das máquinas de cartão que viabilizam a referida utilização.

Que para a continuidade da sua atividade não se cogita atuar sem a aceitação de cartões e, portanto, sem sujeitar-se a referidas taxas, sendo essencial que incorra nessas despesas e, sendo assim, entende que as glosas devem ser revertidas.

Dos Créditos de Despesas de Aluguel:

A interessada entende que as glosas das Despesas de Aluguel ignoram o princípio da verdade material e são baseadas no cruzamento dos valores declarados no registro F100 das EFD Contribuições com as informações contidas nas DIMOB (“Declaração de Informações sobre a Atividade Imobiliária”) entregues pelos responsáveis pelos imóveis locados, procedimento que, na sua opinião, é equivocado.

Alega que juntou aos autos mais de 1500 comprovantes de transações bancárias que comprovam o pagamento dos aluguéis aos locadores (fls. 212-1800), além de planilha demonstrativa de todos esses créditos. Que a fiscalização não analisou qualquer dos documentos apresentados.

Afirma que a autoridade fiscal desconsiderou diversos fatores que certamente influenciam na incorreção das diferenças identificadas: 1) não há individualização das condutas e premissas adotadas, o que conseqüentemente dificulta e cerceia o direito de a impugnante impugná-las; 2) a autoridade fiscal desconsidera o fato de os locadores terem: (i) apresentado a DIMOB com informações equivocadas quanto aos valores de aluguel recebidos ou (ii) terem deixado de apresentar a DIMOB, o que eventualmente não será identificado pela RFB nessa circunstância.

Por fim, pede a nulidade dos autos de infração e, alternativamente, a revisão do lançamento, nos termos do art. 149, inciso V do CTN, e a realização de diligência para que se proceda com o cálculo correta das glosas efetuadas nos créditos de PIS e Cofins a título de despesas de aluguel (fórmula quesitos).

Ato contínuo, a DRJ-09 julgou a impugnação do contribuinte nos termos sintetizados na ementa, a seguir transcrita:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/01/2019 a 31/12/2019

DECISÕES JUDICIAIS E ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

As decisões judiciais e administrativas relativas a terceiros não possuem eficácia normativa, uma vez que não integram a legislação tributária de que tratam os artigos 96 e 100 do Código Tributário Nacional.

ARGUIÇÃO DE NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO.

Descabe a alegação de nulidade do auto de infração, se foram observados os procedimentos previstos na legislação tributária.

DILIGÊNCIA E PERÍCIA. INDEFERIMENTO.

Estando presentes nos autos os elementos de convicção necessários à adequada solução da lide, indefere-se, por prescindível, o pedido de diligência ou perícia.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2019 a 31/12/2019

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMOS.

Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica. Somente podem ser considerados insumos bens e serviços aplicados no processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços a terceiros.

CRÉDITO. INSUMOS NA ATIVIDADE COMERCIAL. IMPOSSIBILIDADE.

Somente há insumos geradores de créditos da não cumulatividade das Contribuições para a COFINS e para o PIS nas atividades de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviços a terceiros.

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. APROVEITAMENTO CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS.

A tomada de créditos na apuração não-cumulativa deve ser apropriada no período de apuração em que foi realizada a aquisição do bem ou a contratação do serviço prestado.

CREDITAMENTO. ALUGUEL DE PRÉDIOS. POSSIBILIDADE.

Os aluguéis de prédios utilizados na atividade da empresa geram crédito de não-cumulatividade do PIS/Pasep e da Cofins, não havendo restrição a que o aluguel se refira a bens utilizados no processo produtivo, desde que comprovado com provas hábeis e idôneas.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/2019 a 31/12/2019

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMOS.

Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica. Somente podem ser considerados insumos bens e serviços aplicados no processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços a terceiros.

CRÉDITO. INSUMOS NA ATIVIDADE COMERCIAL. IMPOSSIBILIDADE.

Somente há insumos geradores de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS nas atividades de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviços a terceiros.

REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. APROVEITAMENTO CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS.

A tomada de créditos na apuração não-cumulativa deve ser apropriada no período de apuração em que foi realizada a aquisição do bem ou a contratação do serviço prestado.

CREDITAMENTO. ALUGUEL DE PRÉDIOS. POSSIBILIDADE.

Os aluguéis de prédios utilizados na atividade da empresa geram crédito de não-cumulatividade do PIS/Pasep e da Cofins, não havendo restrição a que o aluguel se refira a bens utilizados no processo produtivo, desde que comprovado com provas hábeis e idôneas.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

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

Neste Recurso, a Empresa suscitou as mesmas questões preliminares e de mérito, repetindo os mesmos argumentos apresentados na sua impugnação.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Pedro Sousa Bispo**, Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele se deve conhecer.

Conforme se depreende da leitura dos autos, a lide trata de lançamento fiscal efetuado pela Unidade de Origem para cobrança de diferenças das contribuições para o PIS e COFINS em decorrência da exclusão indevida na base de cálculo de créditos sobre despesas das seguintes rubricas constantes do resumo abaixo:

- (i) Utilização indevida de ajustes: a Recorrente teria realizado ajustes indevidos de redução nos valores apurados das contribuições, a título de estorno, tendo recolhido a menor o montante de R\$ 116.915,63, devidos à exclusão do Imposto sobre Serviços (“ISS”) da base de cálculo de PIS e Cofins;
- (ii) Desconto indevido de créditos extemporâneos: a Recorrente teria realizado ajustes de acréscimo no valor dos créditos, a título de créditos extemporâneos, cujas despesas supostamente não possuem amparo legal para o seu creditamento dentro da legislação de PIS e Cofins; e
- (iii) Desconto indevido de créditos decorrentes de despesas de aluguel: a autoridade fiscal verificou diferenças entre a base de cálculo apurada pela Recorrente, a título de locação de imóveis, e os valores declarados pelos locadores.

Na análise do mérito da Impugnação, a instância a quo cancelou parcialmente a exigência, de forma sintetizada, nos seguintes itens:

- i) reverteu parte das glosas de créditos de aluguel; e
- ii) Exonerou a multa de ofício sobre a parcela do ISS excluída da base de cálculo do PIS e da Cofins, tendo em vista a existência de decisão judicial favorável.

Feitas essas considerações iniciais sobre a delimitação da lide, passa-se à análise das preliminares e o mérito das glosas subsistentes.

Preliminares

Cerceamento do direito de defesa do contribuinte: nulidade do acórdão recorrido

Aduz a recorrente que a DRJ deixou de apreciar toda a argumentação esposada, limitando-se, em relação a praticamente todos os pontos suscitados pela defesa, a afirmar que não existe previsão legal para a apuração e apropriação de créditos sobre insumos na atividade comercial que envolve a revenda de mercadorias, sendo afastada toda a jurisprudência, judicial e administrativa, até mesmo firmada sobre o rito dos recursos repetitivos juntada pela Recorrente, sob o argumento de que “estas não possuem eficácia normativa, pois não integram a legislação tributária (arts. 96 e 100 do CTN)”.

Além disso, houve a indevida alteração do critério jurídico, nos termos do art. 146 do Código Tributário Nacional (“CTN”), devido à utilização de fundamento diverso do alegado pela autoridade fiscal para manutenção da glosa relativa aos créditos extemporâneos (item III.1).

Em outras palavras, afirma que a autoridade administrativa nunca suscitou que o procedimento correto para apropriação dos créditos extemporâneos deveria ocorrer no mês de competência das despesas, mediante a retificação das obrigações acessórias, de modo que somente se limitou a indeferir referidos direitos creditórios sob o argumento da impossibilidade de enquadrar as despesas como insumos por falta de previsão legal.

Em vista do cerceamento do direito à ampla defesa, diz que não há dúvidas de que o acórdão deve ser considerado nulo de pleno direito, por força, inclusive, dos arts.31 e 59 do Decreto nº 70.235/72.

Não assiste razão à recorrente.

Não prosperam as alegações de cerceamento do direito defesa por falta de motivação suscitadas pela Recorrente, visto que está claramente indicada na decisão recorrida a motivação para a manutenção do lançamento, qual seja, a não caracterização de rubricas como insumos pelo critério da essencialidade e relevância estabelecido no REsp nº 1.221.170, processado em sede de recurso representativo de controvérsia.

O que se verifica tanto na impugnação quanto no recurso voluntário apresentados é exatamente o pleno exercício do direito de defesa pela recorrente, que tratou de apresentar alegações fundamentadas para cada glosa realizada pela fiscalização, trazendo argumentos relevantes para o presente julgamento.

Ademais, como é cediço, o julgador não precisa enfrentar todos os pontos questionados pelo Contribuinte, mas tão somente aqueles essenciais trazidos no recurso para formar o seu convencimento. No presente caso, não se observa qualquer falta de análise de aspecto fundamental para o deslinde da lide pelo Julgador a quo.

Também não prospera a alegação de que teria havido a mudança de critério jurídico do acórdão recorrido, uma vez que se identifica que há convergência entre o entendimento do acórdão da DRJ com os próprios fundamentos do relatório fiscal, quanto a glosa de créditos extemporâneos de despesas/custos como insumo do processo produtivo, inexistindo qualquer inovação e muito menos alteração de critério jurídico no presente caso, o que afasta a arguição de nulidade do acórdão de primeiro grau.

Como se constata no trecho do relatório fiscal, o auditor fez considerações sobre a indevida utilização de ajustes, a título de créditos extemporâneos, de diversas rubricas:

IV.1.2 - Indício 2:Ajuste de acréscimo dos créditos

31. Indício de utilização indevida de ajustes nos créditos da não-cumulatividade de PIS e COFINS: constatou-se que nas EFD Contribuições de 2019 o contribuinte fez ajustes de acréscimo no valor dos créditos, a título de créditos extemporâneos

relacionados a diferentes processos e atividades, conforme mostrado na figura abaixo:

FIGURA 13 - AJUSTE DE ACRÉSCIMO NA APURAÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES DEVIDAS 32.

Descrição Ajuste em M110/M510	Descrição Tipo de Ajuste	Descrição Resumida do Ajuste	Nº do doc ao qual o ajuste está vinculado	Valor do Ajuste Crédito COFINS	Valor do Ajuste Crédito PIS	Valor do Ajuste Crédito Total
Ajuste oriundo de Outras Situações	Ajuste de acréscimo	Crédito Extemporâneo Coleta e Incineração	<N/D>	376.013,00	81.634,41	457.647,41
Ajuste oriundo de Outras Situações	Ajuste de acréscimo	Crédito Extemporâneo Dados Móveis	<N/D>	1.788.979,61	388.396,89	2.177.376,50
Ajuste oriundo de Outras Situações	Ajuste de acréscimo	Crédito Extemporâneo Indébito monofásico e alíquota zero	<N/D>	1.129.306,20	245.178,32	1.374.484,52
Ajuste oriundo de Outras Situações	Ajuste de acréscimo	Crédito Extemporâneo Locação de máquinas e equipamentos	<N/D>	136.013,51	29.529,24	165.542,75
Ajuste oriundo de Outras Situações	Ajuste de acréscimo	Crédito Extemporâneo Prêmio por Compra	<N/D>	1.700.159,69	369.113,62	2.069.273,31
Ajuste oriundo de Outras Situações	Ajuste de acréscimo	Crédito Extemporâneo Publicidade e Propaganda	<N/D>	1.350.270,18	293.150,76	1.643.420,94
Ajuste oriundo de Outras Situações	Ajuste de acréscimo	Crédito Extemporâneo Serviços de Entrega	<N/D>	713.114,92	154.821,00	867.935,92
Ajuste oriundo de Outras Situações	Ajuste de acréscimo	Créditos Extemporâneos Coletas de Incineração	<N/D>	17.821,93	3.869,23	21.691,16
Ajuste oriundo de Outras Situações	Ajuste de acréscimo	Créditos Extemporâneos Comissão Op. Cartão crédito	<N/D>	4.798.821,75	1.041.849,48	5.840.671,23
Ajuste oriundo de Outras Situações	Ajuste de acréscimo	Créditos Extemporâneos Dados Móveis	<N/D>	403.759,29	87.658,26	491.417,55
Ajuste oriundo de Outras Situações	Ajuste de acréscimo	Créditos Extemporâneos Indébito - Monofásicos e Alíquota Zero	<N/D>	92.420,04	20.064,88	112.484,92
Ajuste oriundo de Outras Situações	Ajuste de acréscimo	Créditos Extemporâneos Propaganda e Publicidade	<N/D>	24.646,44	5.350,87	29.997,31
Ajuste oriundo de Outras Situações	Ajuste de acréscimo	Créditos Extemporâneos Prêmio por Compra	<N/D>	1.131.293,78	245.609,83	1.376.903,61
Ajuste oriundo de Outras Situações	Ajuste de acréscimo	Créditos Extemporâneos Recomposição de Margem	<N/D>	1.377.238,90	299.005,82	1.676.244,72
Ajuste oriundo de Outras Situações	Ajuste de acréscimo	Créditos Extemporâneos Serviços de entrega	<N/D>	57.371,04	12.455,55	69.826,59
Ajuste oriundo de Outras Situações	Ajuste de acréscimo	Créditos Extemporâneos Taxa Op. Cartão crédito	<N/D>	13.995,53	3.038,50	17.034,03
Total				15.111.225,81	3.280.726,66	18.391.952,47

Assim, ao contrário do afirmado na defesa, houve convergência entre os fundamentos da decisão recorrida e os constantes no relatório fiscal para manter o lançamento, inexistindo qualquer alteração de critério jurídico por parte do julgador a quo.

A própria recorrente se contradiz em sua defesa ao admitir no trecho abaixo transcrito que a motivação das glosas foi por ser o crédito extemporâneo:

30. Isso porque a autoridade fiscal realizou a glosa dos valores de créditos extemporâneos apurados sobre despesas, que são insumos para as atividades da Recorrente, sem que tenha analisado pormenorizadamente cada despesa e sua relevância e essencialidade para as atividades da Companhia, restringindo-se à (ilegal) interpretação de que tais despesas não estão incluídas no art. 3º, inciso II das Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03 (item V.2).

(negrito nosso)

Cabe destacar ainda que as hipóteses de nulidade estão previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235/1972. Consoante tal dispositivo, são nulos, além dos atos e termos lavrados por

pessoa incompetente, os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa, o que não se afigura nos autos.

Com essa fundamentação, afasta-se a preliminar.

Preliminar de nulidade dos autos de infração

A recorrente alega que o auto de infração não foi devidamente motivado, pelo que deveria ser considerado nulo, nos termos do inciso II do art. 59 do Decreto nº 70.235/72.

Em suma, a fiscalização não teria apresentado os motivos e provas pelos quais teria glosado os créditos, limitando-se a tecer alegações genéricas, o que, inclusive, teria impossibilitado o pleno exercício do direito de defesa.

Não vislumbro assistir razão às alegações do recurso quanto a deficiência na motivação no relatório fiscal e nas provas apresentadas.

Entendo que o procedimento fiscal teve origem em auditoria realizada pela Fiscalização da Receita Federal, fartamente detalhada em relatório fiscal, onde constam a motivação e fundamentação jurídica para as glosas, bem como as provas que conduziram a Autoridade Fiscal às conclusões do auto de infração, tais como planilhas contendo a relação das operações objeto de glosa. Se a prova é insuficiente, como aduz a recorrente, não se deve seguir na direção da nulidade, mas da eventual insubsistência da autuação.

Porém, o que se observa no relatório fiscal é que a fiscalização fundamentou detalhadamente cada glosa operada, seja por falta de apresentação de documentos ou porque o crédito glosado não apresentava amparo legal no âmbito das contribuições do PIS e da COFINS.

Não existe, nesse contexto, nenhum prejuízo à defesa da recorrente, visto que não foi demonstrado objetivamente qualquer vício na fundamentação das infrações de glosa de créditos que levaram ao lançamento fiscal.

Portanto, inexistente falta de motivação no auto de infração, uma vez que o contribuinte dispunha de todos os elementos necessários ao pleno exercício dos direitos à ampla defesa e contraditório.

Em consequência, o caso não se enquadra em nenhuma das hipóteses de nulidade presentes no art.59 do Dec. nº70.235/72, devendo ser afastada a preliminar alegada.

Mérito

Inicialmente, cabe esclarecer que a Recorrente é pessoa jurídica dedicada à consecução de atividades ligadas à comércio atacadista de medicamentos e drogas de uso humano (CNAE 46.44-3/01), registrando também diversas atividades secundárias, conforme

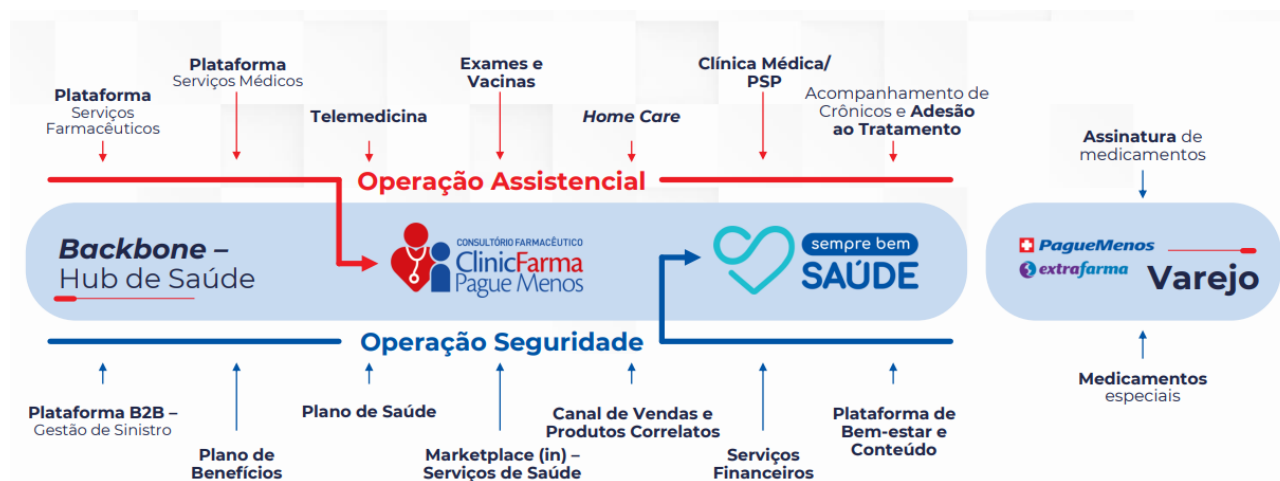
mostrado no documento juntado a este processo com a denominação de “Doc. 15 – Ficha Cadastral” (fls. 1.861-1.863).

A Recorrente explica que explora as redes de farmácias Extrafarma e Pague Menos, representa a 2ª maior rede de farmácias do Brasil, com mais de 1.592 lojas no país, possuindo cerca de 18,5 milhões de clientes ativos, sendo a única bandeira do varejo farmacêutico presente em todas as unidades da federação.

O grupo compõe também a maior rede de consultórios farmacêuticos do país, com mais de 900 clínicas em atividade fornecendo em torno de 2,5 milhões de atendimentos em serviços de saúde por ano, conforme se evidencia de sua Apresentação Institucional:



Embora o varejo farmacêutico consista na atividade principal da Recorrente, não se pode desconsiderar a presença de uma diversa e variada gama de outras operações recorrentes que estão vinculadas ao seu objeto social e fazem parte indissociável de seu exercício regular, conforme esquematizado:



Conclui afirmando que as atividades da Recorrente não se resumem ao varejo puro, pois nela estão embutidos serviços de saúde complexos e abrangentes para a população brasileira.

Na consecução do seu objeto social, a Recorrente apura o PIS e a COFINS sob a sistemática não cumulativa, nos termos das Leis nos 10.637/2002 e 10.833/2003, bem como no §12, do artigo 195, da Constituição Federal.

A Recorrente sustenta que a glosa de créditos efetuadas, e ratificadas pelos julgadores da DRJ, em igual sentido, ancoraram-se em uma interpretação restritiva do conceito de “insumo” para PIS e COFINS, o qual não se coaduna com o princípio da não cumulatividade previsto no parágrafo 12 do artigo 195 da Constituição Federal, a exemplo da posição de expoentes da Doutrina e dos mais recentes julgados proferidos pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, bem como, principalmente, com base no julgamento realizado pelo E. Superior Tribunal de Justiça no RE nº 1.221.170/PR, o qual definiu que o conceito insumo está vinculado à essencialidade ou relevância dos dispêndios em relação à atividade econômica do contribuinte.

Para melhor compreensão das matérias envolvidas, por oportuno, deve-se apresentar preliminarmente a delimitação do conceito de insumo hodiernamente aplicável às contribuições em comento (COFINS e PIS/PASEP), e em consonância com os artigos 3º, inciso II, das Leis nº10.637/02 e 10.833/03, com o objetivo de se saber quais são os insumos que conferem ao contribuinte o direito de apropriar créditos sobre suas respectivas aquisições.

Conceito de insumo

Após intensos debates ocorridos nas turmas colegiadas do CARF, a maioria dos Conselheiros adotou uma posição intermediária quanto ao alcance do conceito de insumo, não tão restritivo quanto o presente na legislação de IPI e não excessivamente alargado como aquele presente na legislação de IRPJ. Nessa direção, a maioria dos Conselheiros têm aceitado os créditos relativos a bens e serviços utilizados como insumos que são pertinentes e essenciais ao processo produtivo ou à prestação de serviços, ainda que eles sejam empregados indiretamente.

Transcrevo parcialmente as ementas de acórdãos deste Colegiado que referendam o entendimento adotado quanto ao conceito de insumo:

REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMOS. CONCEITO.

No regime não cumulativo das contribuições o conteúdo semântico de “insumo” é mais amplo do que aquele da legislação do IPI e mais restrito do que aquele da legislação do imposto de renda, abrangendo apenas os “bens e serviços” que integram o custo de produção.

(Acórdão 3402-003.169, Rel. Cons. Antônio Carlos Atulim, sessão de 20.jul.2016)

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO.

O conceito de insumo na legislação referente à Contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS não guarda correspondência com o extraído da legislação do IPI

(demasiadamente restritivo) ou do IR (excessivamente alargado). Em atendimento ao comando legal, o insumo deve ser necessário ao processo produtivo/fabril, e, conseqüentemente, à obtenção do produto final. (...).

(Acórdão 3403003.166, Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, unânime em relação à matéria, sessão de 20.ago.2014)

Essa questão também já foi definitivamente resolvida pelo STJ, no Resp nº 1.221.170/PR, sob julgamento no rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), que estabeleceu conceito de insumo que se amolda aquele que vinha sendo usado pelas turmas do CARF, tendo como diretrizes os critérios da essencialidade e/ou relevância. Reproduzo a ementa do julgado que expressa o entendimento do STJ:

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEGUINTE DO CPC/2015).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.

4. Sob o rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 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 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

terminado item bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.

Vale reproduzir o voto da Ministra Regina Helena Costa, que considerou os seguintes conceitos de essencialidade ou relevância da despesa, que deve ser seguido por este Conselho:

Essencialidade, que diz respeito ao item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência;

Relevância, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual EPI), distanciando-se, nessa medida, da acepção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.

Embora o referido Acórdão do STJ não tenha transitado em julgado, de forma que, pelo Regimento Interno do CARF, ainda não vincularia os membros do CARF, a Procuradoria da Fazenda Nacional expediu a Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, com a aprovação da dispensa de contestação e recursos sobre o tema, com fulcro no art. 19, IV, da Lei nº 10.522, de 2002, c/c o art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, o que vincula a Receita Federal nos atos de sua competência.

Nesse mesmo sentido, a Secretaria da Receita Federal do Brasil emitiu o Parecer Normativo nº 5/2018, com a seguinte ementa:

Ementa. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDA NO RESP 1.221.170/PR. ANÁLISE E APLICAÇÕES.

Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

a) o “critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço”:

a.1) “constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”; a.2) “ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade,

quantidade e/ou suficiência”; b) já o critério da relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja”:

b.1) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”; b.2) “por imposição legal”.

Dispositivos Legais. Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.

Dessa forma, para se decidir quanto ao direito do crédito de PIS e da COFINS não-cumulativo é necessário que cada item reivindicado como insumo seja analisado em consonância com o conceito de insumo fundado nos critérios de essencialidade e/ou relevância definidos pelo STJ, ou mesmo, se não se trata de hipótese de vedação ao creditamento ou de outras previsões específicas constantes nas Leis nºs 10.637/2002, 10.833/2003 e 10.865/2005, para então se definir casuisticamente a possibilidade de aproveitamento do crédito.

Feitas tais considerações para melhor compreensão de algumas matérias que virão a debate, passa-se a análise das infrações apuradas.

Exclusão do ISS da Base de Cálculo das Contribuições

Noticia-se nos autos que a recorrente teria indevidamente realizado de ajustes de PIS e Cofins, evidenciando as reduções efetuadas em todos os meses do ano de 2019 nos valores apurados das contribuições a título de estorno, sobretudo exclusão do ISS.

A fiscalização recusou a exclusão do ISS (item “iii”) sob o argumento de que: “não há previsão na legislação de regência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS para exclusão do Imposto Sobre Serviços (ISS) da base de cálculo dessas contribuições” (fls. 1.930).

Em sede de Impugnação, a recorrente demonstrou: (i) a existência de decisão judicial em favor da Recorrente garantindo a possibilidade de exclusão do ISS da base cálculo do PIS e da Cofins; e (ii) o reiterado entendimento jurisprudencial em favor da exclusão do ISS das bases de cálculo das contribuições.

A DRJ decidiu por afastar a multa de ofício lançada sobre a infração de exclusão do ISS, haja vista que reconhece a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, em razão da concessão de medida liminar no MS nº 1000481-22.2017.4.01.3900, em trâmite no Tribunal Regional Federal (“TRF”) da 1ª Região, nos termos do art. 63, § 1º, da Lei nº 9.430/96.

Quanto a mesma infração, a DRJ entendeu que havia a concomitância entre a discussão do judiciário e a do contencioso administrativo, estando impedida esta última de analisar a questão, em vista da soberania do poder judiciário. Confira-se:

Sendo assim, além de **não conhecer da impugnação**, no que tange ao lançamento desta infração, por versar sobre a mesma matéria submetida ao crivo do Poder Judiciário, considero necessária a **exoneração da multa de ofício** correspondente

ao crédito tributário em litígio, cuja exigibilidade restava suspensa quando do lançamento ora impugnado.”

(negritos nossos)

A recorrente defende a inexistência de concomitância entre as esferas administrativa e Judicial.

No entanto, nas suas considerações de defesa contraditoriamente acaba por confirmar que o objeto da ação é a exclusão do ISS da base de cálculo das contribuições, como se pode conferir no seguinte trecho:

95. Com efeito, a discussão nos autos do MS nº 1000481-22.2017.4.01.3900 trata de uma demanda de cunho geral, na qual **a Recorrente pleiteou seu direito líquido e certo de não incluir o ISS nas bases de cálculo do PIS e da Cofins.**

A DRJ fez uma análise detalhada sobre o objeto da ação:

Verifiquei que, em segunda instância, pelo Tribunal Regional Federal da 1ª Região, foi dado provimento à remessa necessária em maior extensão para que o ISSQN a ser excluído do PIS/Cofins seja aquele efetivamente pago com a compensação do correspondente indébito, consoante acórdão proferido pela 8ª Turma do TRF1 na data de 30/1/2023.

Nego provimento aos embargos declaratórios das partes. Dou parcial provimento à remessa necessária em maior extensão para que o ISSQN a ser excluído do Pis/Cofins seja aquele efetivamente pago com a compensação do correspondente indébito.

Por sua vez, contra acórdão do Tribunal que reconheceu a inexistência de relação jurídico-tributária entre as partes que autorize a inclusão do ICMS e do ISS nas bases de cálculo do PIS e da COFINS, a União Federal apresentou recurso extraordinário. Instada a se manifestar, a impetrante juntou contrarrazões ao recurso extraordinário, de modo que ao decorrer o prazo da impetrante, os autos do MS nº 1000481-22.2017.4.01.3900 foram remetidos ao Gabinete da Vice-Presidência conclusos para exame de admissibilidade. Em 09/05/2023 adveio decisão da Vice-Presidência, determinando o sobrestamento do julgamento do recurso extraordinário, quanto à inclusão do ISS nas bases de cálculo do PIS e da COFINS, nos termos do art. 1.030, III, do CPC, tendo em vista que o Tribunal Pleno do Supremo Tribunal Federal, ao apreciar o RE 592.616/RS, reconheceu a existência de repercussão geral do tema atinente à inclusão do ISS nas bases de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS (Tema 118).

Considerando que o recurso extraordinário interposto pela União Federal só trata do ISS, em 04/12/2023, ocorreu o trânsito em julgado parcial no tocante à exclusão do ICMS das bases de cálculo do PIS e da Cofins. Os autos do citado MS permanecem sobrestados, conforme movimentação processual da 2ª instância.

Diante desse cenário, no qual a recorrente e a DRJ confirmam que o objeto da ação judicial é a exclusão do ISS da base de cálculo das contribuições, não resta dúvida que ocorre a concomitância de objeto entre o que está se discutindo no contencioso administrativo e na justiça.

Este Colegiado fica, portanto, impedido de analisar matérias que foram levadas para o judiciário pela Empresa com a mesma identidade e objeto com o processo administrativo. Como se sabe, a discussão de determinada matéria na esfera judicial implica, necessariamente, na renúncia ao recurso administrativo quanto a mesma matéria, uma vez que o poder Judiciário detém o monopólio da jurisdição.

Nesse sentido, a Súmula Carf nº1 preceitua:

Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial.

(negrito nosso)

Portanto, a temática da exclusão do ISS da base de cálculo não deve ser conhecida.

Ajustes de acréscimo dos créditos extemporâneos

A fiscalização também glosou créditos de PIS e Cofins descontados de forma extemporânea sobre: (i) coleta e incineração; (ii) dados móveis; (iii) indébito de produtos monofásicos e alíquota zero; (iv) prêmio por compra/recomposição de margem; (v) publicidade e propaganda; (vi) serviços de entrega; e (vii) taxas de operação de cartão de crédito.

A recorrente inicia a sua defesa ressaltando que tais créditos apropriados extemporaneamente em 2019 não foram aproveitados em períodos anteriores. Que são créditos de PIS e Cofins relativos a despesas que foram incorridas em períodos anteriores na qualidade de insumos, mas que, por um lapso, não foram apropriados quando da ocorrência do fato gerador das contribuições.

Argumenta também que a fiscalização não utilizou como fundamento da glosa o fato do crédito ser extemporâneo, mas sim que as referidas despesas não possuíam amparo legal para serem consideradas com direito creditório para as contribuições. Diz que, se a fiscalização aceitou o crédito decorrente da locação de máquinas e equipamentos, a discussão sobre a validade do método extemporâneo de apuração de créditos não constitui fundamentação ou motivação do lançamento, pois sua legitimidade foi admitida pelas autoridades fiscais.

Além disso, considera que há a possibilidade de tomada de créditos sobre cada um dos itens glosados, considerando: (i) a atividade que exerce; e (ii) o conceito de insumo reconhecido no REsp nº 1.221.770/PR atrelado ao reconhecimento dos insumos à atividade dos contribuintes.

Não assiste razão à recorrente.

Inicialmente, cabe frisar que não procede a afirmação da recorrente de que a fiscalização não glosou os créditos por serem extemporâneos, posto que se observa no relatório fiscal tópico próprio sobre os créditos extemporâneos glosados, do qual extrai-se o seguinte trecho:

IV.2.2.1 – Infração apurada: Créditos Descontados Indevidamente na Apuração das Contribuições – Créditos Extemporâneos

68. Como visto anteriormente, das contribuições apuradas a contribuinte descontou créditos de períodos anteriores.

69. Do valor total desses créditos, R\$ 18.226.409,72 foram considerados ilegal pela fiscalização, por não encontrarem previsão na legislação de regência das contribuições.

(negrito nosso)

Como se constata, a abordagem da auditoria diz respeito aos créditos extemporâneos que, na forma feita pela empresa, não possuía amparo legal na legislação das contribuições.

Ademais, o fato de a fiscalização ter aceitado uma pequena parte dos créditos extemporâneos, relativo a despesas com locação de máquinas e equipamentos, diga-se de passagem, por claro equívoco, isso não vincula que o julgador tenha o mesmo entendimento quanto às demais rubricas controversas objeto da autuação por serem extemporâneos, que devem ser julgadas de acordo com a fundamentação adotada pela fiscalização para as glosas no relatório fiscal.

Voltando ao tema dos créditos extemporâneos, tem-se que a recorrente não contesta em sua defesa a natureza desses créditos glosados.

No que concerne a necessidade de retificação de DACON/DCTF, com vistas ao aproveitamento de créditos extemporâneos de PIS/COFINS não cumulativos, essa posição ultimamente vinha prevalecendo nos julgamentos da Câmara Superior de Recursos Fiscais, tendo esse colegiado apresentado os fundamentos esposados no acórdão abaixo para entender necessária a retificação de DACON/DCTF:

Essa matéria foi enfrentada com maestria pelo Acórdão nº 9303-010.080, de 23 de janeiro de 2020, e reflete, mutatis mutandis, o posicionamento vencedor do Colegiado, de forma que trago à baila sua ratio decidendi para fundamentar e decisão, verbis:

“(…)

Com todo respeito ao voto da ilustre relatora, mas discordo de suas conclusões apenas, quanto ao aproveitamento de créditos extemporâneos, sem a devida retificação dos respectivos DACON e DCTF.

O direito de se aproveitar créditos da COFINS sobre os custos/despesas com insumos utilizados na produção de bens e/ ou na prestação de serviços está previsto no art. 3º da Lei nº 10.833/2003, que assim dispõe:

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

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;

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

(...).

§ 1º Observado o disposto no §15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art.2º desta Lei sobre o valor:

(...);

II - dos itens mencionados nos incisos III a V e IX do caput, incorridos no mês;

(...).

§ 4º O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes.

(...).

Já o art. 74 da Lei nº 9.430/1996, assim dispõe quanto ao ressarcimento/compensação dos créditos:

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.

(...).

§ 12. A Secretaria da Receita Federal disciplinará o disposto neste artigo, podendo, para fins de apreciação das declarações de compensação e dos pedidos de restituição e de ressarcimento, fixar critérios de prioridade em função do valor compensado ou a ser restituído ou ressarcido e dos prazos de prescrição.

(...).

Por sua vez a IN SRF nº 600, de 28/12/2005, que disciplinou o ressarcimento/compensação do saldo credor das contribuições do PIS e da COFINS, ambas com incidência não cumulativa, assim dispõe:

Art. 1º A restituição e a compensação de quantias recolhidas a título de tributo ou contribuição administrados pela Secretaria da Receita Federal (SRF), a restituição e a compensação de outras receitas da União arrecadadas mediante Documento de Arrecadação de Receitas Federais (Darf) e o ressarcimento e a compensação de créditos do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) serão efetuados conforme o disposto nesta Instrução Normativa.

Art. 3º A restituição a que se refere o art. 2º poderá ser efetuada:

(...).

§ 1º A restituição de que trata o inciso I será requerida pelo sujeito passivo mediante utilização do Programa Pedido Eletrônico de Ressarcimento ou Restituição e Declaração de Compensação (PER/DCOMP) ou, na impossibilidade de sua utilização, mediante o formulário Pedido de Restituição constante do Anexo I, ao qual deverão ser anexados documentos comprobatórios do direito creditório.

Art. 21. Os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurados na forma do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, que não puderem ser utilizados na dedução de débitos das respectivas contribuições, poderão sê-lo na compensação de débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições de que trata esta Instrução Normativa, se decorrentes de:

I - custos, despesas e encargos vinculados às receitas decorrentes das operações de exportação de mercadorias para o exterior, prestação de serviços a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas, e vendas a empresa comercial exportadora, com o fim específico de exportação;

II - custos, despesas e encargos vinculados às vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota zero ou não-incidência; ou(...).

Art. 22. Os créditos a que se referem os incisos I e II e o § 4º do art. 21, acumulados ao final de cada trimestre-calendário, poderão ser objeto de ressarcimento.

(...).

§ 3º Cada pedido de ressarcimento deverá:

I - referir-se a um único trimestre-calendário.

II - ser efetuado pelo saldo credor remanescente no trimestre calendário, líquido das utilizações por dedução ou compensação.

Ora, segundo essas normas legais, os créditos da COFINS devem ser apurados mensalmente e deduzidos do valor da contribuição calculada sobre o faturamento mensal.

Já o crédito não aproveitado no mês, poderá sê-lo nos meses seguintes, sendo que o saldo credor trimestral poderá ser objeto de ressarcimento/compensação, mediante a transmissão de PER/DCOMP.

O instrumento legal para se apuara os créditos da contribuição é o Dacon mensal que deve ser preenchido e transmitido a RFB pelo contribuinte. Já a IN SRF nº 590, de 22 de dezembro de 2005, assim dispõe:

Art. 11. Os pedidos de alteração nas informações prestadas no Dacon serão formalizados por meio de Dacon retificador, mediante a apresentação de novo demonstrativo elaborado com observância das mesmas normas estabelecidas para o demonstrativo retificado.

§1º O Dacon retificador terá a mesma natureza do demonstrativo originariamente apresentado, substituindo-o integralmente, e servirá para declarar novos débitos, aumentar ou reduzir os valores de débitos já informados ou efetivar qualquer alteração nos créditos informados em demonstrativos anteriores. (...) § 4º A pessoa jurídica que entregar o Dacon retificador, alterando valores que tenham sido informados em DCTF, deverá apresentar, também, DCTF retificadora.

(...).

Assim, nos casos em que se deixa de apurar créditos relativos a determinados meses, ou seja, deixa de apropriá-los, é necessário retificar o Dacon relativo ao período em que o crédito não foi apropriado, a fim de incluí-lo na apuração. A apuração extemporânea de créditos só é admitida mediante retificação das declarações e demonstrativos correspondentes, em especial as DCTF e os Dacon.

O ressarcimento/compensação de créditos extemporâneos da COFINS é possível, desde que retificados os respectivos Dacon e as DCTF. No presente caso, conforme demonstrados nos autos, o contribuinte não transmitiu os Dacon retificadores nem as DCTF.

Diante do exposto, voto por DAR PROVIMENTO ao recursos especial da Fazenda, quanto ao aproveitamento de créditos extemporâneos, sem a devida retificação dos Dacon e DCTF”.

Em resumo, temos que a verificação dos valores a ser apurados se dá por meio dos DACONS apresentados pelo Contribuinte, conforme definido pela IN SRF 384, de 2004.

Isto porque no regime da não-cumulatividade, a utilização de créditos não aproveitados à época própria (créditos extemporâneos) deve ser precedida da revisão da apuração -confronto entre créditos e débitos - do período a que pertencem tais créditos. Os créditos extemporâneos devem ser utilizados para

desconto, compensação ou ressarcimento em procedimentos referentes aos períodos específicos a que pertencem.

Assim, a utilização do crédito pressupõe primeiro a sua apuração, com o registro apropriado no DICON, sendo necessário ainda compensar o crédito com débitos do próprio mês, e havendo saldo remanescente, compensá-lo sucessivamente nos meses subsequentes.

Desta forma, não se constatando a prévia apuração do montante a ser aproveitado, mediante a devida retificação dos DICON (e da DCTF), não se pode ter como certa a dedução de tais créditos extemporâneos e, portanto, a glosa de tais créditos deve ser mantida por absoluta falta de liquidez e certeza”.

Acrescento ainda que, os arts. 3º, § 4º, das Leis nº 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, permitem que um crédito já apurado em um determinado mês, e não utilizado, possa ser aproveitado em meses posteriores. Porém não permite que se aproveite um crédito não apurado no mês incorrido seja efetuado diretamente em outro período de apuração.

Portanto para esse aproveitamento seria necessário uma apuração prévia relativa aos períodos de apuração correspondentes. Situação que demanda no mínimo a retificação dos DICON dos períodos anteriores. As exigências impostas pelas IN SRF utilizadas pela Fiscalização têm suporte no art. 92 da Lei nº 10.833, de 2003 que delegou a SRF a regulamentação da operacionalização dos aproveitamentos desses créditos.

Penso que a análise tanto da existência quanto da natureza do crédito possam ser devidamente aferidas dentro do período específico de geração do crédito. Como os créditos referem-se a 4 ou 5 anos antes do seu efetivo aproveitamento, há que se perquirir, se naquela data, eram créditos apropriáveis segundo a legislação de regência da época. Entendo ser injustificável a negativa do contribuinte de fazer os ajustes relativos a cada período de apuração, conforme recomendado pela Fiscalização.

Correto o entendimento exarado pelo ilustre ex-conselheiro Waldir Navarro Bezerra, ao transcrever o seguinte trecho da decisão da DRJ no Acórdão nº 3402-003.148, de 20/07/2016:

“(…) É que a razão de ser da necessidade de segregação dos créditos por períodos de apuração, no âmbito das contribuições sociais apuradas pelo regime não cumulativo, se deve ao fato de que os créditos, neste regime, são passíveis de utilização segundo requisitos que só são aferíveis dentro do próprio período de apuração. Em outras palavras, é preciso que, em cada período de apuração, exista uma perfeita definição da natureza dos créditos e de que forma o sujeito passivo chegou aos saldos passíveis de utilização por qualquer uma das formas previstas (desconto, compensação ou ressarcimento)”.

Relevante também transcrever trecho do voto proferido pelo ilustre ex-conselheiro e expresidente da 3ª Seção de Julgamento do CARF, Henrique

Pinheiro Torres, no acórdão nº 9303-003.478, de 25/02/2016, acerca do mesmo tema:

(...) É inegável que, como bem apontou o acórdão recorrido, nos termos do § 4º do artigo 3º da Lei nº 10.833, de 2003, que disciplina a utilização do crédito, o montante não aproveitado em um mês poderá sê-lo em períodos superiores, mas tal comando, com o devido respeito, não possui o alcance defendido.

Em primeiro lugar, há que se ter em mente que o dispositivo, como já antecipado, trata da utilização do crédito apurado, de modo que sequer se poderia cogitar antinomia entre os dispositivos.

Em outras palavras, nos termos dos comandos legais, o crédito apurado sob a égide do § 1º (circunstância logicamente antecedente) poderá ser aproveitado nos termos do § 4º.

Admitir que a forma de utilização influencie a de apuração, com a devida licença, é inverter a lógica estabelecida pelo legislador.

E não se alegue que a aplicação da restrição em comento decorre de mero formalismo.

Trata-se de norma instrumental que visa ao controle do correto emprego dos créditos.

Sem tal distinção, esse controle restaria extremamente dificultado (e porque não dizer inviabilizado).

Apenas para ilustrar alguma dessas dificuldade, há que lembrar que, dependendo da destinação dos produtos, os créditos terão aplicação diversa (dedução da contribuição, compensação ou ressarcimento), apurados com base em parâmetros diversos (mensal ou trimestral)”.

Por fim, também registro o raciocínio empreendido pelo ilustre ex-conselheiro José Fernandes do Nascimento proferido no Acórdão nº 3302-004.156, de 22/05/2017:

“(...

Não se pode olvidar, ademais, que o registro extemporâneo de créditos, se permitido fosse, além do descumprimento do disposto no art. 3º, § 1º, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, impossibilitaria ou dificultaria em muito o controle das operações com direito a crédito. Se houvesse tal permissão, como saber se as operações registradas extemporaneamente não foram registradas anteriormente no mês correspondente e nos seguintes? Somente mediante a realização de auditoria em todos os meses anteriores ao registro extemporâneo do crédito seria possível confirmar ou não essa informação.

Ademais, tendo em conta que a autoridade fiscal não é autorizada a fiscalizar/auditar os períodos pretéritos não alcançados pelo procedimento fiscal em curso, o registro de operações de créditos extemporâneas, por certo,

oportunizaria e facilitaria a prática de fraudes, mediante a apropriação, por mais de uma vez, de crédito de uma mesma operação”.

Registro que este também é o entendimento prevalente nos últimos julgados desta 3ª Turma da CSRF, como pode ser verificado no Acórdão nº 9303-011.780, de 18/08/2021, de minha relatoria, Acórdão nº 9303-009.738, de 11/11/2019 de relatoria do Conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire e Acórdão nº 9303-009.660, de 16/10/2019 de relatoria do Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas.

Ressalto, apenas, que no julgamento só se discutiu a obrigatoriedade de retificação do DACON e não da DCTF.

Forte nestes argumentos, dou provimento ao recurso da Fazenda Nacional.

(Acórdão nº9303-014.684, de 22/02/2024, redator designado Gilson Rosemburg)

Recentemente, a referida Câmara, por meio do seu colegiado pleno, pacificou a matéria no âmbito do contencioso administrativo ao aprovar a súmula CARF nº231, que impõe a necessidade de retificação da DACON/DCTF para aproveitamento de créditos extemporâneos, como se pode conferir abaixo:

O aproveitamento de créditos extemporâneos das contribuições para o Programa de Integração Social/Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/PASEP) e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) demanda a apresentação da Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) e Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais (DACONs) retificadores, comprovando os créditos e os saldos credores dos trimestres originários a que se referem.

Como se sabe, as Súmulas CARF são de observância obrigatória pelos membros deste Conselho, conforme disposto no artigo 123, § 4º do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634/2023.

Por fim, ainda que fosse transposta a discussão para a procedência dos créditos como insumo, como defende a recorrente, melhor sorte não teria, isso porque, como se percebe, a recorrente requer que o conceito de insumo seja aplicado também ao seu ramo de atividade (comércio varejista), mormente com relação a coleta e incineração, dados móveis; indébito de produtos monofásicos e alíquota zero, prêmio por compra/recomposição de margem; publicidade e propaganda, serviços de entrega e taxas de operação de cartão de crédito. Entendo que não se pode admitir esse alargamento do conceito de insumo visando a aplicação em sua atividade de comércio (revenda de bens), por inexistir autorização legal para tanto. Na comercialização de mercadorias que não foram produzidas ou fabricadas pelo 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, nesse caso, o processo produtivo de prestação de serviços ou de produção ou fabricação de bens requerido neste inciso.

Os dispositivos legais que definem os critérios para o direito de crédito por insumos são os artigos 3º, II das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, *in verbis*:

II -bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda ou à prestação de serviços, inclusive combustíveis (...)

(negrito nosso)

Resta claro, pelo texto do dispositivo transcrito, que os gastos citados não se enquadram ao caso como insumo, uma vez que a atividade desenvolvida pela Recorrente não se trata de atividade de industrialização e nem prestação de serviços. As referidas despesas incorridas, embora, em tese, possam ser necessárias à atividade comercial de revenda desenvolvida recorrente, não podem dar direito a crédito por falta de previsão legal.

Abaixo, reproduzem-se parcialmente as ementas de alguns julgados do CARF que expressam o mesmo entendimento sobre a matéria:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social Cofins

Ano calendário:2010, 2011

NÃO CUMULATIVIDADE. ATIVIDADE COMERCIAL, TAXA DE ADMINISTRAÇÃO DE CARTÕES DE CRÉDITO E DÉBITO.

Os custos com taxas de administração de cartões de crédito e débito não geram direito a crédito, por não se enquadrarem na definição de insumo estabelecida na legislação de regência, posta a atividade meramente comercial, distinta da produção e da prestação de serviço. (...)"

(Processo n.º 18050.720506/201412;Acórdão n.º 3301003.874;Relator Conselheiro Antônio Carlos da Costa Cavalcanti Filho; sessão de 28/06/2017)

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social Cofins

Período de apuração: 01/06/2006 a 31/12/2009

COFINS NÃO CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMO. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS.

Excetuados os gastos com disposição legal específica, apenas os bens e serviços empregados no processo produtivo e que não se incluam no ativo permanente dão direito ao crédito sobre o valor de suas aquisições.Em razão de nada produzirem e de nada fabricarem, empresas dedicadas à atividade comercial não podem tomar créditos do regime não cumulativo sobre gastos com:(...)iv) taxas pagas às administradoras de cartões de crédito.

(Processo n.º 13855.721049/201151;Acórdão n.º 9303006.689;Relator Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal; sessão de 12/04/2018)

PIS/COFINS. STJ. CONCEITO ABSTRATO. INSUMO. ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. PROCESSO PRODUTIVO.

O Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, decidiu pelo rito dos Recursos Repetitivos no sentido de que o conceito de insumo, para fins de creditamento das contribuições sociais não cumulativas (arts. 3º, II das Leis nºs 10.833/2003 e 10.637/2002), deve ser aferido segundo os critérios de essencialidade ou de relevância para o processo produtivo da contribuinte, os quais estão delimitados no Voto da Ministra Regina Helena Costa.

O critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência.

A relevância, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva, seja por imposição legal, distanciando-se, nessa medida, da acepção de pertinência na produção ou na execução do serviço.

Vale dizer que, no referido julgado, foi estabelecido apenas um conceito abstrato de insumo para fins de interpretação do inciso II do art. 3º das Leis nºs 10.833/2003 e 10.637/2002, cabendo ao julgador avaliar, em cada caso concreto, se o insumo em questão enquadra-se ou não nesse conceito, além de não caracterizar hipótese de vedação legal ou de tratamento específico em outro dispositivo das Leis nºs 10.637/2002, 10.833/2003 e 10.865/2005 (Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFNMF).

PIS/COFINS. COMERCIALIZAÇÃO DE MERCADORIAS. 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 prestação de serviços ou de produção ou fabricação de bens requerido neste inciso.

(Processo nº 13864.720140/2016-55; Acórdão nº 3402006.026; Relatora Conselheiro Maria Aparecida Martins de Paula; sessão de 12 de dezembro de 2018)

Confirma-se, assim, conforme se depreende do conceito de insumo adotado neste voto, delimitado pela Ministra Regina Helena Costa em seu voto no REsp nº 1.221.170/PR, que somente há insumos geradores de créditos da não cumulatividade do PIS/Pasep e da COFINS nas atividades de **produção de bens** destinados à venda e de **prestação de serviços a terceiros**.

Nesse mesmo sentido, o Parecer Normativo SRF nº5, de 17 de dezembro de 2018, no qual apresenta as principais repercussões no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil decorrentes da definição do conceito de insumos na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins estabelecida pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR:

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).

Nesse sentido também a Súmula CARF 234 firmou o entendimento de que despesas com bens e serviços utilizados na revenda de mercadorias não geram direito a crédito de PIS/COFINS para empresas do comércio.

Assim, com esses fundamentos nega-se provimento ao recurso quanto a essa matéria.

Créditos de despesas de aluguel

Diz a fiscalização que à luz dos documentos constantes nos sistemas da Receita Federal, quais sejam, as escriturações apresentadas pelo sujeito passivo (EFD Contribuições) e as declarações apresentadas pelos locadores ou seus representantes (DIMOB), constatou-se infração à legislação das contribuições, caracterizada pelo desconto indevido de créditos apurados sobre despesas não comprovadas de aluguéis de prédios.

Segundo informa a auditoria, a empresa intimada a justificar as diferenças encontradas entre a EFD Contribuições e a DIMOB, não logrou êxito, haja vista que apresentou informação incompleta e sem documentação comprobatória (comprovantes de pagamentos, sem os contratos de aluguel correspondente).

Em vista da insuficiência da informação a recorrente foi reintimada, por meio do Termo de Intimação Fiscal Nº 2, a prestar as seguintes informações sobre os aluguéis:

“1. Considerando o Anexo Único a este termo, elaborado a partir do Registro F100 da EFD Contribuições apresentada à Receita Federal pelo sujeito passivo, no qual estão demonstrados, por mês, a base de cálculo e o valor de PIS e da Cofins descontados, o contribuinte deve elaborar tabela contendo no mínimo a identificação do locador (nome/nome empresarial, cpf/cnpj), valor do aluguel pago em cada mês, totalização por locador e por mês;

2. Para cada locação utilizada como base de cálculo dos créditos descontados, apresentar cópia do contrato respectivo, abrangendo ao ano de 2019.”

Decorrido o prazo concedido no Termo de Intimação Fiscal Nº 2, não foi apresentada pela intimada resposta ou qualquer outro tipo de manifestação.

A fiscalização ainda fez mais uma tentativa de obter tais informações, por meio do Termo de Intimação Fiscal Nº 3 – Reintimação (vide doc. 14), que se restou infrutífera da mesma forma, posto que a intimada novamente ignorou a intimação e permaneceu silente diante do pedido de complementação de informações solicitados no TIF Nº 3.

Desta feita, foi realizado o lançamento com base nos elementos de que dispunha para determinar o valor da infração e, portanto, o valor a ela vinculado a ser lançado de ofício. Foi elaborado o quadro abaixo demonstrando a diferença apurada, com dados extraídos do Registro M105/M505 das EFD Contribuições apresentadas pela contribuinte e das DIMOB apresentadas pelos locadores em que a fiscalizada aparece como locatária, sendo desconsiderados os valores de aluguéis declarados em DIMOB por pessoa física.

FIGURA 24 - CRÉDITOS DE PIS E COFINS DESCONTADOS INDEVIDAMENTE

Mês	Valor da Operacao - Registros M105/M505 da EFD Contribuições	Valor Aluguel pago a PJ - DIMOB:	Crédito Descontado Indevidamente	Créditos de PIS/PASEP Descontados Indevidamente - 1,65%	Créditos de COFINS Descontados Indevidamente - 7,6% SOMA
01/2019	5.555.352,49	3.580.570,98	1.974.781,51	32.583,89	150.083,39
02/2019	5.061.835,48	3.608.146,76	1.453.688,72	23.985,86	110.480,34
03/2019	4.801.147,92	3.193.727,35	1.607.420,57	26.522,44	122.163,96
04/2019	4.555.807,73	3.353.328,20	1.202.479,53	19.840,91	91.388,44
05/2019	5.672.891,26	3.464.736,87	2.208.154,39	36.434,55	167.819,73
06/2019	4.764.028,52	3.452.409,92	1.311.618,60	21.641,71	99.683,01
07/2019	5.036.037,34	3.384.668,42	1.651.368,92	27.247,59	125.504,04
08/2019	5.429.315,34	3.506.841,89	1.922.473,45	31.720,81	146.107,98
09/2019	4.721.070,86	3.679.034,51	1.042.036,35	17.193,60	79.194,76
10/2019	5.438.604,03	3.561.118,94	1.877.485,09	30.978,50	142.688,87
11/2019	4.942.927,22	3.504.992,47	1.437.934,75	23.725,92	109.283,04
12/2019	5.154.295,30	3.465.491,37	1.688.803,93	27.865,26	128.349,10
Total:	61.133.313,49	41.755.067,68	19.378.245,81	319.741,06	1.472.746,68

No acórdão recorrido, o julgador informa que, a fim de identificar se as alegações da interessada procedem, examinou os documentos entregues junto à Impugnação (Docs. 10 – contratos de locação), bem como os documentos entregues no curso da fiscalização (Docs. 81 e 82 – comprovantes de pagamentos). Fazendo o cotejamento desses documentos com os dados da DIMOB (planilha, e-fls.119), foi possível identificar que havia aluguéis pagos às pessoas jurídicas UNICON, RIPLA e KAPRI, não declarados em DIMOB (Tabela 3 – Dimob Locação, anexo ao Termo de Intimação Fiscal nº 01), que foram considerados suficientemente comprovados por ter o contribuinte apresentado os comprovantes de pagamentos e os respectivos contratos de aluguéis. Deste modo, reverteu-se as glosas de aluguéis relativos à essas empresas. Quanto as demais diferenças, manteve-se a autuação.

A defesa sustenta que trouxe vasta documentação durante o procedimento fiscal e em seu recurso de impugnação visando infirmar a autuação que não foram levadas em consideração pela fiscalização e pelo julgador da instância a quo.

Afirma, ainda, que a autoridade fiscal desconsiderou diversos fatores que certamente influenciam na incorreção das diferenças identificadas: 1) não há individualização das condutas e premissas adotadas, o que consequentemente dificulta e cerceia o direito de a impugnante impugná-las; 2) a autoridade fiscal desconsidera o fato de os locadores terem: (i) apresentado a DIMOB com informações equivocadas quanto aos valores de aluguel recebidos ou (ii) terem deixado de apresentar a DIMOB, o que eventualmente não será identificado pela RFB nessa circunstância.

Sem razão a defesa.

Em seu recurso voluntário, a recorrente não trouxe qualquer documentação adicional. Seria adequado que tivesse trazido aos autos os documentos completos (planilha de aluguéis, comprovantes de pagamento e contratos) visando comprovar aquelas despesas que sustenta que não constaram na lista de aluguéis da DIMOB.

Bastaria a recorrente fazer o cotejamento da planilha DIMOB contante da e-fls. 119 com os aluguéis que reivindica a o direito creditório, identificando aqueles que não constaram na referida planilha. Para esses contratos bastava apresentar os seus comprovantes de pagamentos e os contratos que a comprovação, nesse caso, seria considerada suficiente, tal como entendeu o julgador da instância a quo, naqueles casos em que foram identificadas essa documentação.

Porém, o que se observa é que a recorrente não se desincumbiu nesse sentido de comprovar de forma hábil e suficiente as supostas despesas com aluguéis que não constaram da listagem da fiscalização (DIMOB), isso porque apenas apresentou inúmeros comprovantes de depósitos bancários, sem correlacioná-los com a planilha da fiscalização a fim de se saber quais valores já constavam da citada planilha e aqueles que não constaram. Além disso, a recorrente não trouxe aos autos todos os contratos de aluguéis correspondentes a cada depósito a fim de realizar a comprovação citada. Dos contratos trazidos aos autos, apenas foi possível correlacionar

com os pagamentos os das pessoas jurídicas UNICON, RIPLA e KAPRI, não constantes da planilha DIMOB, conforme já reconhecido pela decisão recorrida.

Como é cediço, se o Fisco efetua o lançamento fiscal, fundado nos elementos apurados na ação fiscal, cabe ao autuado, na sua contestação, apresentar provas inequívocas de fatos impeditivos, modificativos ou extintivos de tal direito do Fisco. Isso é o que se conclui do art. 373, inciso I, do Código de Processo Civil – CPC, aplicado subsidiariamente ao processo administrativo fiscal Decreto nº 70.235/72 (PAF):

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;

[...]

No entanto, apesar da legislação atribuir à Recorrente o ônus da prova nessa situação, constata-se que diante do conjunto probatório deficiente apresentado nos autos não há como se reconhecer qualquer despesa adicional de aluguéis, além daquelas já reconhecidas pela fiscalização e julgador da DRJ.

Desta feita, impõem-se a manutenção da glosa remanescente.

Pedido de diligência fiscal

Por fim, quanto ao pedido de diligência, a autoridade julgadora a quo considerou que a documentação constante dos autos era suficiente a formação da sua convicção quanto aos créditos glosados, o que tornou prescindível a realização de diligência para o deslinde da lide quanto a este ponto. Este julgador do CARF compartilha do mesmo entendimento da desnecessidade no caso ora analisado.

O Julgador pode determinar a realização das diligências que entender necessárias, quando da apreciação da prova, para a formação da sua livre convicção sobre a matéria, indeferindo as que considerar prescindíveis, com fundamento no art. 18 do Dec. 70.235/72.

Nesse sentido, a Súmula CARF nº 163, que assim prevê:

Súmula CARF nº 163

Aprovada pelo Pleno em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021 O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Acórdãos Precedentes: 9303-01.098, 2401-007.256, 2202004.120, 2401-007.444, 1401002.007, 2401006.103, 1301003.768, 2401-007.154 e 2202005.304.

Indefere-se o pedido de diligência.

Dispositivo

Diante do exposto, voto no sentido de conhecer do recurso, afastar as preliminares e, no mérito, negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Pedro Sousa Bispo

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro Sabrina Coutinho Barbosa.

Com as mais respeitosas vênias ao eminente Relator, por quem nutro especial admiração, anuncio minha divergência quanto ao tratamento conferido ao crédito extemporâneo, razão pela qual apresento a presente declaração de voto, a fim de realizar o devido *distinguish* em relação à Súmula CARF nº 231.

O voto condutor negou o reconhecimento do crédito sob dois fundamentos centrais: (i) a necessidade de prévia retificação da obrigação acessória, conforme entendimento consolidado no âmbito administrativo, e (ii) a suposta ausência de previsão legal para o aproveitamento de créditos no ramo de atividade da Recorrente — comércio varejista.

O Ilustre Relator sustenta que o creditamento seria inviável porque inexistiria autorização legal para aplicar o conceito de insumo às atividades de comércio varejista, reproduzindo entendimento no sentido de que somente bens adquiridos para revenda gerariam crédito nos termos do art. 3º, I, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003. Transcreve-se trecho elucidativo:

“[...] Entendo que não se pode admitir esse alargamento do conceito de insumo visando a aplicação em sua atividade de comércio (revenda de bens), por inexistir autorização legal para tanto. [...]”.

Todavia, minha divergência assenta-se em dois pontos estruturantes, quais sejam: (i) a inexistência de previsão legal que condicione o aproveitamento do crédito à retificação da obrigação acessória; e (ii) a impossibilidade jurídica de se promover a retificação da EFD-Contribuições e da DCTF após a apresentação de PER/DCOMP, em razão das hipóteses de bloqueio previstas em norma infralegal.

O art. 3º, § 4º, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 autoriza expressamente o aproveitamento dos créditos não utilizados no mês de apuração, mediante sua transferência para períodos subsequentes, sem estabelecer qualquer condicionante adicional. Assim, o diferimento

temporal do crédito regularmente constituído decorre diretamente de lei, não podendo o intérprete criar requisito não previsto no ordenamento.

É certo que a escrituração extemporânea deve observar os requisitos formais estabelecidos pela Receita Federal, tais como comprovação documental, individualização da origem do crédito e vinculação às receitas tributadas. Contudo, tais requisitos não incluem a obrigatoriedade absoluta de retificação da escrituração pretérita

A Receita Federal, ao longo do tempo, orientou **preferencialmente** pela retificação da escrituração original, sobretudo após a edição da IN RFB nº 1.387/2013, que ampliou para cinco anos o prazo para retificação da EFD-Contribuições, alinhando-o ao prazo decadencial. Essa alteração suprimiu a razão de ser dos antigos registros 1101/1501, que passaram a ter função meramente residual.

A despeito disso, o próprio Guia Prático da EFD-Contribuições reconhece que a retificação pode ser inviável quando:

- (i) expirado o prazo para retificar; ou
- (ii) quando houver impedimento normativo, inclusive por bloqueio decorrente da existência de PER/DCOMP transmitido ou de procedimento fiscal instaurado.

Nesses casos, os registros extemporâneos retomam caráter excepcional.

O ato normativo IN RFB nº 1.252/2012, com redação da IN RFB nº 1.387/2013, em seu art. 11 prevê expressamente situações em que o arquivo retificador não produzirá efeitos, destacando-se:

- (i) alteração de débitos já examinados ou objeto de fiscalização;
- (ii) alteração de créditos vinculados a PER/DCOMP;
- (iii) início de procedimento fiscal.

O § 3º do art. 11 admite retificação apenas para sanar erro de fato, mediante prévia intimação fiscal, incluindo hipóteses de operações com direito a crédito não escrituradas ou escrituradas de forma inadequada. Portanto, a retificação não é ato discricionário do contribuinte quando presente hipótese de bloqueio, dependendo de manifestação prévia da autoridade fiscal.

O § 4º reforça a integração entre escrituração e DCTF, exigindo sua retificação correlata quando houver alteração de valores.

A orientação administrativa constante do Manual de Regularização de Créditos (RFB/2024) e das Perguntas e Respostas da EFD-Contribuições confirma que:

- constatado erro material, cabe à fiscalização intimar o contribuinte para proceder ao saneamento;
- não atendida a intimação, sujeita-se o contribuinte às penalidades.

Em outras palavras, se presente hipótese de bloqueio, não cabe exigir do contribuinte a retificação, mas sim da Administração promover o rito previsto na própria IN

No caso dos autos, a DRJ condicionou o reconhecimento dos créditos à prévia retificação da EFD-Contribuições e da DCTF. Ocorre que, com a apresentação dos pedidos de ressarcimento (PER/DCOMP), operou-se a hipótese de bloqueio de retificação prevista no art. 11, § 2º, III, da IN RFB nº 1.252/2012, motivo pelo qual:

- a retificação não poderia ser realizada pelo contribuinte por iniciativa própria; e
- competia à fiscalização, caso entendesse necessária a correção, expedir a intimação prevista no § 3º, o que não ocorreu.

Assim, não se poderia imputar ao contribuinte obrigação impossível (retificar obrigação acessória bloqueada), nem condicionar o reconhecimento do crédito a ato cuja prática depende de prévia iniciativa da própria Administração.

Concluo, portanto, que o crédito extemporâneo deve ser reconhecido, não só pela ausência de previsão legal quanto à retificação das obrigações acessórias para fruição do crédito mas, também, porque a autoridade fiscal deixou de observar o procedimento normativo que lhe competia, inviabilizando a retificação e afastando a exigência imposta pela DRJ.

Não há violação à Súmula CARF nº 231, uma vez que seus precedentes (Acórdãos 9303-011.780, 9303-013.263 e 9303-014.081) tratam do **DACON**, obrigação acessória extinta desde 2013 e distinta da EFD-Contribuições, sendo esta última o documento aplicável ao caso, referente ao ano-calendário de 2019.

A situação presente, portanto, não se subsume ao enunciado sumular, impondo-se o *distinguish*.

Diante do exposto, afasto a exigência de prévia retificação da EFD-Contribuições e da DCTF, por ausência de previsão legal e por incidência das hipóteses normativas de bloqueio à retificação, e voto pelo reconhecimento do crédito extemporâneo, desde que comprovado documentalmente, nos termos da legislação de regência

Assinado Digitalmente

Sabrina Coutinho Barbosa.