



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10805.731266/2021-29
ACÓRDÃO	3301-014.168 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	17 de setembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	GRUPO CASAS BAHIA S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ano-calendário: 2017

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. SÚMULA CARF 108.

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

INCONSTITUCIONALIDADE. SÚMULA CARF 2.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

DILIGÊNCIA. PRODUÇÃO DE PROVA À CARGO DAS PARTES. IMPOSSIBILIDADE.

Diligência em processo administrativo fiscal tem a finalidade de afastar eventual dúvida do julgador acerca de teses postas pela fiscalização e pelo contribuinte e não produzir provas à encargo de uma das partes.

PIS/COFINS. INSUMOS. VAREJISTA. IMPOSSIBILIDADE.

O artigo 3º inciso II das Leis 10.833/03 e 10.637/02 limita a concessão de créditos de insumos das contribuições às aquisições de bens relacionados com o processo produtivo ou com a prestação de serviços, silenciando neste artigo sobre a venda de mercadorias.

PIS/COFINS. CRÉDITOS. ÔNUS DA PROVA.

A prova da liquidez e certeza dos créditos, fato constitutivo do direito do contribuinte, é encargo deste, ainda que em processo que tenha como objeto lançamento de ofício.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, para na parte conhecida, por maioria de votos, negar-lhe provimento. Vencidos os Conselheiros Bruno Minoru Takii e Neiva Aparecida Baylon, que votaram pelo direito ao creditamento das despesas de armazenagem.

Assinado Digitalmente

Oswaldo Gonçalves de Castro Neto – Relator

Assinado Digitalmente

Aniello Miranda Aufiero Junior – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Paulo Guilherme Derouledé, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto (vice-presidente), Marcio Jose Pinto Ribeiro, Brun^o Minoru Takii, Neiva Aparecida Baylon (substituto[a] integral), Aniello Miranda Aufiero Junior (Presidente).

RELATÓRIO

1.1. Trata-se de lançamento de ofício com consectários legais de PIS/COFINS referente ao ano calendário de 2017.

1.2. Narra o Termo de Verificação Fiscal que acompanha o auto que a **Recorrente** creditou-se como insumos das despesas com taxas de administração de cartão de crédito, análise de crédito, locação de mão de obra temporária e carga e descarga. No entanto, por tratar-se de empresa dedicada a atividade comercial, não é possível o creditamento.

1.2.1. Ademais, os serviços para os quais se pleiteia o creditamento não estão diretamente vinculados com a prestação de serviços ou com o processo produtivo da **Recorrente**, nos termos da Instrução Normativa 404/2004. Prossegue o Termo de Verificação destacando que a falta da análise de crédito, do serviço de carga e descarga, de mão de obra temporária não torna inviável a atividade econômica da **Recorrente**.

1.3. Em Impugnação a **Recorrente** alega, em síntese:

1.3.1. Além da atividade econômica comercial, presta serviços com contratação de mão de obra terceirizada e racionalização do trabalho interno;

1.3.2. Nulidade do lançamento de ofício por:

1.3.2.1. Se basear em Instrução Normativa declarada ilegal pelo STJ;

1.3.2.2. Erro fático consistente em fixar toda a sua atividade como comercial porém efetuar a glosa de serviços técnicos e de montagem por si prestados, porém terceirizados;

1.3.2.3. Não observar as despesas com armazenagem sob a ótica do inciso IX das Leis 10.637/02 e 10.833/03;

1.3.2.4. Não exigir documentos e esclarecimentos acerca de cada uma das despesas creditadas como insumos, o que resultou na precariedade/generalidade dos fundamentos de glosa;

1.3.3. Qualquer restrição ao creditamento de PIS/COFINS por Lei Ordinária é inconstitucional;

1.3.4. Se o legislador definiu as atividades sujeitas ao regime não cumulativo, não pode negar para estas atividades a possibilidade de creditamento;

1.3.5. A não cumulatividade do PIS e da COFINS deve ser analisada à luz da materialidade da exação (ou seja, das despesas para formação da receita);

1.3.6. No REsp 1.221.170/PR (repetitivo) o STJ permitiu o creditamento das despesas de acordo com a atividade econômica, sem restrição de espécie;

1.3.7. O serviço de análise de crédito (consistente na análise de condições de pagamento do cliente a instituição financeira que financia a compra de bens na **Recorrente**, sendo esta coobrigada) é essencial a sua atividade;

1.3.8. Sem o pagamento da taxa de cartão de crédito às administradoras a **Recorrente** se veria impossibilitada de realizar vendas com cartão de crédito e débito, logo, a despesa é essencial;

1.3.8.1. A taxa de cartão de crédito não é despesa financeira mas operação em que há a antecipação do crédito da própria **Recorrente** em troca da cessão do crédito à prazo para a operadora do cartão;

1.3.8.2. No RE 1.049.811 o Supremo, em repercussão geral, reconheceu que as taxas de cartão de crédito compõe a receita operacional dos varejistas, logo, são despesas essenciais à atividade econômica;

1.3.9. A mão de obra terceirizada é contratada para a montagem de móveis nos estabelecimentos da **Recorrente** para exibição e nos domicílios dos clientes, logo, atividade essencial, quer para melhor conhecimento do bem adquirido quer para evitar danos aos bens no local em que eles serão efetivamente utilizados;

1.3.9.1. Os serviços de montagem de móveis são oferecidos à tributação de forma separada da venda das mercadorias;

1.3.9.2. Soluções de Consulta respaldam a possibilidade de creditamento na contratação de mão de obra temporária;

1.3.10. O serviço de armazenagem (que, além deste em específico, envolve , a movimentação de carga e descarga das mercadorias nos seus Centros de Distribuição (“CD”), a separação de mercadoria por cliente/fornecedor, o abastecimento do estoque da Impugnante, a preparação das mercadorias que estavam armazenadas para posterior transporte, entre outras atividade) em Centros de Distribuição são creditáveis na forma do inciso IX do artigo 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03;

1.3.10.1. De todo modo, as despesas de armazenagem são essenciais ao *processo produtivo* de venda de mercadorias;

1.3.11. A multa de ofício é confiscatória;

1.3.13. É ilegal a incidência da SELIC sobre a multa de ofício.

1.4. A DRJ08 manteve, *in totum*, o lançamento de ofício porquanto:

1.4.1. A IN 1911/2019 manteve a necessidade de a pessoa tomadora do crédito prestar serviços ou exercer atividade produtiva;

1.4.1.1. A fiscalização, além de fixar o conceito de insumo de acordo com a IN 404/04 também utiliza o decidido pelo STJ no REsp 1.221.170/PR;

1.4.1.2. Mero erro de enquadramento do lançamento de ofício não o torna passível de nulidade;

1.4.2. “*A alegação de desconsideração indevida de despesas passíveis de ensejar crédito dizem respeito ao mérito das glosas, não se configurando causa de nulidade*”;

1.4.3. Em regra, as provas devem ser coligidas aos autos do processo administrativo com a impugnação;

1.4.4. Salvo exceções legais, a Jurisprudência, ainda que reiterada não vincula, obrigatoriamente, o julgador;

1.4.5. A Administração pública não é competente para pronunciar-se acerca da inconstitucionalidade das Leis;

1.4.6. Na esteira de Precedente Vinculante, insumos são bens e serviços essenciais ou relevantes ao processo produtivo ou à prestação de serviços;

1.4.6.1. “*Mesmo após a ampliação do conceito de insumo pelo STJ, não há previsão de desconto de crédito em relação a bens e serviços utilizados como insumos na atividade comercial, mas somente nas atividades de produção ou fabricação de bens destinados à venda e de prestação de serviços a terceiro*”;

1.4.7. “*A própria Interessada identifica os dispêndios como decorrentes, pelo menos em parte, de montagem e desmontagem de móveis em lojas físicas, o que integra os*

dispêndios necessários à atividade comercial de venda de mercadorias, não sendo passível de ensejar crédito conforme visto acima”;

1.4.8. Não há prova da parcela paga a empresa de montagem pelo serviço residencial ou, ainda que a **Recorrente** prestou, por si, faturando em separado, o serviço de montagem residencial de móveis;

1.4.9. Não obstante a possibilidade em abstrato de concessão de créditos para armazenagem de venda (apenas) o contrato entabulado pela **Recorrente** não detalha o valor por serviço contratado, tornando impossível a concessão do crédito;

1.4.10. A multa de ofício encontra previsão legal e não pode ser afastada por razões de inconstitucionalidade;

1.4.11. As Súmulas CARF 4 e 108 dispõe pela aplicabilidade de juros de mora sobre multa de ofício.

1.5. Ainda não resignada, a **Recorrente** busca guarida nesta Casa, em peça que reitera, *in totum*, a Impugnação e destaca:

1.5.1. Era dever da fiscalização fazer o rateio entre as despesas de montagem de móveis nos estabelecimentos da **Recorrente** e nas residências dos adquirentes ou dever da DRJ converter o julgamento em diligência para que tais valores sejam apurados;

1.5.2. Era dever da fiscalização fazer o rateio entre as despesas de armazenagem de mercadorias e as despesas acessórias à armazenagem ou dever da DRJ converter o julgamento em diligência para que tais valores sejam apurados.

VOTO

Conselheiro Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Relator.

2.1. De saída, forte no artigo 101 do RICARF e na Súmula 108 desta Casa, não conheço do Recurso no tema **JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO**. Pelo mesmo motivo, porém, forte na Súmula 2 desta Casa, não conheço do Recurso nos temas **EFEITO CONFISCATÓRIO DA MULTA DE OFÍCIO, IMPOSSIBILIDADE DE LIMITAÇÃO LEGAL AO CREDITAMENTO DE PIS/COFINS**.

2.2. No ensejo, afasto o pedido de **DILIGÊNCIA** posto que esta não se presta à produção de prova que seja encargo de uma das partes, que é justamente o que pretende à **Recorrente** ao pleitear (sem qualquer lastro mínimo probatório) que a fiscalização segregue os valores de armazenagem dos serviços de carga e descarga, bem como, os serviços de montagem

de móveis no estabelecimento da **Recorrente** dos serviços de montagem de móveis no domicílio/residência dos adquirentes dos bens.

2.3. As hipóteses de **NULIDADE** em processo administrativo fiscal são duas: incompetência da autoridade e cerceamento do direito de defesa – este último composto pelo direito de conhecer a acusação, contradita-la e ter todos os seus argumentos apreciados pela autoridade julgadora.

2.3.1. O Termo de Verificação Fiscal que acompanha o lançamento de ofício encontra-se regularmente subscrito pela Autoridade Competente. No corpo do documento a autoridade bem descreve os motivos que levaram à glosa (impossibilidade de concessão de crédito a empresa comercial, ausência de contato direto do insumo com o processo produtivo ou com o serviço e prescindibilidade dos insumos para a atividade econômica da **Recorrente**); a **Recorrente** deles se defendeu com obra de fôlego e teve todos os argumentos detidamente apreciados pelo Órgão Julgador de Piso.

2.3.2. Eventual erro de fundamentação ou divergência entre o material probatório e a descrição dos fatos são questões de mérito, culminam na procedência ou não do lançamento, e não em sua nulidade. De mais a mais, o fundamento tido por ilegal (IN 404/04) não foi o único do lançamento de ofício – vide parágrafo anterior – e o ônus de demonstrar a liquidez e certeza dos créditos que entende titularizar é do contribuinte (em nosso caso, a **Recorrente**) e não da fiscalização – que, por sinal intimou a **Recorrente** a apresentar (v. fls. 872/6) especificamente a composição de cada uma das contas de crédito.

2.4. Por mais respeito que mereçam (e merecem) os argumentos lançados na peça Recursal, a decisão recorrida não merece reparos.

2.4.1. Benefício fiscal ou direito do contribuinte (e, com a devida vênia, é algo complexo segregar situação jurídica subjetiva que conceda interesse a alguém – e que de fato seja de interesse deste alguém – de benefício, sem desconhecer das limitações impostas pelo artigo 141 do CTN, é claro), o artigo 3º inciso II das Leis 10.833/03 e 10.637/02 limita a concessão de **CRÉDITOS DE INSUMOS DAS CONTRIBUIÇÕES** as aquisições de bens relacionados com o processo produtivo ou com a prestação de serviços, silenciando neste artigo **SOBRE A VENDA DE MERCADORIAS**.

2.4.2. A *justiça* ou *injustiça* desta limitação deve ser discutida em palco próprio: o Congresso Nacional. Aqui nos cabe aplicar a norma, e é o que estamos a fazer em incontáveis precedentes:

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

Na atividade de comércio/varejista, não é possível a apuração de créditos da não-cumulatividade da CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS), com base no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, porquanto a hipótese normativa desse dispositivo é voltada especificamente às

pessoas jurídicas industriais ou prestadoras de serviços. (Acórdão 3301-009.732 – Relatora: Conselheira Liziane Meira)

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO A TÍTULO DE INSUMOS. ART. 3º, II, DA LEI Nº 10.637/2002. ATIVIDADE COMERCIAL/VAREJISTA. IMPOSSIBILIDADE. VEDAÇÃO. Na atividade de comércio/varejista, não é possível a apuração de créditos da não-cumulatividade do PIS, com base no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637/2002, porquanto a hipótese normativa desse dispositivo é voltada especificamente às pessoas jurídicas industriais ou prestadoras de serviços. Por não produzir bens, tampouco prestar serviços, devem ser mantidas as glosas de todos os dispêndios sobre os quais a empresa comercial/varejista tenha tomado créditos do regime não-cumulativo como insumos. (Acórdão 9303-010.247 – Redatora: Semíramis Duro)

2.4.3. Sem embargo de o verbete fixado pelo REsp 1.221.170/PR referir-se a atividade econômica, o *thema decidendum* foi o conceito de insumo e não a atividade econômica da pessoa jurídica que pretende a tomada de crédito, como se pode perceber dos seguintes excertos:

2. Os Embargos Declaratórios foram acolhidos apenas para prequestionar a matéria (fls. 218/222); em seu Apelo Nobre, interposto com fundamento no art. 105, III, a, da CF/88, a recorrente alega, em síntese, ofensa ao art. 110 do CTN, ao art. 11 da Lei Complementar 95/98, ao art. 3o. da Lei 10.637/02 e da Lei 10.833/03, alteradas pela Lei 11.898/09, bem como a normas da CF/88, aos seguintes argumentos:

(a) **insumo é cada um dos elementos, diretos e indiretos**, necessários à fabricação de produtos e serviços, como matérias-primas, máquinas, equipamentos, capital, mão-de-obra, energia elétrica, combustíveis, água, manutenção, equipamentos de proteção, etc.;

(b) **deve-se atribuir à palavra insumo o seu sentido típico**, dicionarial, adotado na economia, pois a legislação pertinente ao PIS e à COFINS não a define, e tampouco poderia a lei tributária alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado;

(c) **a correta interpretação do termo insumo** deve alcançar os custos gerais de fabricação e as despesas gerais comerciais, imprescindíveis para o todo da atividade produtiva, embora não estejam diretamente relacionados à atividade final da empresa, de modo que não deve prevalecer a interpretação restritiva levada a efeito nas Instruções Normativas 247/2002 e 404/2004 da Secretaria da Receita Federal; e

(d) existe discriminação ilegítima no reconhecimento de que vale-transporte, vale-refeição e fardamento fornecido aos funcionários sejam insumos para as empresa de atividade nas áreas de limpeza, mas não para as empresas do ramo industrial.

afirmação categórica quanto a composição de cada um dos serviços no valor final faturado – em verdade, apenas descreve um percentual que deverá incidir sobre o valor do produto.

2.6. O raciocínio acima aplica-se em larga medida para o pedido de crédito decorrente das **DESPESAS DE ARMAZENAGEM**. Embora possível o crédito para o serviço de armazenagem de venda nos termos do inciso IX do artigo 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03, não é possível dos autos aferir a quantia que compõe a armazenagem de venda da quantia que compõe outros serviços, que não são armazenagem. Não é demais rememorar que nos termos do artigo 627 do Código Civil depósito/armazenagem é o Contrato em que “*recebe o depositário um objeto móvel, para guardar, até que o depositante o reclame*”, apenas, isto é, armazenagem não é carga/descarga ou movimentação.

2.6.1. Ademais, chama a atenção o fato de duas das empresas que alegadamente prestam serviços de armazenagem para a **Recorrente** (G Service e JKS Carga) não apresentem CNAEs de atividade de Armazéns. Some-se a este curioso fato, o objeto do contrato com a empresa **DOCA**, a prestação de serviços no armazém da Recorrente:

1.2. As Partes acordam em alterar a Cláusula 2.2., para incluir ao escopo de Serviços, a Filial 1500 – São Bernardo do Campo/SP, localizada na Av Doutor Jose Fornari 715, Parte II Ferrazópolis, CEP 09790-400, São Bernardo do Campo - SP , passando a respectiva Cláusula a ter seguinte descrição:

2.2. Os SERVIÇOS serão realizados nos seguintes CDs da CONTRATANTE:

<i>Identificação- Centro de Distribuição</i>	<i>Endereço</i>	<i>Cidade/Estado</i>
CD - 1200	<i>Rodovia Anhanguera, S/Nº, Km 52 + 350m, Rodovia Presidente Tancredo Neves, Km 58 + 40m, Bairro Castanho, na Cidade de Jundiaí, Estado de São Paulo, CEP 13203-850</i>	<i>Jundiaí/SP</i>
CD - 1500	<i>Av Doutor Jose Fornari 715, Parte II Ferrazópolis, CEP 09790-400, São Bernardo do Campo - SP</i>	<i>São Bernardo do Campo/SP</i>

3. Pelo exposto, admito, porquanto tempestivo e conheço em parte do Recurso Voluntário, negando-lhe, na parte conhecida, provimento.

(documento assinado digitalmente)

Oswaldo Gonçalves de Castro Neto