



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



|                    |  |
|--------------------|--|
| <b>PROCESSO</b>    | <b>10825.726077/2023-68</b>                          |
| <b>ACÓRDÃO</b>     | 3201-013.511 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA |
| <b>SESSÃO DE</b>   | 22 de maio de 2026                                   |
| <b>RECURSO</b>     | VOLUNTÁRIO   |
| <b>RECORRENTE</b>  | TROCAFONE S.A.                                       |
| <b>INTERESSADO</b> | FAZENDA NACIONAL                                     |

**Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins**

Período de apuração: 01/01/2019 a 31/12/2020

COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMO. CONCEITO.

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 (STJ, do Recurso Especial nº 1.221.170/PR).

COFIN NÃO CUMULATIVO. DIREITO A CRÉDITO. COMPROVAÇÃO.

Somente podem ser considerados no cálculo dos créditos na apuração das contribuições para a COFINS não cumulativa as aquisições de insumos comprovadas por documentos fiscais adequados.

APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS. INSUMOS. ATIVIDADE COMERCIAL. VEDAÇÃO.

Para a atividade de revenda de bens, em virtude de não existir insumos utilizados na produção de um bem ou na prestação de um serviço, não é permitida a apuração de créditos das contribuições a título de insumos.

**Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep**

Período de apuração: 01/01/2019 a 31/12/2020

COFINS. EMENTAS. APLICAÇÃO AO PIS

Aplicam-se à contribuição ao PIS as ementas relativas à Cofins.

**Assunto: Processo Administrativo Fiscal**

Período de apuração: 01/01/2019 a 31/12/2020

NULIDADE. PRESSUPOSTOS.

Ensejam a nulidade apenas os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

DILIGÊNCIA. DESNECESSIDADE.

A diligência somente é cabível quando a convicção do julgador não está completamente desenvolvida. Não presente tal condição, impõe-se afastar o pedido de diligência.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares suscitadas e, no mérito, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

*Assinado Digitalmente*

**Fabiana Francisco de Miranda** – Relator

*Assinado Digitalmente*

Helcio Lafeta Reis – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Barbara Cristina de Oliveira Pialarissi, Fabiana Francisco de Miranda, Flavia Sales Campos Vale, Marcelo Enk de Aguiar, Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow, Helcio Lafeta Reis (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata o presente processo de Auto de Infração com exigência da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social e da Contribuição para o Programa de Integração Social, em virtude de infrações à legislação, relativo ao período de janeiro de 2019 a dezembro de 2020.

Por retratar com fidelidade os fatos, adoto, com os devidos acréscimos, o relatório produzido em primeira instância, o qual está consignado nos seguintes termos:

“Trata o processo de impugnação contra autos de infração lavrados em virtude de ter entendido a autoridade fiscal que a contribuinte cometeu infrações às legislações que regulam a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins - e à Contribuição para o Programa de Integração Social e o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PIS-Pasep, ambas apuradas no regime não cumulativo, referentes aos períodos de apuração de janeiro de 2019 a dezembro de 2020 (fls. 2 a 19).

Relativamente à Cofins, na data de lavratura do auto, o montante lançado alcança o valor total de R\$ 8.048.475,41, sendo que R\$ 4.000.285,03 a título de contribuição, R\$ 3.000.213,68 refere-se à multa de lançamento de ofício e R\$ 1.047.976,70 a juros de mora (fls. 2). Quanto à Contribuição para o PIS/Pasep, o montante lançado alcança o valor total de R\$ 1.747.366,20, sendo que R\$ 868.482,92 a título de contribuição, R\$ 651.362,11 refere-se à multa de lançamento de ofício e R\$ 227.521,17 a juros de mora (fls. 11).

Nos referidos autos de infração foi imputada a infração de insuficiência de recolhimento das contribuições.

No Termo de Verificação Fiscal - TVF, parte integrante dos Autos de Infração, constam os seguintes esclarecimentos, informações e constatações (fls. 22 a 42):

a) o objetivo principal do procedimento fiscal foi verificar a correta apuração e apropriação dos créditos da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep, apuradas no regime não cumulativo, referentes aos períodos de apuração de janeiro de 2019 a dezembro de 2020;

b) não foram localizados pedidos de ressarcimento relacionados aos períodos de apuração em análise;

c) no mandado de segurança – MS – nº 5004246-64.2020.4.03.6100 foi reconhecido à contribuinte a exclusão do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS - das bases de cálculo da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep somente para os recolhimentos realizados a partir de 16 de março de 2017, nos termos decididos pelo Supremo Tribunal Federal – STF – no Recurso Extraordinário – RExt – nº 574.706;

d) quanto à contribuinte fiscalizada:

d.i) atua primordialmente no comércio varejista de eletrodomésticos e equipamentos de áudio e vídeo, tendo apenas um de seus estabelecimentos atuação na reparação e manutenção de equipamentos eletroeletrônicos de uso pessoal e doméstico;

d.ii) tem como objeto social:

(i) Compra e venda de aparelhos eletrônicos seminovos, usados e novos;

(ii) A aquisição, desenvolvimento, produção, customização, representação, licenciamento, desenvolvimento, cessão de uso de plataforma on-line para compra e venda de aparelhos eletrônicos, usados e novos;

(iii) A prestação de serviços de processamento de dados, incluindo a elaboração, desenvolvimento, atualização, administração, tratamento e cessão de bancos de dados próprios e de terceiros;

(iv) A operação de portais, provedores de conteúdo e serviços de informação na internet;

(v) A intermediação de serviços e negócios on-line;

(vi) A prestação de serviços de reparos e consertos de aparelhos eletrônicos;

(vii) A representação de planos de seguros, através:

(a) da oferta e promoção em caráter não eventual e sem vínculos de dependência, de contratos de seguro à conta e em nome de sociedade seguradora, inclusive por meios remotos;

(b) da recepção de propostas de planos de seguro, emissão de bilhetes de seguros e apólices individuais em nome de sociedade seguradora;

(c) coleta e fornecimento à sociedade seguradora dos dados cadastrais e de documentação de proponentes, segurados, beneficiários e corretores de seguros e seus prepostos;

(d) apoio logístico e administrativo à sociedade seguradora, visando à manutenção dos contratos de seguro; e

(e) outros serviços de controle, inclusive controle e processamento de dados das operações pactuadas em nome da sociedade seguradora; e(viii) A participação em outras sociedades, como sócia ou acionista.

d.iii) nos anos-calendário 2019 e 2020 apurou o Imposto sobre a Renda pelo regime do Lucro Real e as contribuições pelo regime não cumulativo;

d.iv) a receita bruta da empresa se origina principalmente da revenda de mercadorias;

d.v) informou nas Escriturações Fiscais Digitais da Contribuição para o PIS/Pasep, da Cofins e da Contribuição Previdenciária sobre a Receita - EFD-Contribuições - base de cálculo das contribuições nos montantes de R\$ 272.493.133,13 no ano de 2019 e R\$ 267.382.586,79 para o ano de 2020, valores compatíveis com as informações constantes na Escrituração Contábil Fiscal – ECF;

e) no que se refere a apuração das contribuições:

e.i) as bases de cálculo das contribuições informadas nas EFD-Contribuições são formadas pelas receitas da revenda de mercadorias no mercado interno, prestação de serviços de fretes e sobre receitas financeiras;

e.ii) foram apropriados créditos, vinculados exclusivamente à receita tributada no mercado interno, sobre aquisição de bens para revenda, aquisição de bens utilizados como insumo, aquisição de serviços utilizados como insumo, energia elétrica, aluguéis de prédios, armazenagem de mercadorias e fretes nas operações de venda, devoluções de vendas e outras operações;

e.ii.i) foram acatadas as informações prestadas pela empresa nas EFD-Contribuições referentes às aquisições de bens para revenda (Registro C170), devoluções de vendas (Registro C170) e armazenagem de mercadorias e fretes nas operações de venda (Registros D101/D105);

e.ii.ii) identificou-se que bens informados como insumos adquiridos se referiam, em verdade, a aquisições de bens para revenda e desta maneira foram considerados no procedimento fiscal (componentes de aparelhos celulares, tais como baterias, telas, circuito, câmeras, fones, displays, módulos de imagens, carcaças, etiquetas, subconjuntos frontais, vidros, telas, alto falantes, tampas, cabos etc.);

e.ii.iii) constatou-se que no Registro F100 das EFD-Contribuições entregues a empresa informou a apuração de créditos das contribuições sobre a aquisição de serviços utilizados como insumos, energia elétrica, aluguéis de prédios e outras operações;

e.iii) foram mantidas as bases de cálculo dos créditos informadas nas EFD-Contribuições relativas à energia elétrica, aluguéis de prédios e armazenagem de mercadorias e fretes nas operações de venda (Registro F100);

e.iv) nas rubricas “aquisição de serviços utilizados como insumos” e “outras operações com direito a crédito” foram apropriados créditos sobre serviços de propaganda, contratação de empresa fornecedora de mão de obra temporária, despesas com recebimento de vendas no cartão de crédito e mão de obra para reparos ou manutenção de aparelhos celulares;

e.iv.i) a empresa fiscalizada atua na revenda de mercadorias, de modo que a legislação não a autoriza a apropriar créditos das contribuições a título de insumos, visto que tal permissão somente é permitida para as empresas prestadoras de serviços e para aquelas que atuam na fabricação de bens ou produtos destinados à venda;

e.iv.ii) fundamenta-se a fiscalização no art. 176 da Instrução Normativa – IN - da Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB - nº 2.121, de 15 de dezembro de 2022, e no Parecer Normativo da Coordenação-Geral de Tributação – Cosit – nº 5, de 17 de dezembro de 2018;

e.iv.iii) na Escrituração Contábil Fiscal existe a informação que aproximadamente 99% da receita bruta da fiscalizada provém da revenda de mercadorias, de maneira que “... as despesas contabilizadas nas contas contábeis 2849 – Propaganda e Publicidade – On line, 2878 – Taxa Cartão de Crédito, 306526 – Mão de Obra Terceirizada e 2476 – Custos de Reparos de Mercadorias não podem ser

considerados insumos na apuração dos créditos, por não ser permitido a apuração de créditos sobre pagamentos de serviços na atividade comercial”;

e.iv.iii.i) na conta contábil 2849 - Propaganda e Publicidade estão contabilizados valores pagos a título de “... serviços de inserção de textos, desenhos e outros materiais de propaganda e publicidade, em qualquer meio; plataforma tecnológica de mídia; revenda de espaço publicitário; produção de vídeo; trade marketing; inserção de anúncios na internet; comissão de serviços referentes à publicidade na rede de marketing”, os quais não podem ser utilizados para apuração de créditos das contribuições (Solução de Consulta Cosit nº 84, de 29 de junho de 2020);

e.iv.iii.ii) na conta contábil 2878 – Taxas de Cartão de Crédito estão lançados os valores pagos às empresas de cartão de crédito, que não podem ser utilizados para apuração de créditos das contribuições (Solução de Consulta Cosit nº 191, de 14 de dezembro de 2021);

e.iv.iii.iii) a mão de obra de terceiros contratada, em caráter temporário, atua na área de teleatendimento e trade marketing, em quiosques e centrais de call center e telemarketing, o que impede a apuração de créditos das contribuições sobre tais dispêndios, visto que as atividades desempenhadas se referem à revenda de bens, não a prestação de serviços ou a produção de bens destinados à venda;

e.iv.iii.iv) os custos de reparos e equipamentos não são considerados insumos pois aplicados ou consumidos em operações comerciais, na revenda de mercadorias; e e.v) “... não podem ser consideradas bases de cálculo dos créditos de PIS/Cofins as despesas informadas no registro F100 das EFD Contribuições mensais, vinculadas às contas contábeis 2849 – Propaganda e Publicidade, 2878 – Taxa de Cartão de Crédito, 3066526 – Mão de Obra Terceirizada e 2476 – Custos e Reparos de Mercadorias. Os créditos de PIS e Cofins utilizados para dedução destas contribuições apuradas serão objeto de glosas, resultando em insuficiência nos recolhimentos das contribuições de PIS e Cofins para o período de jan/19 a dez/20”.

Na impugnação apresentada a empresa alega/esclarece que (fls. 6.600 a 6.632):

a) no que respeita aos fatos em análise:

a.i) atua, primordialmente, na compra e venda de aparelhos celulares usados e, ainda, na prestação de serviços, dentre os quais intermediação e corretagem de seguros;

a.ii) apura o Imposto sobre a Renda pelo regime do Lucro Real, de maneira que recolhe a Cofins e a Contribuição para o PIS/Pasep pela sistemática não cumulativa;

a.iii) “... o Superior Tribunal de Justiça (“STJ”), em julgamento do REsp 1221170 em fevereiro de 2018, submetido à sistemática de repetitivo, definiu que, para

fins de tomada de crédito de PIS e COFINS, devem ser considerados insumos tudo aquilo que seja imprescindível para o desenvolvimento da atividade econômica”;

a.iv) “... o conceito de insumo deve ser analisado caso e caso, buscando apurar-se sua essencialidade e imprescindibilidade frente ao objeto social desenvolvido pela Sociedade, e não ao fato de ela ser produtora de mercadorias ou essencialmente uma prestadora de serviços”;

a.v) o Parecer Normativo Cosit-RFB nº 5, de 2018, possui força vinculante apenas para os Auditores-Fiscais;

a.vi) submetida a procedimento fiscal, foram glosados os créditos das contribuições por ela apurados sobre dispêndios relativos à propaganda e publicidade, taxa de cartão de crédito, mão de obra terceirizada e custos e reparos de mercadorias;

a.vii) as conclusões da fiscalização foram baseadas em premissa equivocada, ao considerar que atuava somente na revenda de bens, sem considerar as atividades de prestação de serviço que exerce, tais como intermediação e agenciamento de serviços e corretagem de seguros;

a.viii) suas atividades não se limitam “... à mera comercialização de produtos de áudio e vídeo, mas do fornecimento de uma experiência de consumo que envolve importante gama de serviços, tais como os descritos em suas atividades econômicas (acima destacadas) declaradas perante o Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica – CNPJ”;

b) em preliminar, a nulidade dos autos de infração, visto que não cumpre os requisitos estabelecidos pelo art. 142 do Código Tributário Nacional - CTN, pois “... ao realizar o cálculo dos valores das glosas das contribuições ao PIS e à COFINS, a fiscalização desprezou o fato de que a Impugnante, para promover as vendas de mercadorias, necessariamente presta serviços”;

c) quanto aos créditos apropriados sobre despesas de propaganda e publicidade:

c.i) por ser uma empresa startup, pioneira no desenvolvimento de alternativa para intermediação de troca de telefones, o marketing apresenta caráter essencial, pois orienta toda a estratégia de desenvolvimento de seu negócio;

c.ii) a fiscalização entendeu que as atividades da empresa se limitariam tão somente à revenda de mercadorias;

c.iii) as despesas de publicidade e propaganda são essenciais e relevantes para a divulgação da marca TROCAFONE, a fim de que seja reforçada sua confiabilidade e o potencial de exposição dos produtos comercializados;

c.iii.i) atua majoritariamente de forma virtual, cujo vínculo com o consumidor final se dá por meio de investimentos em publicidade;

c.iii.ii) a glosa de créditos sobre esses dispêndios é indevida, pois indispensáveis a consolidação de sua marca;

c.iv) as despesas de publicidade e propaganda são necessárias para a divulgação de novas tecnologias dos produtos;

c.iv.i) “Esta DIVULGAÇÃO, por sua vez, é realizada por meio de um marketplace TROCAFONE, que envolve a oferta ao mercado de uma nova tecnologia, dentre eles aparelhos celulares, tablets, smartphones, smartwatches, dentre outros de última geração”;

c.iv.ii) “... a propaganda e publicidade, no caso específico da Impugnante, é inerente ao negócio, pois possibilita a instrução do cliente”;

c.v) são essenciais e relevantes os serviços de manutenção do marketplace para a prestação de serviços;

c.v.i) “... a Impugnante também se dedica, no contexto de seu marketplace, à prestação de serviços de intermediação, conforme CNAE 74.90-1-04 (atividades de intermediação e agenciamento de serviços e negócios em geral, exceto imobiliários), bem como corretagem de seguros, atividades esta evidenciada pelo CNAE 66.22-3-00 (corretores e agentes de seguro, de planos de previdência complementar e saúde)”;

c.v.ii) o marketplace intermedeia a venda de celulares em favor de terceiros (campanha VivoRenova), no âmbito das atividades que exerce de intermediação e agenciamento;

c.v.iii) “De acordo com a parceria firmada entre Trocafone e Vivo (atual Telefônica), a Vivo/Telefônica repassa para a Trocafone os celulares usados adquiridos pela promoção VivoRenova. Passo seguinte, a Trocafone faz quaisquer ajustes ou reparos no aparelho, a fim de colocá-lo a venda em seu marketplace”;

c.v.iv) “... a Vivo/Telefônica repassa à Impugnante comissão pelo aumento das vendas geradas pelos descontos com celulares usados - iniciativa “VivoRenova”;

c.v.v) “... esses celulares repassados pela Vivo à Trocafone são parte daqueles divulgados no marketplace. Ou seja, a divulgação pelo marketplace é essencial e relevante para a geração da receita fruto da parceria firmada entre a Vivo e a Trocafone”;

c.v.vi) os serviços de intermediação por ela prestados, decorrentes dessa parceria, são tributados pelo Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS, de competência municipal;

c.v.vii) as receitas auferidas com os serviços direcionados ao marketplace foram tributadas pelas contribuições;

c.v.viii) “... muito embora o faturamento pelos serviços tenha se iniciado somente em 2020, as despesas com a manutenção do marketplace durante os anos anteriores, indubitavelmente, foram essenciais e relevantes para a geração de receitas da prestação de serviços a favor da Vivo/Telefônica”;

c.v.ix) os serviços de corretagem de seguros, por ela prestado, também se utilizam do seu marketplace;

c.v.x) "... as despesas com a manutenção do marketplace são elementos fundamentais para o desenvolvimento do negócio e, sobretudo, para o faturamento garantido pelos serviços de Intermediação, bem como pela corretagem de seguros";

c.v.xi) "Estas despesas com manutenção do marketplace, por sua vez, por questões de praticidade, são classificadas na rubrica "propaganda e publicidade" e foram devidamente informados ao

c.iv.i) "Esta DIVULGAÇÃO, por sua vez, é realizada por meio de um marketplace TROCAFONE, que envolve a oferta ao mercado de uma nova tecnologia, dentre eles aparelhos celulares, tablets, smartphones, smartwatches, dentre outros de última geração";

c.iv.ii) "... a propaganda e publicidade, no caso específico da Impugnante, é inerente ao negócio, pois possibilita a instrução do cliente";

c.v) são essenciais e relevantes os serviços de manutenção do marketplace para a prestação de serviços;

c.v.i) "... a Impugnante também se dedica, no contexto de seu marketplace, à prestação de serviços de intermediação, conforme CNAE 74.90-1-04 (atividades de intermediação e agenciamento de serviços e negócios em geral, exceto imobiliários), bem como corretagem de seguros, atividades esta evidenciada pelo CNAE 66.22-3-00 (corretores e agentes de seguro, de planos de previdência complementar e saúde)";

c.v.ii) o marketplace intermedeia a venda de celulares em favor de terceiros (campanha VivoRenova), no âmbito das atividades que exerce de intermediação e agenciamento;

c.v.iii) "De acordo com a parceria firmada entre Trocafone e Vivo (atual Telefônica), a Vivo/Telefônica repassa para a Trocafone os celulares usados adquiridos pela promoção VivoRenova. Passo seguinte, a Trocafone faz quaisquer ajustes ou reparos no aparelho, a fim de colocá-lo a venda em seu marketplace";

c.v.iv) "... a Vivo/Telefônica repassa à Impugnante comissão pelo aumento das vendas geradas pelos descontos com celulares usados - iniciativa "VivoRenova";

c.v.v) "... esses celulares repassados pela Vivo à Trocafone são parte daqueles divulgados no marketplace. Ou seja, a divulgação pelo marketplace é essencial e relevante para a geração da receita fruto da parceria firmada entre a Vivo e a Trocafone";

c.v.vi) os serviços de intermediação por ela prestados, decorrentes dessa parceira, são tributados pelo Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS, de competência municipal;

c.v.vii) as receitas auferidas com os serviços direcionados ao marketplace foram tributadas pelas contribuições;

c.v.viii) "... muito embora o faturamento pelos serviços tenha se iniciado somente em 2020, as despesas com a manutenção do marketplace durante os anos anteriores, indubitavelmente, foram essenciais e relevantes para a geração de receitas da prestação de serviços a favor da Vivo/Telefônica";

c.v.ix) os serviços de corretagem de seguros, por ela prestado, também se utilizam do seu marketplace;

c.v.x) "... as despesas com a manutenção do marketplace são elementos fundamentais para o desenvolvimento do negócio e, sobretudo, para o faturamento garantido pelos serviços de Intermediação, bem como pela corretagem de seguros";

c.v.xi) "Estas despesas com manutenção do marketplace, por sua vez, por questões de praticidade, são classificadas na rubrica "propaganda e publicidade" e foram devidamente informados ao fiscal durante o processo de fiscalização, dentre elas (i) Assessoria e consultoria em informática; (ii) Licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação; (iii) plataforma de mídia de comparação de preços; (iv) serviços de processamento de dados, textos e imagens (retargeting); (v) revenda de espaço publicitário";

c.v.xii) os encargos por ela incorridos buscam "... viabilizar a manutenção de uma plataforma online para venda de aparelhos celulares e processamento de dados";

d) com relação aos créditos apropriados sobre taxas de cartão de crédito:

d.i) as transações realizadas por meio de seu marketplace são realizadas utilizando-se cartão de crédito, de modo que os gastos vinculados são essenciais e relevantes aos serviços que presta;

d.ii) o uso de cartão de crédito é indispensável para atrair clientes para um marketplace;

d.iii) "... a utilização do cartão e, portanto, os gastos com as taxas, são indispensáveis à percepção das receitas auferidas pela Impugnante, materializando uma conexão entre o exercício da atividade econômica desenvolvida, o processo produtivo para auferir receita própria e o serviço contratado da administradora";

d.iv) a possibilidade de apuração de crédito das contribuições ora em debate está sob apreciação do Superior Tribunal de Justiça – STJ, nos autos do Recurso Especial – REsp – nº 1.642.014;

e) no que tange aos créditos apropriados sobre despesas de mão de obra terceirizada e call center:

e.i) "... estas despesas são consumidas para a geração do faturamento tributado pelo PIS e pela COFINS, faturamento este que advém, inclusive, de prestação de serviços por parte da Impugnante";

e.ii) a terceirizada Seven Trade Marketing e Consultoria fornece mão de obra temporária para atividades de "Recrutamento e seleção da Equipe da Contratante em todo o território nacional", "Treinamento inicial da equipe (indução) com relação aos aspectos comportamentais e administrativos", "Elaboração periódica de relatórios de preço, ruptura, visibilidade e ocorrência" e "Gestão da Execução do trabalho de campo da equipe";

e.iii) a contratada Jobhome Serviços de Teleatendimento Ltda disponibiliza mão de obra para "Serviço de atendimento ativo e receptivo de consumidores da Trocafone";

e.iv) a empresa Getafe Facilities Serviços Ltda fornece mão de obra temporária;

e.v) na atividade que exerce adquire para revenda celulares usados de pessoas físicas, os quais são inspecionados e reparados para posterior venda;

e.vi) nessa atividade, além dos custos de aquisição dos aparelhos, incidem outros gastos, como serviços de inspeção e reparos e de call center (negociação), que compõem o valor de venda;

e.vii) tais gastos são essenciais e relevantes para que possa auferir receitas;

e.viii) "Tratando-se de vendas online, os serviços de call center também possuem função fundamental, pois são esses subcontratados que respondem a qualquer demanda, queixa ou esclarecimento por parte do potencial cliente";

e.ix) "... estes custos também são incorridos quando da compra de celulares em quiosques (meio físico), quando se identifica a necessidade de reparação. Neste caso, a análise é realizada no local, pela mão de obra terceirizada (Contrato com a Seven Trade Marketing e Consultoria), mas o custo acrescido ao celular é indiscutível";

e.x) pelo entendimento constante no Parecer Normativo Cosit-RFB nº 5, "... a Receita Federal sequer questiona o papel da terceirização de mão de obra como insumo no caso de empresas comerciais";

e.xi) "Muito embora a Impugnante não emita uma nota fiscal de prestação de serviços para seus clientes, que adquire o celular usado, é inegável a prestação de serviços realizada e, por óbvio, embutido no preço de venda do celular";

e.xii) a mão de obra contratada desempenha atividades na revenda de mercadorias e na prestação de serviços, tais como a corretagem de seguros;

e.xiii) "... é contratada para promover a venda de contratos de seguro através de seus pontos de vendas, lojas físicas, televendas e ambiente virtual";

e.xiv) “... os seguros contra quebra acidental + roubo e furto; proteções e garantias estendidas, são oferecidos via marketplace, durante a venda de aparelhos, ou através de vendedores em seus estabelecimentos comerciais”;

f) no que se refere aos créditos apropriados sobre custos com reparo de mercadorias:

f.i) os aparelhos celulares que vende passam por diversos processos, os quais incluem o reparo e o conserto;

f.ii) o reparo e o conserto dos aparelhos são essenciais para a venda destes;

f.iii) “Ainda que a Impugnante não emita uma nota fiscal de prestação de serviços para seus clientes, que adquire o celular usado, é inegável a prestação de serviços realizada e, por óbvio, embutido no preço de venda do celular”;

f.iv) esses gastos também são incorridos em razão do contrato de prestação de serviço de intermediação entre ela firmado e companhia seguradora;

f.iv.i) em determinadas situações serviços de reparo nos aparelhos segurados são necessários;

f.iv.ii) “... todos os aparelhos vendidos pela Impugnante que sofreram reparos e consertos pós-venda foram cobertos pelo Seguro SURA (que abrange, inclusive, garantia estendida original) e, via de consequência, tiveram esses serviços prestados pela Trocafone, no contexto do Contrato firmado com a Sura, relativo à prestação de serviços de assistência técnica”;

f.iv.iii) esses gastos se relacionam com contrato de manutenção firmado com a companhia seguradora; e

g) não cabe a aplicação de multa de lançamento de ofício, por falta de amparo legal, bem como a cobrança de juros de mora.

Para corroborar suas alegações cita decisões judiciais e administrativas.

Ao final requer:

a) a suspensão da exigibilidade do crédito tributário lançado;

b) a declaração de nulidade do auto de infração; e

c) a declaração de improcedência do lançamento tributário.

Protesta, ainda, pela juntada posterior de outras provas, notadamente as documentais, em respeito a verdade material que rege o processo administrativo tributário.

Eis o relatório.”

Adicionalmente, note-se a forma de publicação da Ementa deste Acórdão de primeira instância administrativa fiscal:

"Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/01/2019 a 31/12/2020

NULIDADE. PRESSUPOSTOS.

Ensejam a nulidade apenas os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

PROVAS. PRODUÇÃO. MOMENTO.

No processo administrativo fiscal, em regra, as provas documentais devem ser disponibilizadas pelo sujeito passivo juntamente com a apresentação de sua impugnação, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento processual, salvo as exceções legalmente previstas.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/01/2019 a 31/12/2020

MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.

Na hipótese de lançamento de ofício aplica-se, por decorrência direta de previsão legal, multa sobre o valor da diferença de contribuição apurada.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins Período de apuração: 01/01/2019 a 31/12/2020

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS.

São considerados insumos, para fins de apuração de créditos das contribuições, somente os bens ou serviços que compõem o processo de produção de bem destinado à venda ou de prestação de serviço a terceiros.

APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS. INSUMOS. ATIVIDADE COMERCIAL. VEDAÇÃO.

Para a atividade de revenda de bens, em virtude de não existir insumos utilizados na produção de um bem ou na prestação de um serviço, não é permitida a apuração de créditos das contribuições a título de insumos.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/2019 a 31/12/2020

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS.

São considerados insumos, para fins de apuração de créditos das contribuições, somente os bens ou serviços que compõem o processo de produção de bem destinado à venda ou de prestação de serviço a terceiros.

APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA. CRÉDITOS. INSUMOS. ATIVIDADE COMERCIAL. VEDAÇÃO.

Para a atividade de revenda de bens, em virtude de não existir insumos utilizados na produção de um bem ou na prestação de um serviço, não é permitida a apuração de créditos das contribuições a título de insumos.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido”

O contribuinte apresentou Recurso Voluntário, descrevendo seus apontamentos nos itens abaixo:

“III- DA PRELIMINAR DE MÉRITO

III.I – NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO

III.II – DO CONCEITO DE INSUMO

IV – DAS RAZÕES DE REFORMA DA DECISÃO

IV.1 – DOS SERVIÇOS DE INTERMEDIÇÃO

IV.2 – DOS SERVIÇOS DE CORRETAGEM

IV.3 - DO DIREITO AO CREDITAMENTO POR PUBLICIDADE E PROPAGANDA

IV.4 DO DIREITO AO CREDITAMENTO PELA TAXA DE CARTÃO DE CRÉDITO

IV.5 DO DIREITO AO CREDITAMENTO COM DESPESAS DE MÃO DE OBRA TERCEIRIZADA

IV.5.1 Compra e Venda de aparelhos via marketplace ou em quiosques

IV.5.2 Serviços de Corretagem de Seguro

IV. 6 - DOS CRÉDITOS SOBRE CUSTOS E REPAROS DE MERCADORIAS

IV.7 - DA MULTA DE OFÍCIO DE JUROS SELIC

V – DA NECESSIDADE DA CONVERSÃO DO PEDIDO EM DILIGÊNCIA”

É o relatório.

## VOTO

Conselheira Fabiana Francisco de Miranda, Relatora.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade para conhecê-lo.

Trata-se de processo de Auto de Infração lavrado contra o contribuinte referente a exigência de PIS/Cofins, dos anos de 2019 e 2020.

Importante citar que a Contribuinte se dedica, primordialmente, à compra e venda de aparelhos celulares usados, mas que também efetua diferentes atividades, como por exemplo os serviços de intermediação e corretagem de seguros.

### **Preliminares**

Em seu Recurso Voluntário, a Contribuinte questiona como preliminar a nulidade do auto de infração. Justifica que a nulidade estaria no fato das autoridades fiscais terem desprezado o fato de que a recorrente realiza a prestação de serviços.

Assim, entende a Contribuinte que realizou a aquisição de bens e serviços utilizados como insumo na sua prestação de serviços e que, com isso, a autuação desses valores cria um vício material no lançamento efetuado.

Nesse contexto, note-se as hipóteses de nulidade previstas no Decreto nº 70.235, de 1972, que regulamenta o Processo Administrativo Fiscal:

“Art.59. São nulos:

I – os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II – os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

[...]

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.”

Entendo que no presente processo não há nulidade, uma vez que os atos e termos foram lavrados por pessoa competente, dentro da estrita legalidade e garantido o mais absoluto direito de defesa.

Adicionalmente, a Contribuinte solicita a realização de diligência para que os créditos apurados sejam identificados dentro da relação de insumos e serviços prestados.

A recorrente alega ser evidente a necessidade de conversão em diligência dos autos para que seja verificada a relação da prestação de serviços e as receitas auferidas, bem como conexão das despesas com aludidos serviços.

Nesse contexto, deve-se verificar que conforme previsão do artigo 29 do Decreto nº 70.235/72, na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias.

Este dispositivo foi regulamentado pelo art. 63, do Decreto nº 7.574/11, o qual determina que a autoridade julgadora poderá realizar diligências ou perícias, observado os arts. 35 e 36, abaixo descritos:

“Art. 35. A realização de diligências e de perícias será determinada pela autoridade julgadora de primeira instância, de ofício ou a pedido do impugnante, quando entendê-las necessárias para a apreciação da matéria litigada.

Parágrafo único. O sujeito passivo deverá ser cientificado do resultado da realização de diligências e perícias, sempre que novos fatos ou documentos sejam trazidos ao processo, hipótese na qual deverá ser concedido prazo de trinta dias para manifestação.

Art. 36. A impugnação mencionará as diligências ou perícias que o sujeito passivo pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação de quesitos referentes aos exames desejados, e, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional de seu perito deverão constar da impugnação.

§ 1º Deferido o pedido de perícia, ou determinada de ofício sua realização, a autoridade designará servidor para, como perito da União, a ela proceder, e intimará o perito do sujeito passivo a realizar o exame requerido, cabendo a ambos apresentar os respectivos laudos em prazo que será fixado segundo o grau de complexidade dos trabalhos a serem executados.

§ 2º Indeferido o pedido de diligência ou de perícia, por terem sido consideradas prescindíveis ou impraticáveis, deverá o indeferimento, devidamente fundamentado, constar da decisão.

§ 3º Determinada, de ofício ou a pedido do impugnante, diligência ou perícia, é vedado à autoridade incumbida de sua realização escusar-se de cumpri-las.

Entendo que o processo já possui elementos de prova suficientes para a decisão e, por isso, entendo por negar o pedido de diligência solicitado no presente processo.

### **Mérito**

Em seu Recurso Voluntário, a Contribuinte descreve seu entendimento quanto ao conceito de insumo. Relata que o insumo deve ser analisado caso a caso, apurando sua essencialidade e imprescindibilidade.

Cita o artigo 3º, II, das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, como fundamento ao aproveitamento de crédito dos bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

A Recorrente alega que as autoridades fiscais teriam embasado o caso em questão com uma premissa equivocada de que a base de cálculo da EFD Contribuições é formada pelas “receitas de revenda”. Entretanto, entende que as operações geradoras de receita da Recorrente incluem a “prestação de serviços”, como no caso das atividades que efetua de (i) intermediação e agenciamento de serviços e negócios em geral, exceto imobiliários e (ii) Corretagem de seguros.

Descreve a Contribuinte que é uma “start up” pioneira na intermediação de trocas de telefones. Informa que não se trata de simples de revenda de telefones, mas sim uma operação complexa que engloba desde gastos com propaganda e publicidade, em virtude do marketplace realizado, bem como o gasto com mão de obra e peças em aparelhos que necessitam de conserto para que possam ser revendidos.

A Recorrente informa que realiza a prestação de serviços de intermediação na compra e venda de aparelhos usados e semi-novos com grandes empresas do mercado brasileiro.

Note-se nesse contexto parte do Contrato trazido aos autos, em que se pode observar o relacionamento da Trocafone, com a empresa Magazine Luiza:

#### CLÁUSULA PRIMEIRA – OBJETO

1.1. O objetivo deste contrato é estabelecer uma parceria comercial entre as Partes, para regular os termos e condições que se aplicam para a compra de Aparelhos Usados pela **TROCAFONE** de interessados em vender os respectivos Aparelhos Usados (“Consumidores Finais”) através das lojas participantes da **MAGAZINE LUIZA**, conforme Anexo I (“Lojas Participantes”). Em contrapartida da compra dos Aparelhos Usados pela **TROCAFONE**, a **TROCAFONE** concederá aos Consumidores Finais um Voucher no valor equivalente à compra realizada pela **TROCAFONE** que deverá ser utilizado exclusivamente como meio de pagamento para aquisição, pelos Consumidores Finais de Aparelhos Novos nas Lojas Participantes. Considerando que o negócio das Lojas Participantes é a venda de Aparelhos Novos, a operação realizada tem como objetivo fomentar a venda de Aparelhos Novos nas Lojas Participantes.

1.2. A compra dos Aparelhos Usados pela **TROCAFONE** e a respectiva concessão dos Vouchers pela **TROCAFONE** deverão ser realizadas mediante critérios estabelecidos, acordados previamente pela **MAGAZINE LUIZA** e pela **TROCAFONE** (“Critérios de Compra de Aparelhos Usados e de Concessão de Vouchers”).

Como pode ser observado, a Trocafone realiza a compra de aparelhos usados pelos consumidores fiscais das lojas da “Magazine Luiza”, gerando de volta um “Voucher” para ser utilizado na compra de aparelho novo das “Lojas Participantes”.

Note-se também trechos do Contrato com a empresa Samsung, na mesma modalidade de “vale desconto”, em que se demonstra que não há recebimento ao Consumidor pela venda de seu celular, e sim um desconto para ser utilizado no novo aparelho:

#### CLÁUSULA 1ª – OBJETO

1.1. Constitui o objeto do presente Contrato a parceria na qual a **TROCAFONE** comprará do consumidor final celulares usados e os **PARCEIROS** concederão ao consumidor um vale-desconto, no valor equivalente à compra realizada pela **TROCAFONE**, para aquisição de novo aparelho celular em todas as Lojas participantes (“Lojas”). A compra e concessão dos descontos serão realizadas mediante prévia avaliação de aparelhos determinados pelas Partes.

1.3. As Partes acordam que, em hipótese alguma, o valor recebido pelo consumidor, em virtude da venda de seu aparelho usado nas lojas participantes, não poderá ser creditado em conta bancária e/ou entregue em espécie. O valor pago pelo aparelho usado somente poderá ser usufruído por meio de desconto na aquisição de novo aparelho **SAMSUNG** nas Lojas através de vale-desconto.

A Recorrente descreve que também possui operação com a “Vivo”, a qual realiza a intermediação da venda em favor de terceiro. Nesse caso, a “Vivo” repassa a “Trocafone” os celulares usados adquiridos na promoção “VivoRenova”. Daí, a “Trocafone” realiza eventuais ajustes e reparos nos telefones, e os coloca à venda em seu marketplace.

Conforme descreve a Contribuinte, “Fato é que, fruto de ajustes financeiros proporcionados pelo próprio contrato de parceria, a Vivo/Telefônica repassa à Recorrente comissão pelo aumento das vendas geradas pelos descontos com celulares usados - iniciativa “VivoRenova”.

Pelo exposto, pode-se notar que a defesa da Contribuinte no Recurso Voluntário está relacionada à comprovação de que ela realiza prestação de serviços e, por isso, suas aquisições de bens e serviços seriam essenciais e relevantes.

De acordo com o Acórdão de Impugnação Entretando, deve-se notar que sua ECF contém 99% de sua receita bruta preenchida como proveniente de “revenda de mercadorias”, conforme trecho do Acórdão de Impugnação:

“Inicialmente, necessário se faz rememorar o apontado pela fiscalização, segundo a qual, “A Escrita Contábil Fiscal – ECF tem que 99% da receita bruta é proveniente das revendas de mercadorias – web ou de revenda em quiosques de shoppings centers, sendo uma empresa revendedora de aparelhos celulares e acessórios eletrônicos de telefonia”, ou seja, trata-se a impugnante de uma empresa comercial, sendo a atividade de prestação de serviços exercida de forma residual.”

Adicionalmente, note-se que, em geral, não foram prestadas informações de como os itens e serviços adquiridos estavam relacionados a sua atividade. Conforme mencionei, a defesa estava focada em informar que não se tratava de compra a venda e sim de prestação de serviços, devendo todos os bens e serviços adquiridos serem considerados como insumo. Entretanto, não descreve a relação desses itens com sua atividade.

Em um contexto em que 99% da receita da contribuinte é de comércio de compra e venda, e somente 1% seria de demais itens, é imprescindível demonstrar detalhamento de como os bens e itens adquiridos se referem a sua atividade, ainda que aos 1% de prestação de serviços.

Neste aspecto, é necessário notar que o creditamento de PIS e COFINS está relacionado à comprovação da direta relação dos custos e despesas com o auferimento de receitas da empresa. Deve-se ter em conta os critérios da essencialidade ou relevância das despesas com relação à atividade desempenhada (tal como definido pelo STJ e adotado pelo CARF). Nesse contexto, era necessário comprovar que a aquisição de bens e serviços constituíam insumos, por serem essenciais e relevantes para o desenvolvimento das suas atividades.

De fato, a falta de comprovação entre a aquisição do bem ou serviço e sua atividade de prestação de serviços impossibilita a tomada de crédito.

Por entender que a a decisão proferida pela instância a quo seguiu o rumo correto, utilizo sua *ratio decidendi* como se minha fosse, nos termos do §12º do art. 114 do RICARF, *in verbis*:

“DO CONCEITO DE INSUMO

Neste momento, necessário se faz esclarecer os contornos do conceito de insumo a ser utilizado neste voto.

Referido conceito, para fins de determinação de créditos no regime não cumulativo de apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, deve ser entendido a partir dos critérios de essencialidade ou relevância, segundo decidiu o Superior Tribunal de Justiça – STJ - no julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, quando interpretou o disposto no art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e no art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, ambos com redação idêntica.

Segundo entendeu o STJ, o conceito de insumo, para fins de determinação de créditos no regime não cumulativo de apuração da Contribuição para o PIS-Pasep e da Cofins, deve ser entendido a partir dos critérios de essencialidade ou relevância, os quais são assim compreendidos:

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.

Tal entendimento foi incorporado à legislação administrativa federal, primeiramente pelo Parecer Normativo Cosit-RFB nº 5, de 2018, e, posteriormente, pela IN–RFB nº 1.911, de 11 de outubro de 2019 (atualmente IN-RFB nº 2.121, de 15 de dezembro de 2002).

Deve-se compreender ainda que o conceito de insumo adotado pela legislação das contribuições é mais restrito do que o utilizado pela legislação do imposto de renda.

Tal aspecto está destacado no próprio julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, ao se analisar o voto-vista proferido pela Ministra Assusete Magalhães, *in verbis*:

A Ministra REGINA HELENA COSTA adotou, assim, uma posição intermediária, quanto ao conceito de insumo, no particular, adotando os critérios da essencialidade ou relevância – também adotadas pelo CARF – e afastando, como no voto do Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, o conceito de insumo das legislações do IPI e IRPJ, para os fins do presente processo.

Estabeleceu que o critério da relevância é mais abrangente que o da pertinência – referido pelo Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES –, pelo que, no caso concreto, entendeu, em princípio, passível de dedução, como insumo, o crédito relativo a despesas com Equipamento de Proteção Individual – não contemplado no voto do Ministro MAURO –, ao lado dos créditos referentes a custos e despesas com água, combustíveis e lubrificantes (usados no processo produtivo), materiais e exames laboratoriais e materiais de limpeza.

Após o realinhamento dos votos dos Ministros NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO e MAURO CAMPBELL MARQUES, para acompanhar o voto-vista da Ministra REGINA HELENA COSTA, pedi vista dos autos, diante da complexidade e relevância da matéria.

Reforçando o que se concluiu acima, no sentido de se adotar a tese intermediária para o estabelecimento do conceito de insumo, conforme voto prolatado pela Ministra Regina Helena Costa e cujas razões foram adotadas pelo relator do julgado, Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, em seu voto, o trecho a seguir:

É importante registrar que, no plano dogmático, três linhas de entendimento são identificáveis nos votos já manifestados, quais sejam:

- i) orientação restrita, manifestada pelo Ministro Og Fernandes e defendida pela Fazenda Nacional, adotando como parâmetro a tributação baseada nos créditos físicos do IPI, isto é, a aquisição de bens que entrem em contato físico com o produto, reputando legais, via de consequência, as Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004;
- ii) orientação intermediária, acolhida pelos Ministros Mauro Campbell Marques e Benedito Gonçalves, consistente em examinar, casuisticamente, se há emprego direto ou indireto no processo produtivo ("teste de subtração"), prestigiando a avaliação dos critérios da essencialidade e da pertinência. Tem por corolário o reconhecimento da ilegalidade das mencionadas instruções normativas, porquanto extrapolaram as disposições das Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003; e
- iii) orientação ampliada, protagonizada pelo Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Relator, cujas bases assenhoreiam-se do conceito de insumo da legislação do IRPJ. Igualmente, tem por consectário o reconhecimento da ilegalidade das instruções normativas, mostrando-se, por esses aspectos, a mais favorável ao contribuinte.

Logo, analisando-se o conteúdo da decisão do STJ confirma-se que este adotou a orientação intermediária para fins de determinação do conceito de insumo na aplicação da legislação que regula a Cofins e a Contribuição para o PIS/Pasep. Ou seja, o entendimento do conceito de insumo para fins de apuração de créditos das

contribuições é mais restrito do que o estabelecido pela legislação do imposto de renda.

Prosseguindo, é importante considerar que a instituição da apuração não cumulativa dessas contribuições tem por fim mitigar a sobreposição de incidências no ciclo econômico de produção de bens ou serviços, o chamado “efeito cascata” da tributação. Portanto, em regra, somente se permite a apuração de créditos pelas empresas sobre as operações anteriores nas quais houve pagamento das contribuições.

Não por outra razão há expressa previsão legal que impede o direito a crédito sobre o valor de mão de obra paga a pessoa física, assim como sobre o valor de aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, visto que em tais dispêndios não ocorre a incidência ou o pagamento das contribuições na etapa anterior (§ 2º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e § 2º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003).

Tal panorama não é alterado pela decisão proferida pelo STJ no julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR.

Conforme explanado anteriormente, referido julgamento restringiu-se a definir qual deve ser a interpretação correta a ser dada ao conceito de insumo no âmbito da apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

Neste momento já se pode afirmar que não existe amparo jurídico ao entendimento de considerar insumo todos os custos incidentes nas atividades econômicas, numa tentativa de equiparar os conceitos de custos e despesas operacionais, próprios da legislação do imposto de renda, ao de insumo para fins de apropriação de créditos da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep.

Portanto, a análise das alegações da empresa será efetuada, quanto ao entendimento do conceito de insumo, a partir das premissas enunciadas acima.

#### DA INEXISTÊNCIA DE INSUMOS NAS ATIVIDADES DE REVENDA DE BENS

Como visto acima, para estabelecer o conceito de insumo para fins de apropriação de créditos no regime não cumulativo de apuração das contribuições, analisou o STJ os incisos II dos artigos 3ºs das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003.

Referidos dispositivos, com idêntica redação, assim dispõem:

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;

(Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

[...]

Constata-se que a norma se refere a bens e serviços utilizados na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, atividades notoriamente diversas da revenda de bens.

O próprio STJ, ao adotar os critérios de essencialidade e relevância para estabelecer se determinado dispêndio se qualifica como insumo para apuração de créditos das contribuições, definiu que a essencialidade se refere ao produto ou serviço e a relevância ao processo de produção.

Como não poderia deixar de ser, não se manifestou sobre a revenda de bens, visto que nesta atividade não existe prestação de serviços ou produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

Não por outra razão que o Parecer Normativo Cosit-RFB nº 5, de 2018, afirma que “... 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” e chega à conclusão que “... 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)”.

Dessa forma, não há reparos a fazer relativamente ao concluído pela fiscalização de que não há, para fins de apuração de créditos das contribuições, insumos na atividade comercial.

Entretanto, nas alegações recursais, a empresa aduz que, além da atividade de revenda de bens, atua na prestação de serviços, de modo que este ponto demanda análise mais aprofundada, visto que, conforme consta no citado Parecer Normativo, “... nada impede que uma mesma pessoa jurídica desempenhe atividades distintas concomitante, como por exemplo “revenda de bens” e “produção de bens”, e possa apurar créditos da não cumulatividade das contribuições na modalidade aquisição de insumos em relação a esta atividade, conquanto lhe seja vedada a apuração de tais créditos em relação àquela atividade”.

Existe, então, dois pontos a serem elucidados, a saber:

- a) se a recorrente comprova a efetiva prestação de serviços; e
- b) se dentre os valores de créditos glosados, existem aqueles que podem ser qualificados como insumos para o exercício dessas atividades.

3 DAS ATIVIDADES DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS EXERCIDAS

Segundo alega a empresa, atua ela na prestação de serviços de intermediação e corretagem de seguros, no contexto de seu marketplace.

Relativamente à atividade de intermediação, afirma que seu marketplace intermedeia a venda de celulares em favor de terceiros (campanha VivoRenova). Acrescenta que "... fruto de ajustes financeiros proporcionados pelo próprio contrato de parceria, a Vivo/Telefônica repassa à Impugnante comissão pelo aumento das vendas geradas pelos descontos com celulares usados ..." e os valores recebidos foram tributados pelo ISS e pelas contribuições.

No que diz respeito à atividade de corretagem aduz que os seguros são oferecidos pelo seu marketplace, de maneira que os gastos com a manutenção deste são essenciais e relevantes para a prestação do serviço.

Antes de se adentrar na análise da documentação apresentada, que comprovaria a efetiva prestação de serviços, é importante ressaltar que a possibilidade de apuração de créditos a título de insumos relacionados à prestação de serviços está vinculada ao auferimento de receitas, ou seja, a permissão legal para apropriação de créditos das contribuições, na hipótese em análise, somente ocorre se a empresa contabilizar receitas decorrentes das atividades de prestação de serviços.

Na situação em análise nestes autos, conforme a própria empresa informa em seu recurso, o auferimento de receitas a título de intermediação ocorreu apenas a partir de agosto de 2020 (fls. 6.614) e de corretagem a contar de julho de 2020 (fls. 6.616), de modo que já se pode afirmar que são indevidos os créditos por ela apropriados em períodos de apuração anteriores.

### 3.1 DA ATIVIDADE DE INTERMEDIÇÃO

Para comprovar a prestação de serviços de intermediação, a recorrente juntou aos autos cópias das Notas Fiscais Eletrônicas de Serviços – NFS-e – emitidas para a tomadora dos serviços Telefonica Brasil S.A. (fls. 6.693 a 6.702).

Em todos os documentos fiscais existem a informação no quadro "Discriminação dos Serviços" de "Serviços prestados conforme PEDIDO ... ITEM 10" e no campo "Código do Serviço" a atividade "06009 – Representação de qualquer natureza, inclusive comercial".

Como se pode constatar, não existe nos documentos fiscais a descrição dos serviços efetivamente prestados. Tampouco não se localizou nestes autos o documento contratual que rege o relacionamento entre a recorrente e a empresa Telefonica, a fim de que fosse suprida tal lacuna.

É certo que os documentos fiscais apresentados trazem verossimilhança ao alegado pela recorrente. Entretanto, no processo administrativo fiscal se aplica o Princípio da Verdade Material, de forma que os fatos efetivamente ocorridos, ao serem comprovados, se sobrepõem aos aspectos formais.

A empresa no seu recurso, a fim de justificar a apropriação de créditos das contribuições sobre os dispêndios glosados em todos os períodos de apuração lançados, afirma que "... muito embora o faturamento pelos serviços tenha se iniciado somente em 2020, as despesas com a manutenção do marketplace durante os anos anteriores, indubitavelmente, foram essenciais e relevantes para a geração de receitas da prestação de serviços a favor da Vivo/Telefônica", o que faz supor a existência de tal relacionamento comercial em data anterior a agosto de 2020, período a partir do qual a empresa reconheceu receitas decorrentes de supostos serviços prestados.

Ocorre que sem a devida demonstração dos motivos pelos quais houve essa mudança pela recorrente no reconhecimento de receitas no relacionamento comercial com a empresa Telefonica Brasil S.A., não é possível a confirmação de que realiza serviços de intermediação.

Portanto, a partir dos elementos constantes nestes autos não é possível confirmar o exercício da atividade de intermediação, conforme alegado.

### 3.2 DA ATIVIDADE DE CORRETAGEM

Com o objetivo de comprovar a atividade de corretagem, a impugnante juntou aos autos cópias das NFS-e emitidas para a tomadora de serviços Seguros Sura S/A, bem como dos contratos que regulam as relações entre as empresas (fls. 6.738 a 6.778, 6.781 a 6.784).

Da análise dessa documentação verifica-se que a impugnante, mediante "Contrato de Representação de Seguros", atua como representante da seguradora, de sorte que tal atividade consiste, para fins tributários, em prestação de serviços (item 10 e seus subitens da Lista de Serviços anexa à Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003).

Por fim, ressalve-se que dois dos valores indicados pela impugnante como recebimentos a título de corretagem de seguros no seu recurso (R\$ 1.792.580,00 e R\$ 472.300,00 – fls. 6.616), em verdade se referem a serviços supostamente prestados à empresa Telefonica Brasil S.A. (fls. 6.779 e 6.780), cuja análise foi efetuada no tópico anterior, o que reduz significativamente o valor das receitas auferidas com a atividade de corretagem.

Do Termo de Verificação Fiscal depreende-se que foram glosados valores apropriados como créditos das contribuições pela interessada sobre dispêndios a título de:

- a) publicidade e propaganda;
- b) taxas de cartão de crédito;
- c) mão de obra de terceiros; e
- d) custos de reparos de mercadorias.

Todas essas glosas foram realizadas sob o fundamento de a fiscalizada exercer a atividade de revenda de mercadorias, o que a impediria de apurar créditos das contribuições a título de insumos.

Inicialmente, necessário se faz rememorar o apontado pela fiscalização, segundo a qual, “A Escrita Contábil Fiscal – ECF tem que 99% da receita bruta é proveniente das vendas de mercadorias – web ou de revenda em quiosques de shoppings centers, sendo uma empresa revendedora de aparelhos celulares e acessórios eletrônicos de telefonia”, ou seja, trata-se a impugnante de uma empresa comercial, sendo a atividade de prestação de serviços exercida de forma residual. Lembre-se, ainda, que tal afirmação não foi refutada pela recorrente.

Dessa forma, pouco crível a afirmação da impugnante que “... parte majoritária das despesas glosadas – para não dizer sua integralidade – são adjacentes à prestação de serviços, quais sejam, intermediação e corretagem de seguros”, assertiva esta sequer demonstrada (fls. 6.607).

Ainda que se tenha reconhecido no presente voto que a empresa preste alguma espécie de serviço (Tópico 3.2 acima), a apropriação de créditos das contribuições a título de insumo deve considerar somente as aquisições relacionadas a esta atividade, do que não houve comprovação. E, na hipótese de existirem gastos comuns às atividades de revenda de mercadorias e de prestação de serviços, tal apuração de créditos deve considerar a significância destas atividades nas receitas auferidas, o que também não foi feito pela recorrente.

A partir das premissas acima passa-se a análise das glosas realizadas.

#### 4.1 DAS DESPESAS DE PUBLICIDADE E PROPAGANDA

Para refutar esta glosa, entende a recorrente que as despesas de publicidade e propaganda cumprem os requisitos de essencialidade e relevância para serem consideradas insumos, a fim de permitir a apuração de créditos das contribuições.

Segundo informa, são dispêndios referentes ao reforço da marca TROCAFONE, divulgação de novas tecnologias dos produtos e serviços de manutenção de seu marketplace.

Em relação aos gastos para reforço da marca e divulgação de novas tecnologias, trata-se de típicas despesas de publicidade e propaganda, não relacionadas às atividades de prestação de serviços propriamente ditas, de tal maneira que as glosas realizadas estão corretas, pois não se trata de insumos, conforme entendimento exarado na Solução de Consulta Cosit nº 84, de 20 de junho de 2020, mencionada pela própria fiscalização.

Ressalte-se, como já exposto acima, que o conceito de insumo adotado pela legislação das contribuições, segundo entendimento consolidado pelo STJ, é mais restrito do que o utilizado pela legislação do imposto de renda.

No que concerne aos dispêndios relacionados aos serviços de manutenção de seu marketplace, evidente que este é utilizado para as atividades de revenda de

mercadorias e de prestação de serviços, não podendo serem alocados todos os alegados gastos exclusivamente para esta última atividade, diferenciação não realizada pela interessada, o que impede a reversão de qualquer valor da glosa realizada.

Ademais, os valores glosados e aqueles pleiteados não coincidem. Por exemplo, no período de apuração de agosto de 2020 foram glosadas despesas de propaganda e publicidade no montante de R\$ 838.360,43 (fls. 42 e 43). A empresa, por sua vez, advoga pelo valor de R\$ 803.850,14 (fls. 6.635).

Do exposto, mantém-se as glosas realizadas sobre os dispêndios realizados de publicidade e propaganda, visto que:

- a) não realizou a empresa a segregação desses gastos entre o reforço da marca, a divulgação de novas tecnologias e os serviços de manutenção de seu marketplace;
- b) os dispêndios realizados para reforço da marca e divulgação de novas tecnologias não se referem a insumos da atividade de prestação de serviço, logo não geram créditos das contribuições;
- c) em relação aos serviços de manutenção de seu marketplace, não demonstrou a recorrente qual parcela das despesas se refere à revenda de bens e qual se relaciona a prestação do serviço de corretagem de seguros, pois somente esta última abre a possibilidade de apuração de créditos das contribuições.

#### 4.2 DAS DESPESAS COM TAXAS DE CARTÃO DE CRÉDITO

Para contestar esta glosa, alega a empresa que as transações realizadas por meio de seu marketplace são efetuadas utilizando-se cartão de crédito, de modo que os gastos vinculados são essenciais e relevantes, sendo o uso de tal meio de pagamento indispensável para atrair clientes.

A despeito das alegações ventiladas, não se tratam referidos gastos de insumos, na acepção que este conceito tem na legislação das contribuições, conforme já exposto, na medida que não são gastos referentes ao processo de prestação de serviços, mas a etapas posteriores.

Para tal dispêndio, despesas com taxas de cartão de crédito, irrelevante o fato de a empresa ser empresa comercial, industrial ou prestadora de serviço. Em regra, não se trata de insumo em qualquer uma dessas situações e não há previsão legal específica para a apuração de créditos das contribuições sobre tais dispêndios.

Portanto, entende-se correta a glosa de créditos apurados sobre esses valores efetuada pela fiscalização, visto que esta agiu em conformidade com o entendimento da Solução de Consulta Cosit nº 191, de 14 de dezembro de 2021.

#### 4.3 DAS DESPESAS COM MÃO DE OBRA TERCEIRIZADA

Alega a recorrente que as despesas de mão de obra terceirizada são essenciais e relevantes para que possa auferir receitas.

A possibilidade de apuração de créditos das contribuições sobre dispêndios referentes à mão de obra terceirizada é reconhecida pelo próprio Fisco, mas somente se atendidas determinadas condições (Item 9.1, parágrafos 123 a 129 do Parecer Normativo Cosit nº 5, de 2018).

Segundo referido Parecer, “... pode-se concluir que, na hipótese de contratação de pessoa jurídica fornecedora de mão de obra, somente haverá a subsunção ao conceito de insumos geradores de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins se a mão de obra cedida pela pessoa jurídica contratada atuar diretamente nas atividades de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços protagonizadas pela pessoa jurídica contratante”.

Contudo, aos gastos ora em análise, aplica-se o já argumentado neste voto quando da análise dos dispêndios relacionados aos serviços de manutenção de seu marketplace, na medida que a mão de obra terceirizada atua tanto nas atividades de revenda de mercadorias e quanto na de prestação de serviços, conforme cópias dos instrumentos contratuais apresentados juntados aos autos (fls. 6.703 a 6.737).

Ressalte-se que, relativamente a uma das empresas fornecedoras de mão de obra terceirizada, Getafe Facilities Serviços Ltda, não se localizou nestes autos o respectivo instrumento contratual.

Assim, da análise dos contratos juntados aos autos verifica-se que os dispêndios relacionados à contratação de mão de obra terceirizada não podem ser alocados exclusivamente às atividades de prestação de serviços, visto que as pessoas também são utilizadas nas atividades de revenda de bens e não houve a comprovação por parte da interessada da necessária segregação dos gastos para fins de apuração de créditos das contribuições.

Logo, são mantidas as glosas tratadas neste tópico.

#### 4.4 DOS GASTOS COM REPARO DE MERCADORIAS

Para refutar a glosa efetuada, a empresa aduz que os aparelhos celulares que vende passam pelos processos de reparo e conserto, bem como incorre em tais gastos em razão do contrato de prestação de serviço de intermediação entre ela firmado e companhia seguradora.

Afirma que “Ainda que a Impugnante não emita uma nota fiscal de prestação de serviços para seus clientes, que adquira o celular usado, é inegável a prestação de serviços realizada e, por óbvio, embutido no preço de venda do celular” (fls. 6.628).

Acrescenta que “... todos os aparelhos vendidos pela Impugnante que sofreram reparos e consertos pós-venda foram cobertos pelo Seguro SURA (que abrange, inclusive, garantia estendida original) e, via de consequência, tiveram esses serviços prestados pela Trocafone, no contexto do Contrato firmado com a Sura, relativo à prestação de serviços de assistência técnica” (fls. 6.630).

Apesar dessas considerações, rememore-se o já dito neste voto, que a possibilidade de apuração de créditos a título de insumos relacionados à prestação de serviços está vinculada ao auferimento de receitas decorrentes destas atividades.

Como a própria recorrente afirma que não auferes receitas originárias da prestação de serviços de reparos e consertos de aparelhos celulares, impossibilitada está da apropriação de créditos das contribuições sobre esses dispêndios.

Concluindo este ponto, entende-se que foram corretas as glosas efetuadas pela fiscalização.

#### 5 DA MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO E DOS JUROS DE MORA

Quanto à multa aplicada, alega a empresa “... a aplicação da debatida multa resta ineficaz, por falta de amparo legal, frente a correção dos procedimentos adotados pela Impugnante”.

Na situação ora analisada houve a comprovação do recolhimento insuficiente das contribuições, o que deu azo a aplicação da multa de ofício, a qual se regula pelo art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, que assim dispõe:

Art. 44.º Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

[...]

Na hipótese dos autos, apurada pela fiscalização a diferença de tributo, deve ela aplicar a multa no percentual determinado no inciso I do art. 44 acima transcrito, qual seja, 75%. Não há espaço para atuação discricionária, para não imputação ou aplicação de outra penalidade.

Quanto aos juros de mora, decorre de expressa previsão legal, prevista no art. 61, § 3º, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, dispositivo citado nos próprios Autos de Infração (fls. 10 e 19).

Do exposto, conclui-se que está em conformidade com a legislação o percentual da multa de lançamento de ofício aplicada pela fiscalização e a incidência de juros de mora sobre os valores lançados.

#### DA JUNTADA POSTERIOR DE PROVAS

Em seu recurso a impugnante requer a produção adicional de provas, "... notadamente a realização de prova documental".

No processo administrativo fiscal, em regra, as provas documentais devem ser disponibilizadas pelo sujeito passivo juntamente com a apresentação de seu recurso, "precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual", salvo as exceções legalmente previstas, as quais não restaram demonstradas, conforme dispõe o art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972, in verbis:

Art. 16. A impugnação mencionará:

[...]

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir.

[...]

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

- a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;
- b) refira-se a fato ou a direito superveniente;
- c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos.

[...]

Do exposto, conclui-se que as provas documentais devem ser disponibilizadas pelo sujeito passivo juntamente com a apresentação de sua impugnação.

Portanto, indefere-se o pedido formulado."

Além de todo o exposto, note-se que a Contribuinte não emite nota fiscal de prestação dos serviços que informa realizar, como de intermediação de negócios, de corretora de seguros. Há a emissão de nota fiscal de revenda, e a informação que no valor da revenda estaria embutido o valor da sua prestação de serviços. Logo, como destaquei acima em alguns momentos, além de não ser formalizada a prestação de serviços, não há a demonstração clara de como os bens e serviços adquiridos estariam relacionados a sua atividade.

#### Conclusão

Por todo o exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário, rejeitar as preliminares e, no mérito, julgar improcedente o Recurso Voluntário, mantendo-se o crédito tributário exigido na sua integralidade.

*Assinado Digitalmente*

**Fabiana Francisco de Miranda**