



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



<b>PROCESSO</b>	<b>10980.913527/2011-24</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3102-002.541 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	19 de junho de 2024
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	CALAMO DISTRIBUIDORA DE PRODUTOS DE BELEZA S.A.
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. ÔNUS PROBATÓRIO.

Cabe à Recorrente o ônus de provar o direito creditório alegado perante a Administração Tributária, em especial no caso de pedido de restituição decorrente de contribuição recolhida indevidamente.

PIS NÃO-CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMO. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS.

Os critérios de essencialidade ou de relevância (REsp nº 1.221.170/PR) devem ser avaliados em relação ao processo produtivo em si, do qual origina o produto final ou atinente à execução do serviço prestado a terceiros. Os incisos II dos arts. 3º das Leis nos 10.833/2003 e 10.637/2002 não contemplam o creditamento sobre bens ou de serviços utilizados na atividade de comercialização de mercadorias, mas tão somente sobre os insumos utilizados na prestação de serviços ou na produção ou fabricação de bens.

Nesse passo, excetuados os gastos com disposição legal específica, apenas os bens e serviços empregados no processo produtivo ou na prestação de serviços e que não se incluam no ativo permanente dão direito ao crédito sobre o valor de suas aquisições. Assim, em razão de nada produzirem e de nada fabricarem, empresas dedicadas à atividade comercial não podem tomar créditos do regime não cumulativo.

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS, APROVEITAMENTO. PERÍODO SUBSEQUENTE. IMPOSSIBILIDADE. NÃO COMPROVAÇÃO DO APROVEITAMENTO EM PERÍODOS ANTERIORES.

Não é permitido o aproveitamento do crédito em períodos subsequentes, de forma extemporânea, se não for devidamente comprovado pelo Contribuinte o seu não aproveitamento em outros períodos de apuração.

## ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3102-002.540, de 19 de junho de 2024, prolatado no julgamento do processo 10980.913526/2011-80, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

(Documento Assinado Digitalmente)

Pedro Sousa Bispo – Presidente Redator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Fabio Kirzner Ejchel, Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues, Joana Maria de Oliveira Guimaraes, Luiz Carlos de Barros Pereira, Karoline Marchiori de Assis e Pedro Sousa Bispo (Presidente).

## RELATÓRIO

O presente julgamento submete-se à sistemática dos recursos repetitivos prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023. Dessa forma, adota-se neste relatório substancialmente o relatado no acórdão paradigma.

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto em face de acórdão de primeira instância que julgou procedente em parte Manifestação de Inconformidade, cujo objeto era a reforma do Despacho Decisório exarado pela Unidade de Origem, que indeferiu integralmente o pedido de Ressarcimento (PER) nº 02847.88208.301006.1.1.10-5361, transmitido em 30/10/2006, no valor de R\$ 270.064,09, referente ao PIS/PASEP NÃO CUMULATIVO MERC INTERNO, do período de apuração (PA) do 4º TRIMESTRE 2005, para fins de sua compensação com débitos referentes à Declaração de Compensação (DCOMP) nº 11669.33511.301006.1.3.10-2121, e não homologou a compensação pleiteada.

Os fundamentos do Despacho Decisório da Unidade de Origem e os argumentos da Manifestação de Inconformidade estão resumidos no relatório do acórdão recorrido.

A DRJ julgou a manifestação de inconformidade do Contribuinte nos termos sintetizados na ementa, a seguir transcrita:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005

APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA - INEXISTÊNCIA DE INSUMOS GERADORES DE CRÉDITO NA ATIVIDADE COMERCIAL

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.

POSSIBILIDADE DE CRÉDITO. INCIDÊNCIA MONOFÁSICA. COMERCIANTE VAREJISTA.

O sistema de tributação monofásica não se confunde com os regimes de apuração cumulativa e não cumulativa das contribuições sociais. A partir de 01/8/2004, com a entrada em vigor do art. 37 da Lei nº 10.865/2004, as receitas obtidas por uma pessoa jurídica com a venda de produtos monofásicos passaram a submeter-se ao mesmo regime de apuração a que a pessoa jurídica esteja vinculada.

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. ÔNUS DA PROVA.

O ônus da prova do crédito tributário pleiteado em pedido de ressarcimento é do contribuinte. Não sendo essa prova produzida nos autos, indefere-se o pedido.

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2005

MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE. APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS COMPROBATÓRIOS.

A prova documental referente a direito creditório alegado em pedido de ressarcimento deve ser apresentada juntamente com a manifestação de inconformidade, para fins de seu eventual deferimento.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte

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

Em seu Recurso Voluntário, a empresa suscitou as mesmas questões de mérito, repetindo as argumentações apresentadas na manifestação de inconformidade quanto ao indeferimento parcial do seu direito creditório.

É o relatório.

## VOTO

Tratando-se de julgamento submetido à sistemática de recursos repetitivos na forma do Regimento Interno deste Conselho, reproduz-se o voto consignado no acórdão paradigma como razões de decidir:

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche todos os requisitos previstos em lei, motivo pelo qual deve ser conhecido.

Trata o processo de pedido de ressarcimento de COFINS não cumulativa mercado interno (fundamentado no artigo 17 da Lei nº 11.033/2004, bem como no art. 16 da Lei nº 11.116/2005), atrelado a pedidos de compensações (Perdcomps), no valor de R\$ 1.243.931,55, referente ao 4º trimestre/2005, não homologado integralmente pela Autoridade Tributária, uma vez que se identificou a apropriação indevida de créditos decorrentes de:

- a) Apropriação indevida, no mês de dezembro de 2005, de créditos (totalizando R\$ 13.274.235,66) referentes a “despesas de armazenagem de mercadorias e frete nas operações de venda” que tinham sido gerados ao longo de todo ano e, assim, deveriam ser apropriados em cada competência mensal entre janeiro e dezembro de 2005 – “no mês da efetiva entrada dos bens ou da prestação de serviços”;
- b) Glosa parcial dos créditos relativos a “Despesas de aluguel”, “Despesas de Armazenagem e Frete nas Operações de Venda”, “Devolução de Vendas” e “Outras Operações com direito a Crédito”, decorrente da aplicação dos percentuais de rateio para as vendas tributadas de 1,3198%, 7,1380% e 0%, em outubro/2005, novembro/2005 e dezembro/2005, respectivamente.
- c) Utilização indevida de créditos relativos à prestação à Recorrente de serviços de logística por EMBRALOG – Empresa Brasileira de Logística Ltda;
- d) Inconsistência entre as DACON's do 3º trimestre, que, na ficha 17b, apontou um saldo devedor de COFINS de R\$ 28.210,27 e de PIS de R\$ 6.124,59, e a do 4º trimestre, que, na mesma ficha, informou um saldo de crédito de mês anterior correspondente a R\$ 181.951,91 de COFINS e de R\$ 39.502,72 de PIS.

Para esta instância administrativa restaram as discussões referentes às glosas subsistentes constantes dos itens (a), (c) e (d).

Feitas essas breves considerações para facilitar a compreensão das matérias em debate, passa-se à análise dos créditos glosados subsistentes em seus argumentos de mérito.

**a) Apropriação indevida, no mês de dezembro de 2005, de créditos (totalizando R\$ 13.274.235,66) referentes a “despesas de armazenagem de mercadorias e frete nas operações de venda” que tinham sido gerados ao longo de todo ano e, assim, deveriam ser apropriados em cada competência mensal entre janeiro e dezembro de 2005 – “no mês da efetiva entrada dos bens ou da prestação de serviços”;**

Este tópico, em suma, trata da possibilidade de se apropriar créditos extemporaneamente, ou seja, como se deu no presente caso, os créditos de todos os trimestres de 2005 foram apropriados no último trimestre de 2005.

No que concerne aos créditos extemporâneos, a legislação das contribuições nos §§4º dos arts. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 previu a possibilidade do contribuinte descontar nos meses subsequentes eventuais créditos oriundos de meses anteriores, nos seguintes termos:

Art. 3º (...)

(...)

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

(negrito nosso)

As turmas do CARF têm entendido que, além da forma indicada pela Receita Federal, no sentido da correção de erros na apuração da contribuição, por meio da realização de retificação do DACON, com a consequente apuração de contribuição paga a maior, se houver, ou alteração do saldo do trimestre a ser repassado para o trimestre seguinte, existe outra possibilidade aceita, sem a necessidade de retificação desses demonstrativos, desde que a empresa comprove, por meio de documentação hábil, a existência do crédito e o não aproveitamento anterior do mesmo (entre o mês da aquisição do bem ou serviço e o mês de aproveitamento extemporâneo), assegurando-se, dessa forma, a não ocorrência do duplo aproveitamento de créditos pelo contribuinte.

Nesse sentido, em outras oportunidades as turmas do CARF já se pronunciaram sobre esse tema, dos quais destacam-se os trechos dos votos dos Conselheiros Alexandre Kern e Rosaldo Trevisan, admitindo a relevação da formalidade de retificação das declarações e demonstrativos desde que demonstrada pela interessada a ausência de utilização do crédito extemporâneo em outros períodos:

Processo nº 12585.720420/201122

Acórdão nº 3402002.603

4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária

Sessão de 28 de janeiro de 2015

Relator: Alexandre Kern

(...)

Aproveitamento de Créditos Extemporâneos

(...)

A matéria no entanto já tem entendimento em sentido contrário, plasmado, por exemplo, no Acórdão nº 3403002.717, de 29 de janeiro de 2014 (Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, unânime), em que ficou assente a necessidade de que reste documentado o aproveitamento dos créditos, mediante as retificações das declarações correspondentes, de modo a não dar ensejo a duplo aproveitamento, ou a irregularidades decorrentes. Admite-se a possibilidade de relevar formalidade de retificação das declarações desde que demonstrada conclusiva e irrefutavelmente, a ausência de utilização do crédito extemporaneamente registrado. De se reconhecer, no entanto, que a retificação das declarações é extremamente mais simples.

Assim, omitindo-se em proceder à prévia retificação do Dacon respectivo e sem fazer prova cabal de que não aproveitou o crédito anacrônico, deve-se manter a glosa.

(...)

Processo nº 10380.733020/201158

Acórdão n° 3403002.717

4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária

Sessão de 29 de janeiro de 2014

Relator: Rosaldo Trevisan

(...)

Cabe destacar de início, que, por óbvio, a ausência de retificação a que se refere o fisco, é referente aos períodos anteriores, pois o que se busca é evitar o aproveitamento indevido, ou até em duplicidade. As retificações, como destaca o fisco, trazem uma série de consequências tributárias, no sentido de regularizar o aproveitamento e torna-lo inequívoco.

Quanto à afirmação de que a recorrente cumpriu em demonstrar a ausência de utilização anterior dos referidos créditos, indicando genericamente todos os documentos entregues à fiscalização e/ou acostados na impugnação, não logra instaurar apresentar elementos concretos que ao menos instaurem dúvida no julgador, demandando diligência ou perícia. Aliás, a perícia solicitada ao final do recurso voluntário considera-se não formulada pela ausência dos requisitos do art. 16, IV do Decreto no 70.235/1972, na forma do § 1o do mesmo artigo.

No mais, acorda-se com o julgador de piso sobre a necessidade de que reste documentado o aproveitamento dos créditos, mediante as retificações das declarações correspondentes, de modo a não dar ensejo a duplo aproveitamento, ou a irregularidades decorrentes. E, ainda que se relevasse a formalidade de retificação das declarações, não restou no presente processo demonstrada conclusivamente, como exposto, ausência de utilização anterior dos referidos créditos.

Sobre a afirmação de que a autuação "funda seu entendimento tão somente em uma solução de consulta, formulada por outro contribuinte", é de se reiterar de que forma o fisco utilizou soluções de consulta na autuação (fl. 35 do Termo de Verificação Fiscal):

O segundo requisito diz respeito à necessária retificação, em todos os períodos pertinentes, de todas as declarações (DACONS, DCTFs e DIPJs) cujos valores são alterados pelo recálculo e refazimento da apropriação de créditos de PIS e COFINS. Isto porque este procedimento implica também o recálculo de todos os tributos devidos em cada período de apuração, especialmente o Imposto de Renda e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

É que na sistemática da não cumulatividade, qualquer apropriação de créditos de PIS e de COFINS, resulta, necessariamente na redução, em cada período de apuração, de custos ou despesas incorridas e, por consequência, na elevação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Há diversas soluções de consulta no âmbito da RFB, que exprimem o entendimento acima, dentre elas citaremos a Solução de Consulta no 14 SRRF/6aRF/DISIT, de 17/02/2011, a Solução de Consulta no 335 SRRF/9aRF/DISIT, de 28/11/2008, e a Solução de Consulta no 40 SRRF/9aRF/DISIT, de 13/02/2009.

Assim, patente que as soluções de consulta não são (e sequer constam no campo correspondente) a fundamentação da autuação.

(...)

Em adição ao que a DRJ estabelece, agregamos somente a possibilidade de, na ausência das retificações, haver comprovação inequívoca do alegado por outros meios, o que não se visualiza no caso dos presentes autos. É de se reconhecer, contudo, que extremamente mais simples é a retificação das declarações.

(...)

No caso concreto, percebe-se que a Recorrente não promoveu a retificação da DACON, tampouco trouxe aos autos comprovação inequívoca de que não aproveitou os referidos créditos extemporâneos em períodos anteriores à utilização, conforme se pode conferir nos autos.

Dessa forma, entendo que não consta nos autos prova hábil para se assegurar que o crédito extemporâneo pleiteado não tenha sido utilizado em duplicidade

Como se sabe. é entendimento pacificado neste Colegiado que cabe à Recorrente o ônus de provar o direito creditório alegado perante a Administração Tributária, conforme consignado no Código de Processo Civil (CPC/2015, art. 373, I), vigente à época, e adotado de forma subsidiária na esfera administrativa tributária:

Art.373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

A obrigação de provar o seu direito decorre do fato de que a iniciativa para o pedido de restituição ser do contribuinte, cabendo à Fiscalização a verificação da certeza e liquidez de tal pedido, por meio da realização de diligências, se entender necessárias, e análise da documentação comprobatória apresentada. O art. 65 da revogada IN RFB nº 900/2008 esclarecia:

Art. 65. A autoridade da RFB competente para decidir sobre a restituição, o ressarcimento, o reembolso e a compensação poderá condicionar o reconhecimento do direito creditório à apresentação de documentos comprobatórios do referido direito, inclusive arquivos magnéticos, bem como determinar a realização de diligência fiscal nos estabelecimentos do sujeito passivo a fim de que seja verificada, mediante exame de sua escrituração contábil e fiscal, a exatidão das informações prestadas.

Ressalte-se que normas de semelhante teor constam em legislação antecedente, conforme IN SRF 210, de 01/10/2002, IN SRF 460 de 18/10/2004, IN SRF 600 de 28/12/2005.

No caso concreto, entendo que a Empresa não cumpriu com a sua obrigação de comprovar o direito creditório pleiteado por meio de documentação hábil e suficiente.

Esse também foi o entendimento do julgador a quo, conforme atesta o trecho a seguir transcrito.

Tal procedimento não foi adotado pelo contribuinte no presente caso, tendo a empresa informado diretamente o valor de crédito extemporâneo que entende correto no PA dezembro/2005, sem retificar os DACON anteriores. No entanto, tal procedimento não retira da empresa o direito à utilização do referido crédito, nos termos em que autorizado pela Lei nº 10.833/2003, **respeitado o prazo**

**decadencial, desde que a origem do crédito seja comprovada e ainda que se comprove que não foi utilizado em outros períodos.**

(negrito nosso)

Em consequência, deve ser mantida a decisão recorrida quanto aos créditos extemporâneos.

**b) Utilização indevida de créditos relativos à prestação à Recorrente de serviços de logística por EMBRALOG – Empresa Brasileira de Logística Ltda;**

No que concerne aos bens e/ou serviços utilizados como insumos, 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, a 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.

Para melhor compreensão da matéria envolvida, 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.

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/fábrica, 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 determinado 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 aceitação de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.

Dessa forma, para se decidir quanto ao direito ao 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 a possibilidade de aproveitamento do crédito.

Embora o referido Acórdão do STJ não tivesse 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<sup>1</sup>, 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,<sup>2</sup> c/c o

<sup>1</sup> Portaria Conjunta PGFN /RFB nº1, de 12 de fevereiro de 2014 (Publicado(a) no DOU de 17/02/2014, seção 1, página 20)

Art. 3º Na hipótese de decisão desfavorável à Fazenda Nacional, proferida na forma prevista nos arts. 543-B e 543-C do CPC, a PGFN informará à RFB, por meio de Nota Explicativa, sobre a inclusão ou não da matéria na lista de dispensa de contestar e recorrer, para fins de aplicação do disposto nos §§ 4º, 5º e 7º do art. 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, e nos Pareceres PGFN/CDA nº 2.025, de 27 de outubro de 2011, e PGFN/CDA/CRJ nº 396, de 11 de março de 2013.

§ 1º A Nota Explicativa a que se refere o caput conterà também orientações sobre eventual questionamento feito pela RFB nos termos do § 2º do art. 2º e delimitará as situações a serem abrangidas pela decisão, informando sobre a existência de pedido de modulação de efeitos.

§ 2º O prazo para o envio da Nota a que se refere o caput será de 30 (trinta) dias, contado do dia útil seguinte ao termo final do prazo estabelecido no § 2º do art. 2º, ou da data de recebimento de eventual questionamento feito pela RFB, se este ocorrer antes.

§ 3º A vinculação das atividades da RFB aos entendimentos desfavoráveis proferidos sob a sistemática dos arts. 543-B e 543-C do CPC ocorrerá a partir da ciência da manifestação a que se refere o caput.

§ 4º A Nota Explicativa a que se refere o caput será publicada no sítio da RFB na Internet.

§ 5º Havendo pedido de modulação de efeitos da decisão, a PGFN comunicará à RFB o seu resultado, detalhando o momento em que a nova interpretação jurídica prevaleceu e o tratamento a ser dado aos lançamentos já efetuados e aos pedidos de restituição, reembolso, ressarcimento e compensação.

(...)

<sup>2</sup> LEI No 10.522, DE 19 DE JULHO DE 2002.

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 ESTABELECIDADA 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

---

Art. 19. Fica a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional autorizada a não contestar, a não interpor recurso ou a desistir do que tenha sido interposto, desde que inexistir outro fundamento relevante, na hipótese de a decisão versar sobre: (Redação dada pela Lei nº 11.033, de 2004)

(...)

II - matérias que, em virtude de jurisprudência pacífica do Supremo Tribunal Federal, do Superior Tribunal de Justiça, do Tribunal Superior do Trabalho e do Tribunal Superior Eleitoral, sejam objeto de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda; (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013) III - (VETADO). (Incluído pela Lei nº 12.788, de 2013)

IV - matérias decididas de modo desfavorável à Fazenda Nacional pelo Supremo Tribunal Federal, em sede de julgamento realizado nos termos do art. 543-B da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - Código de Processo Civil; (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)

V - matérias decididas de modo desfavorável à Fazenda Nacional pelo Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos art. 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - Código de Processo Civil, com exceção daquelas que ainda possam ser objeto de apreciação pelo Supremo Tribunal Federal. (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)

(...)

§ 4º A Secretaria da Receita Federal do Brasil não constituirá os créditos tributários relativos às matérias de que tratam os incisos II, IV e V do caput, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput. (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

§ 5º As unidades da Secretaria da Receita Federal do Brasil deverão reproduzir, em suas decisões sobre as matérias a que se refere o caput, o entendimento adotado nas decisões definitivas de mérito, que versem sobre essas matérias, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput. (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

§ 6º - (VETADO). (Incluído pela Lei nº 12.788, de 2013)

§ 7º Na hipótese de créditos tributários já constituídos, a autoridade lançadora deverá rever de ofício o lançamento, para efeito de alterar total ou parcialmente o crédito tributário, conforme o caso, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput. (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)

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.

No caso concreto, observa-se que o Auditor Fiscal na emissão do despacho decisório aplicou integralmente o conceito mais restritivo aos insumos – aquele que se extrai dos atos normativos expedidos pela RFB (Instruções Normativas da SRF ns.247/2002 e 404/2004), já declarados ilegais pela decisão do STJ sob o rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015).

O acórdão recorrido, por sua vez, em face da superveniência do REsp nº 1.221.170/PR, norteou o julgamento para efeito de caracterização dos itens glosados como insumos segundo os critérios da *essencialidade* ou *relevância*.

A Recorrente alega que os serviços de logística prestados pela empresa EMBRALOG – Empresa Brasileira de Logística Ltda são relevantes e essenciais ao desenvolvimento de sua atividade de franquia desenvolvida, passando a explicar as diversas aplicações dos serviços.

Afirma que isso fica absolutamente claro pela mera transcrição das obrigações assumidas pela EMBRALOG:

#### ATENDIMENTO DE CARTEIRA

- Manutenção dos pedidos das franquias: alteração de pedidos, inclusão de promoções e descontos.
- liberação dos pedidos para faturamento de acordo com o calendário de expedição;
- análise de carteira de pedidos (acompanhamento de lançamentos, produtos de datas comemorativas, etc).

#### SAF – RELACIONAMENTO COM A REDE DE FRANQUIAS

- O SAF é o canal de comunicação entre o Boticário e a rede de franquias, é um meio de contato, orientação, atendimento e relacionamento.
- registrar e classificar todos os chamados de cunho comercial criando uma base de informações.
- efetuar pesquisas de cunho comercial junto à rede de Franquias.
- efetuar a atualização de dados cadastrais referentes ao comércio de mercadorias da rede de franquias.
- efetuar ações de inclusão de pedidos e vendas de produtos.
- efetuar interface com a área de venda de produtos da empresa CONTRATANTE para melhoria na disponibilização das informações.
- encaminhar as manifestações da rede de franquias para a CONTRATANTE.

#### CADASTRO

- efetuar cadastro, manutenção e atualização de dados e documentos cadastrais na rede de franquias.

#### EXPEDIÇÃO E FATURAMENTO

- gerar ressuprimento dos armazéns 1ª para 4ª, e do armazém 4ª para o AC ACABAD.

- proceder movimentação física ressuprindo as áreas de separação (Knapp, Gr. Volumes e Promocional).

- imprimir picking list de separação, resumos de ressuprimento, etiquetas de volume, protocolos de expedição dos processos (Knapp, Gr. Volumes e Promocionais).

- conferir e aplicar estatística de cep nos processos de separação alimentando os dados no sistema CEP.

- efetuar separação de acordo com o mapeamento das rotas por carretas, obedecendo as quantidades dos pickins de separação (Knapp, Gr. Volumes e Promocionais).

- efetuar balanceamento das linhas de separação de acordo com a previsão de vendas a fim de melhorar performance de separação.

- acompanhar carregamento das carretas volume a volume orientados pelo sistema de rádio frequência (CEV), providenciando liberação das mesmas.

- gerar arquivos de transporte para transportadoras.

- efetuar a emissão das notas fiscais conforme liberação do carregamento (CEV), procedendo a separação das vias conforme legislação vigente.

- efetuar emissão de notas fiscais conforme solicitação.

- efetuar atendimento de irregularidades ocorridas no processo de expedição.

- efetuar atendimento, separação e entrega de pedidos de clientes diversos, e solicitações internas de produtos destinados a brindes (LP).

- proceder integrações de todos os processos de expedição e faturamento para as áreas envolvidas.

#### TRANSPORTE

- acompanhamento e negociações das tabelas de preço e lead time.

- cálculo e análise da previsão do frete sobre vendas e compras.

- prospecção de novas transportadoras e/ou novos modelos de operações logísticas.

- simulações das tabelas de preço de transportadoras.

- interface com a separação e expedição.

- envios extras ou urgentes.

- equipes de coleta.

- recebimento das faturas mensais de frete para efetuação de rateio, entre as UF's, dos custos de expedição dos produtos.

- gerar pré faturas dos fretes (por transportadora) através do software GKO.
- elaboração do calendário de atendimento.
- monitoramento de sinistros e ações imediatas.
- follow up dos envios extras (estação da beleza, aéreo, factice, fundação, eventos, etc.).

Por fim, conclui que são atividades variadas, ainda que sob o rótulo genérico “logística”, mas todas vinculadas **diretamente** à atividade de franquia da Recorrente. Assim, podem e devem ser consideradas “insumos”.

Sem razão à Recorrente

Como se percebe, a Recorrente requer que o conceito de insumo seja aplicado também ao seu ramo de atividade (comércio varejista), conforme atesta o DACON, no qual conta que a integralidade da receita auferida foi de revenda de mercadorias, não constando qualquer receita por produção de bens de fabricação própria ou prestação de serviços.

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 com logística citados pela Recorrente não se enquadram ao caso como insumo, uma vez que a atividade desenvolvida pela recorrente não trata de atividade de industrialização e nem prestação de serviços. As despesas incorridas com esses itens, embora, em tese, possam ser essenciais à atividade comercial de revenda desenvolvida Recorrente, não podem dar direito a crédito por falta de previsão legal.

Entende-se como insumo, para fins de aproveitamento dos créditos de PIS e COFINS, aquelas despesas incorridas com bens e serviços comprovadamente utilizados na atividade da pessoa jurídica na prestação de serviços ou na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, que guarde, portanto, relação com as receitas tributadas. Nesse sentido, reproduzo ementas das turmas da câmara baixa e câmara Superior:

CONCEITO DE INSUMO. INTERPRETAÇÃO HISTÓRICA, SISTEMÁTICA E TELEOLÓGICA. LEIS N 10.637/2002 E 10.833/2003. CRITÉRIO RELACIONAL.

**Insumo” para fins de creditamento do PIS e da COFINS não cumulativos, partindo de uma interpretação histórica, sistemática e teleológica das próprias normas instituidoras de tais tributos (Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003), deve ser entendido como todo custo, despesa ou encargo comprovadamente incorrido na prestação de serviço ou na produção ou fabricação de bem ou produto que seja destinado à venda, e que tenha relação e vínculo com as receitas tributadas (critério relacional), dependendo, para sua identificação, das especificidades de cada processo produtivo.**

(Acórdão nº9303003.079, sessão de 14 de agosto de 2014, relatoria do Conselheiro Rodrigo Cardozo)

CONCEITO DE INSUMOS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE.

**São insumos, para efeitos do inciso II do artigo 3º da lei nº 10.637/2002, todos os bens e serviços essenciais ao processo produtivo e á prestação de serviços para a obtenção da receita objeto da atividade econômica do seu adquirente, podendo ser empregados direta ou indiretamente no processo produtivo, cuja subtração implica a impossibilidade de realização do processo produtivo e da prestação do serviço, comprometendo a qualidade da própria atividade da pessoa jurídica.**

**Desta forma, deve ser estabelecida a relação da essencialidade do insumo (considerando-se a imprescindibilidade e a relevância/importância de determinado bem ou serviço, dentro do processo produtivo, para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pela pessoa jurídica) com o objeto social da empresa, para que se possa aferir se o dispêndio realizado pode ou não gerar créditos na sistemática da não cumulatividade.** Sendo esta a posição do STJ, externada no voto do Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, ao julgar o RE nº 1.221.170/PR, em sede de recurso repetitivo, ao qual está submetido este CARF, por força do § 2º do Artigo 62 do Regimento Interno do CARF.

(Acórdão nº 3301-009.484, sessão de 16 de dezembro de 2020, relatoria da Conselheira Liziane Angelotti Meira)

(negritos nossos)

Há que se ter, portanto, uma relação ou vínculo entre os custos/despesas e obtenção da receita obtida pela empresa (critério relacional), a fim de que tais dispêndios possam ser considerados insumos essenciais ou relevantes aplicados no desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte, seja na prestação do serviço ou fabricação/produção, em consonância com o decidido no RE nº 1.221.170/PR.

Abaixo, reproduzem-se parcialmente as ementas de alguns julgados do CARF que expressam o mesmo entendimento sobre a matéria, atinente à impossibilidade de créditos sobre insumos na atividade comercial:

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 nº 18050.720506/201412; Acórdão nº 3301003.874; Relator Conselheiro Antonio Carlos da Costa Cavalcanti Filho; sessão de 28/06/2017)

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 nº 13855.721049/201151; Acórdão nº 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 aceção 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 nº13864.720140/2016-55;Acórdão nº3402006.026;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).

Com base nessas razões, não há nada a retocar na decisão recorrida quanto a essas glosas.

**c) Inconsistência entre as DACON's do 3º trimestre, que, na ficha 17b, apontou um saldo devedor de COFINS de R\$ 28.210,27 e de PIS de R\$ 6.124,59, e a do 4º trimestre, que, na mesma ficha, informou um saldo de crédito de mês anterior correspondente a R\$ 181.951,91 de COFINS e de R\$ 39.502,72 de PIS.**

Conforme explicita o acórdão recorrido, a Impugnante alega que a existência desses créditos no 1º, 2º e 3º trimestre/2005, ainda que não registrados nos DACONs esses períodos, explicaria o saldo de créditos do mês anterior no valor de R\$ 181.951,91 informado no DACON do 4º trimestre/2005, relativos a serviços de logística.

Como se percebe, a matéria aqui discutida diz respeito a possibilidade de utilizar créditos extemporaneamente e possibilidade de creditamento de insumos em empresas do ramo comercial. A fim de se evitar repetições valem aqui as mesmas

considerações feitas nos itens anteriores (a) e (b) para manter a glosa efetuada pela Autoridade Fiscal.

Diante do exposto, voto no sentido negar provimento ao recurso voluntário.

### **Conclusão**

Importa registrar que as situações fática e jurídica destes autos se assemelham às verificadas na decisão paradigma, de sorte que as razões de decidir nela consignadas são aqui adotadas, não obstante os dados específicos do processo paradigma eventualmente citados neste voto.

Dessa forma, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 87 do RICARF, reproduz-se o decidido no acórdão paradigma, no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

(Documento Assinado Digitalmente)

Pedro Sousa Bispo – Presidente Redator