



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	12448.913702/2021-18
ACÓRDÃO	3101-004.005 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	11 DE FEVEREIRO DE 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	AMERICANAS S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/2019 a 31/03/2019

PER/DCOMP. COMERCIANTE VAREJISTA. AUSÊNCIA DE PROVAS DAS ATIVIDADES CORRELATAS. CRÉDITO NÃO RECONHECIDO. COMPENSAÇÕES NÃO HOMOLOGADAS.

Excetuando-se os bens adquiridos para revenda, as despesas com consumo de energia elétrica; aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos; edificações e benfeitorias em imóveis; bens recebidos em devolução e tributados; e o armazenamento e frete na operação de venda, todas as demais hipóteses legais são restritas as atividades de industrializar e de prestar serviços não alcançando o mercado varejista que apenas realiza o processo de venda direta seja por meio de estabelecimento físico ou através de e-commerce.

Exercidas atividades correlatas à principal (revenda), cabe a contribuinte apresentar provas e consolidação das informações sobre origem e natureza do crédito pleiteado para que a fiscalização certifique a sua certeza e liquidez, sob pena de indeferimento do PERD/DCOMP.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3101-004.004, de 11 de fevereiro de 2025, prolatado no julgamento do processo 12448.913703/2021-62, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

Assinado Digitalmente

Gilson Macedo Rosenburg Filho – Presidente Redator

Participaram do presente julgamento os conselheiros Renan Gomes Rego, Laura Baptista Borges, Ramon Silva Cunha, Luciana Ferreira Braga, Sabrina Coutinho Barbosa, Gilson Macedo Rosenburg Filho (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.

Considerando à similaridade dos fatos narrados pela contribuinte (ora recorrente) em seu expediente recursal com os retratados no relatório do Acórdão Recorrido, peço vênica para adotar a descrição das circunstâncias fáticas da DRJ:

Trata-se de Manifestação de Inconformidade interposta pelo contribuinte em epígrafe (e-fls. 24/30), dirigida à Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em face do Despacho Decisório nº 3357322 (e-fl. 03), proferido pela DRF – Rio de Janeiro I.

Pedido de Ressarcimento (PER)

O Pedido de Ressarcimento (PER) nº 37690.50101.110221.1.5.18-2112 (e-fls. 31/35), transmitido em 11/02/2021, requer o ressarcimento de saldo de crédito da contribuição para o PIS não cumulativa, relativo as operações do contribuinte no mercado interno com alíquota básica(código do crédito 201), relativamente ao 1º trimestre de 2019, no valor de R\$ 10.217.211,65.

Despacho Decisório

O Despacho Decisório reconheceu em parte o direito creditório pleiteado no Pedido de Ressarcimento (PER) nº 37690.50101.110221.1.5.18-2112, no valor de R\$ 271.131,71.

O crédito confirmado valor de R\$ 271.131,71 foi utilizado na compensação de parte dos débitos informados na declaração de compensação (DComp) nº 35124.34614.131120.1.3.18-9809, insuficiente para compensar integralmente todos os débitos nela declarados.

Sendo assim, não houve valor remanescente a ser ressarcido do crédito reconhecido.

Consta ainda que não foram homologadas as compensações declaradas nas seguintes DComps vinculadas ao mesmo direito creditório:

- 04487.27909.131120.1.3.18-6755; e,
- 39292.88588.230721.1.3.187023.

Logo, com a operacionalização da compensação, o resultado foi um valor devedor consolidado, correspondente aos débitos indevidamente compensados, para pagamento até 30/09/2022, de R\$ 74.968,91 principal, R\$ 14.993,76 de multa e R\$ 9.365,62 de juros.

Relatório Fiscal

A análise fiscal que fundamentou o Despacho Decisório consta no Relatório Fiscal às fls. 09/19, do qual se extrai:

- Durante os procedimentos de análise fiscal foram constatadas apropriações indevidas de créditos de Pis e Cofins na Escrituração Fiscal Digital - EFD Contribuições do contribuinte, além de outras irregularidades;

- Trata-se de empresa que se dedica ao comércio varejista de produtos em geral, inclusive por meio eletrônico - e-commerce;

- O contribuinte afirma que presta os seguintes serviços, entendidos como atividades correlatas à atividade principal da empresa:

- 1) Licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação;
- 2) Agenciamento, corretagem ou intermediação de títulos em geral, valores mobiliários e contratos quaisquer;
- 3) Agenciamento, corretagem ou intermediação de bens móveis ou imóveis, não abrangidos em outros itens ou subitens, inclusive aqueles realizados no âmbito de Bolsas de Mercadorias e Futuros, por quaisquer meios;
- 4) Agenciamento de publicidade e propaganda, inclusive o agenciamento de veiculação por quaisquer meios;
- 5) Representação de qualquer natureza, inclusive comercial;
- 6) Inserção de textos, desenhos e outros materiais de propaganda e publicidade, em qualquer meio (exceto em livros, jornais, periódicos e nas modalidades de serviços de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita).

- A empresa não logrou apresentar a composição de custos e insumos dos serviços prestados, embora tenha informado que mantém essas informações em controles extracontábeis. A falta de informações nos campos do Registro A170 não permitiu à Fiscalização aferir qual o tipo de serviço foi prestado, muito menos averiguar quais seriam os insumos utilizados no processo de produção desse serviço;

- Quanto às atividades de comércio varejista, a não-cumulatividade não é plena, restringindo-se às hipóteses de desconto de créditos nelas previstas de forma exhaustiva e, em se tratando de pessoa jurídica que atua no setor do comércio, admite-se o crédito das contribuições somente sobre:

Aquisição de bens para revenda;

Devolução de mercadorias vendidas;

Despesas com aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

Contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica;

Depreciação e amortização de imóveis e suas benfeitorias utilizados nas atividades da empresa;

Despesas de energia elétrica e térmica, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica;

Despesas de armazenagem e frete nas operações de venda.

- A hipótese legal de créditos das contribuições sobre os insumos utilizados na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda aplica-se apenas a empresas industriais ou a prestadoras de serviços, sendo irrelevante para as empresas comerciais a discussão acerca do conceito de insumos para fins de crédito das contribuições (preconizam os parágrafos 40 a 44 do Parecer Normativo COSIT/RFB nº 5, de 2018);

Glosa de custos dos serviços de marketing

A Autoridade fiscal esclarece no Relatório Fiscal a glosa:

- As despesas registradas nos Registros M105/M505 com a descrição "Outras Operações com direito a Crédito - Marketing", efetuadas para manutenção da atividade comercial varejista da Americanas S/A, não se configuram insumo vinculado a algum processo industrial ou de prestação de serviço;

- Não se questiona aqui a essencialidade e relevância destas despesas, ou mesmo se elas se enquadram no conceito de insumos para apuração de créditos de PIS/Cofins não cumulativo, mas o fato delas não estarem vinculadas a uma atividade industrial ou de prestação de serviço. Empresas que se dedicam a atividades comerciais não tem direito a insumos geradores de créditos da não-cumulatividade, fazendo jus somente a aproveitar créditos somente sobre outras despesas, conforme já exposto anteriormente;

- Tampouco seria possível discernir, a partir das informações registradas no Registro A170, se alegados serviços de publicidade e propaganda supostamente prestados pela Americanas S/A se referem propriamente à prestação de serviços a terceiros, ou se o contribuinte desembolsa recursos com sua própria publicidade;

- Os gastos descritos como "Outras Operações com direito a Crédito - Marketing" se referem a despesas de propaganda e publicidade, que, por falta de previsão legal, não geram créditos de PIS e de Cofins nas atividades comerciais;

- A tabela a seguir consolida em cada mês, as glosas relativas a "Outras Operações com direito a Crédito - Marketing":

Registro	Natureza da Base de Cálculo do Crédito	Mês	Descrição CST PIS/COFINS	Valor da Base de Cálculo do Crédito (R\$)
M105/M505	13 - Outras Operações com Direito a Crédito - Marketing	Janeiro/2019	56 - Operação com Direito a Crédito - Vinculada a Receitas Tributadas e Não-Tributadas no Mercado Interno, e de Exportação	53.765.680,33
		Fevereiro/2019	56 - Operação com Direito a Crédito - Vinculada a Receitas Tributadas e Não-Tributadas no Mercado Interno, e de Exportação	84.558.438,47
		Março/2019	56 - Operação com Direito a Crédito - Vinculada a Receitas Tributadas e Não-Tributadas no Mercado Interno, e de Exportação	79.604.489,12

Glosa de custos de outros serviços

A Autoridade fiscal esclarece no Relatório Fiscal a glosa:

- As despesas registradas nos Registros A170 e F100 com a descrição "Aquisição de Serviços Utilizados como insumo" se encontram vinculadas à manutenção da atividade comercial varejista da Americanas S/A, não se configurando como um insumo vinculado a algum processo industrial ou de prestação de serviço.

- Como já demonstrado, como a partir as notas de serviços prestados não é possível discernir qual o tipo de serviço prestado pela empresa, logo, não é possível averiguar quais seriam os insumos utilizados no processo de produção desse serviço;

- Para o aproveitamento dos créditos da Cofins e do PIS calculados sobre insumos, não pode o termo "insumo" ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária para as atividades da empresa (indústria e prestadoras de serviços), mas tão somente aqueles bens e serviços que, adquiridos de pessoa jurídica, e não incorporados ao ativo imobilizado da empresa adquirente, sejam efetivamente aplicados ou consumidos na fabricação ou produção de bens destinados à venda ou utilizados na prestação de serviço;

- As empresas que se dedicam a atividades comerciais não têm direito a créditos de insumos na não-cumulatividade;

- A tabela consolida em cada mês as glosas relativas à "Aquisição de Serviços Utilizados como insumo":

Registro	Natureza da Base de Cálculo do Crédito	Mês	Descrição CST PIS/COFINS	Valor da Base de Cálculo do Crédito (R\$)
M105/M505	03 - Aquisição de Serviços Utilizados como insumo	Janeiro/2019	56 - Operação com Direito a Crédito - Vinculada a Receitas Tributadas e Não-Tributadas no Mercado Interno, e de Exportação	2.135.880,52
		Fevereiro/2019	56 - Operação com Direito a Crédito - Vinculada a Receitas Tributadas e Não-Tributadas no Mercado Interno, e de Exportação	2.724.054,07
		Março/2019	56 - Operação com Direito a Crédito - Vinculada a Receitas Tributadas e Não-Tributadas no Mercado Interno, e de Exportação	1.916.772,31

Glosa de devolução de vendas de mercadorias tributadas à alíquota zero

A Autoridade fiscal esclarece no Relatório Fiscal a glosa:

- A Americanas S/A informou o seu entendimento acerca da legislação que sustenta a não tributação da contribuição para o PIS e da Cofins incidentes sobre as receitas de vendas de diversos produtos classificados nos subitens das posições

NCM 8471 e NCM 8517, os quais estão relacionados no revogado art. 28 da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005. Com base nesse entendimento, efetuou a venda a varejo desses produtos com alíquota zero;

- Entretanto, o contribuinte se aproveitou indevidamente de crédito sobre a devolução da venda desses produtos. Como a venda foi tributada à alíquota zero para o PIS e a Cofins, não há que se falar em crédito na devolução desses produtos;

- Os referidos créditos foram glosados e consolidados na tabela a seguir:

Registro	Natureza da Base de Cálculo do Crédito	Mês	Descrição CST PIS/COFINS	Valor da Base de Cálculo do Crédito (R\$)
M105/M505	12 - Devolução de Vendas Sujeitas à Incidência Não-Cumulativa	Janeiro/2019	56 - Operação com Direito a Crédito - Vinculada a Receitas Tributadas e Não-Tributadas no Mercado Interno, e de Exportação	10.511.020,14
		Fevereiro/2019	56 - Operação com Direito a Crédito - Vinculada a Receitas Tributadas e Não-Tributadas no Mercado Interno, e de Exportação	5.830.742,55
		Março/2019	56 - Operação com Direito a Crédito - Vinculada a Receitas Tributadas e Não-Tributadas no Mercado Interno, e de Exportação	6.639.772,27

Glosa de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado (crédito sobre encargos de depreciação)

A Autoridade fiscal esclarece no Relatório Fiscal a glosa:

- Conforme estabelecido no art. 3º, inciso VI das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, o aproveitamento de crédito incidente sobre o valor de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, aplica-se aos bens adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. Ou seja, somente as empresas industriais ou as prestadoras de serviços podem descontar esses créditos, não se aplicando para as empresas dedicadas à atividade comercial, que é o caso da Americanas S/A.

- Portanto, não existe previsão legal para que empresas comerciais descontem créditos sobre esses bens.

- A tabela a seguir consolida os créditos integralmente glosados:

Registro	Natureza da Base de Cálculo do Crédito	Mês	Descrição CST PIS/COFINS	Valor da Base de Cálculo do Crédito (R\$)
M105/M505	09 - Máquinas, Equipamentos e Outros Bens Incorporados ao Ativo Imobilizado (Crédito sobre Encargos de Depreciação)	Janeiro/2019	56 - Operação com Direito a Crédito - Vinculada a Receitas Tributadas e Não-Tributadas no Mercado Interno, e de Exportação	3.531.000,57
		Fevereiro/2019	56 - Operação com Direito a Crédito - Vinculada a Receitas Tributadas e Não-Tributadas no Mercado Interno, e de Exportação	3.592.106,13
		Março/2019	56 - Operação com Direito a Crédito - Vinculada a Receitas Tributadas e Não-Tributadas no Mercado Interno, e de Exportação	3.609.009,32

Esclareceu a autoridade que o contribuinte informou em suas EFD Contribuições a opção pelo método do Rateio Proporcional com base na Receita Bruta na apuração de créditos vinculados a mais de um tipo de receita.

Aduz ainda a Autoridade que devido à reclassificação de receitas de produtos classificados nos subitens das posições NCM 8471 e NCM 8517, a fiscalização retificou o tratamento tributário que consta nas EFD Contribuições, de CST 06 (alíquota zero) para CST 01 (tributado à alíquota básica).

Assim, a fiscalização informou no Relatório Fiscal que refez a correta proporção entre os diversos tipos de Receitas Brutas, a partir da reclassificação de receitas para o CST 01, e a partir das demais informações obtidas nos Blocos A, C e F das EFD Contribuições.

Por fim, consignou a Autoridade que os valores de PIS e Cofins devidos decorrentes da reclassificação de receitas de saídas de produtos com CST 06 (alíquota zero) para CST 01 (tributado à alíquota básica) serão apurados em processo administrativo específico.

Manifestação de Inconformidade

O interessado, cientificado da decisão em 06/09/2022 (uma terça-feira, e-fl. 36), irredimido, apresentou manifestação de inconformidade (e-fls. 24/30) em 06/10/2022 (e-fl. 22) alegando em síntese que:

1- Da incorreção das glosas relativas às (i) despesas de Marketing e de (ii) outros serviços

- O conceito de insumo inclusive para empresas comerciais deve ser entendido à luz do que decidiu o E. STJ no REsp 1.221.170, quando definiu que "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", independentemente se comercial ou industrial a atividade deste contribuinte;

- Sem dúvida a supressão dos serviços de marketing torna impossível a atividade do manifestante, mormente num mundo em que as compras são efetuadas quase paritariamente nos meios físicos e digitais, tanto que a Autoridade Fiscal reconhece literalmente a essencialidade Relatório Fiscal;

- A afirmação de que o direito ao crédito não encontra previsão legal, se sustenta, pois entende o manifestante que o inciso II do artigo 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03, ao contrário do inciso VI, expressamente prevê o direito ao crédito relativamente aos serviços utilizados nos produtos destinados a venda;

- Dispõe o artigo 3º, inciso II, das Leis nos 10.637/02 e 10.833/03 que os "bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda", ensejam direito ao crédito da contribuição ao PIS e da COFINS;

- Segundo Helenilson Cunha Pontes, "ao inserir o elemento 'comercialização' na norma que rege o direito ao crédito das contribuições em comento, utilizando-se

da expressão 'produtos destinados à venda', o legislador o fez como um fator de integração das atividades de 'produção e fabricação' com as atividades de comercialização, todas elas geradoras das receitas tributáveis pelo PIS/COFINS”;

- Vale dizer, o legislador procurou deixar claro que os bens e serviços aplicados como "insumos" em todas as atividades da empresa (inclusive na comercialização dos produtos) só darão direito ao crédito das contribuições se os produtos ou serviços gerados a partir da utilização destes "insumos" forem objeto de comercialização e, portanto, de geração de receita tributável;

- Tal afirmação é robustecida pela conjunção alternativa "ou" utilizada na redação do mencionado dispositivo;

- Diante da conjunção alternativa "ou" utilizada na redação do inciso II, temos que bens e produtos nesta redação são a mesma coisa (bem produzido), assim como produção e fabricação se referem ambas ao ato de produzir, logo a lei (inciso II do artigo 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03) menciona a produção de bens, ou a venda de produtos/mercadorias como atos geradores do direito ao crédito;

- Substituindo-se os sinônimos por uma só palavra que exprima a mesma coisa no caso produção/fabricação por "produção" e bens/produtos por "bens" resta claro a integração da venda revenda no direito ao crédito relativo aos serviços e bens utilizados como insumos;

- De outra forma não existiria justificativa para a conjunção alternativa (OU) utilizada. Seria tão despicienda que não foi utilizada no inciso VI, para dar direito aos mesmos créditos, aí sim, supostamente, não autorizando o crédito na revenda de bens. Logo existe sim previsão na Lei para a apropriação de custos de determinados insumos e serviços, notadamente serviços, no caso de empresa comercial;

- Resta absolutamente clara a integração entre produção e comercialização, alternativamente e não cumulativamente, se fosse cumulativamente a conjunção seria a "e", e não a "ou", utilizada, notadamente quando a lei utiliza as expressões bens e produtos como sinônimos como demonstrado;

- Os mesmos argumentos se aplicam aos outros serviços que também foram reconhecidos como essenciais pela Autoridade Fiscal.

2- Da incorreção da (iii) glosa dos créditos apurados sobre as devoluções de venda à alíquota zero

- A incorreção desta glosa decorre da própria atuação da Autoridade Fiscal que tributou estas operações, logo se operações foram tributadas pela Fiscalização, a devolução destas vendas dá direito a crédito, como se vê da leitura do Inciso VIII do artigo 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03;

- Logo deve ser afastada a glosa efetuada sobre créditos apurados sobre as devoluções de venda mencionadas no Relatório Fiscal.

3- Da incorreção da glosa relativo aos créditos referentes a máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado (crédito sobre encargos de depreciação)

- Estes custos compõem o custo da mercadoria revendida, logo por compor os custos desta mercadoria exsurge o direito ao creditamento, tal qual o procedimento adotado pela RFB em relação ao frete de aquisição destas mercadorias, como se vê da Soluções de Consulta COSIT nº 99.048/2017 e da redação do artigo 317 do RIR, nada no direito tributário sugere que se possa adotar entendimento diferente;

- Como se vê o RIR trata como custo do produto vendido a depreciação logo como o direito ao crédito nas mercadorias revendidas é seu custo de aquisição existe o direito ao crédito apurado.

Por fim, no pedido, o contribuinte requer a procedência da presente Manifestação de Inconformidade para que sejam afastadas as glosas efetuadas, nos termos da fundamentação.

É o relatório.

Baseada na falta de provas, e de previsão legal para o cômputo dos créditos das contribuições sujeitas ao regime não cumulativo de tributação sobre a atividade desempenhada pela recorrente (revenda), a decisão da DRJ conservou o despacho decisório contestado, decisão assim ementa:

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/01/2019 a 31/03/2019

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMO.

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.

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMOS NA ATIVIDADE COMERCIAL. IMPOSSIBILIDADE.

Na atividade de comércio não é possível a apuração de créditos da não cumulatividade do PIS ou da Cofins, com base no inciso II do art. 3º das Leis nºs 10.637/02. e 10.833/03, pois a hipótese prevista em tais dispositivos destina-se às atividades industriais ou de prestação de serviços.

DEVOLUÇÕES DE VENDA NÃO TRIBUTADAS. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

A devolução de venda efetuada a varejo de produtos com alíquota zero não gera crédito da não cumulatividade na devolução desses produtos.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. ATIVO IMOBILIZADO. IMPOSSIBILIDADE.

A hipótese normativa do artigo 3º, VI das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 não atinge os bens utilizados na atividade comercial, se referindo às máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

A recorrente, em recurso administrativo voluntário interposto, trouxe matérias de defesa por meio dos tópicos:

- 1 – Da incorreção das glosas relativas as despesas de (i) Marketing e de (ii) outros serviços;
2. Da incorreção da glosa dos créditos apurados sobre as devoluções de venda à alíquota zero;
3. Da incorreção da glosa relativo aos créditos referentes a máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado (crédito sobre encargos de depreciação).

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 devendo, pois, ser conhecido.

Consoante narrado, estar-se diante de pedido de ressarcimento de créditos das contribuições no regime não cumulativo, cumulado com pedidos de compensação, ambos formalizados por contribuinte que atua no mercado varejista e com serviços de agenciamento.

No curso do procedimento fiscal, a ausência da composição dos custos e dos insumos atinentes aos serviços prestados por parte da recorrente compeliu a fiscalização segregar os custos e despesas por ela contraídas em cada ramo de atividade produzida que compreende varejo e prestação de serviços (Marketing) gerando, assim, apuração dos créditos de PIS e COFINS sobre o negócio preponderante da recorrente qual seja, o 'mercado varejista'.

Sem novos fatos, a DRJ não se desviou dos alicerces iniciais que permeiam a negativa ao crédito indicado no PER/DCOMP, como visto nas razões de decidir do relator *a quo*:

Das despesas de marketing e outros serviços (i) e (ii)

(...)

Como se verifica acima, ao contrário do afirmado pelo sujeito passivo, 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).

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 (inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002 e da Lei nº 10.833, de 2003).

(...)

Ademais, também não há como dar guarida à alegação do interessado aos outros serviços, item (ii) da manifestação de inconformidade, que pelo mesmo motivo dos serviços de marketing não dão direito ao crédito, porque a hipótese normativa do dispositivo (inciso II do artigo 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003) é voltada especificamente às pessoas jurídicas industriais ou prestadoras de serviços, não se estendendo ao contribuinte, empresa que se dedica ao comércio varejista de produtos em geral, inclusive por meio eletrônico e-commerce.

Da incorreção da glosa dos créditos apurados sobre as devoluções de venda à alíquota zero (iii)

(...)

O direito ao crédito aqui analisado se refere às devoluções de vendas. Se as vendas não tinham sido tributadas pelo manifestante por seu entendimento, não há crédito nas respectivas devoluções, mesmo que a Fiscalização, a posteriori, entenda de forma diferente, e que as tenha tributado.

O retorno de uma mercadoria dá direito ao crédito quando a sua saída foi tributada, conforme foi explicitado pela Autoridade Fiscal.

(...)

Da incorreção da glosa relativa aos créditos referentes a máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado (crédito sobre encargos de depreciação) (iiii)

(...)

Conforme já abordado no primeiro item analisado neste voto, a atividade de revenda de mercadorias possui creditamento próprio assegurado pelo inciso I do art. 3º das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003, não sendo aplicável, a esta atividade, a previsão do inciso II deste dispositivo.

E este é o mesmo raciocínio aplicável ao ativo imobilizado, previsto no aludido inciso VI das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003. O direito ao crédito nele previsto não se relaciona com a atividade do sujeito passivo, que é de revenda de mercadorias.

(...)

Cabe-nos, portanto, decidir se a atividade de varejo permite a apropriação de créditos nos moldes do art. 3º das Leis nºs 10.833/2003 e 10.637/2002.

Sem delongas, as referidas legislações que tratam do regime não cumulativo de tributação do Pis e da Cofins, apontam os critérios e hipóteses legais para a exclusão da base de cálculo das contribuições de determinadas receitas (art. 2º) e insumos (art. 3º).

Nesse sentido, as empresas prestadoras de serviços e industriais (produtor/fabricante) estão no rol de contribuintes autorizados a apurar créditos de Pis e Cofins sobre as aquisições de bens e serviços essenciais e/ou necessários na consecução de sua atividade bem como, a pessoa jurídica revendedora em relação à revenda de mercadorias sobre as quais a vendedora atua na condição de substituta tributária e nas possibilidades estampadas no inciso I do art. 3º, ressalvadas as exceções do inciso III do § 3º do art. 1º e §§ 1º e 1º-A do art. 2º.

Entendo, portanto, que excetuando bens adquiridos para revenda (inciso I), consumo de energia elétrica (inciso III), aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos (inciso IV), edificações e benfeitorias em imóveis (inciso VII), bens recebidos em devolução e tributados (inciso VIII), e o armazenamento e frete na operação de venda (inciso IX), todas as demais hipóteses legais são restritas às atividades de industrializar e de prestar serviços.

Logo, ao realizar à venda direta por meio de estabelecimento físico ou e-commerce, à atividade de mercado varejista alcança, apenas, as possibilidades acima transcritas no cômputo do crédito de PIS e COFINS no regime não-cumulativo.

Voltando ao certame, do que vimos, a recorrente busca recuperar créditos sobre bens e serviços relacionados a(o):

- a) Marketing;
- b) Outros serviços;
- c) Devolução de venda sujeita à alíquota zero; e,
- d) Crédito sobre encargos de depreciação dos bens incorporados ao ativo imobilizado.

Indicados os pressupostos aplicáveis ao caso, passo a examinar cada rubrica glosada.

- Deficiência de esclarecimentos e provas pela recorrente.

Como visto, além de adquirir produtos para revenda, a recorrente exerce atividades correlatas à principal, sendo elas: licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação; agenciamento, corretagem ou intermediação de títulos em geral, valores mobiliários e contratos quaisquer; agenciamento, corretagem ou intermediação de bens móveis ou imóveis, não abrangidos em outros itens ou subitens, inclusive aqueles realizados no âmbito de Bolsas de Mercadorias e Futuros, por quaisquer meios; agenciamento de publicidade e propaganda, inclusive o agenciamento de veiculação por quaisquer meios; representação de qualquer natureza, inclusive comercial; inserção de textos, desenhos e outros materiais de propaganda e publicidade, em qualquer meio (exceto em livros, jornais, periódicos e nas modalidades de serviços de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita).

Não bastasse a carência de permissivo legal, a fiscalização também aponta omissão por parte da recorrente quanto à entrega da composição dos custos e insumos empregados nas atividades de comércio varejista, intermediação e agenciamento de publicidade e propaganda, dando azo a uma análise estrita com adoção da atividade varejista como determinante ao exame dos critérios legais para fruição dos descontos elencados no art. 3º das Leis nº 10.833/2003 e 10.637/2002.

Acertada a postura da fiscalização.

É ônus do contribuinte demonstrar que o crédito indicado no PER/DCOMP é certo e líquido a teor do art. 165 do CTN até porque, apenas o crédito hígido é capaz de extinguir o débito tributário na modalidade de compensação (art. 170 do CTN e caput do art. 74 da Lei nº 9.430/96).

Nesse sentido, recai sobre a recorrente o encargo de demonstrar por meios contábeis-fiscais a origem e a natureza do crédito pleiteado para que, dentro do prazo legal (§ 5º do art. 74 da Lei nº 9.430/96), a fiscalização possa confirmar a sua higidez e, consequentemente, homologar a compensação (§ 2º do art. 74 da Lei nº 9.430/96) sob pena de indeferimento por falta de confirmação da certeza e liquidez do crédito tributário apurado.

Tais informações são imperiosas para que a fiscalização seja capaz de identificar os bens e serviços necessários a execução das atividades do contribuinte (aqui recorrente) e, também, recompor a base de cálculo das contribuições à luz dos critérios dispostos nos artigos 1º e 3º das Leis nºs 10.833/2003 e 10.637/2002.

Logo, sem os esclarecimentos em relação as atividades realizadas e os bens e serviços necessários ao cumprimento do seu objeto societário igualmente, sem a entrega dos registros fiscais e contábeis (composição da base de cálculo), obstaculiza a fiscalização de cumprir o seu papel revisor e executor das normas.

À vista disso, para as atividades sem as quais a recorrente não desempenhou o seu ônus probante terão o seu pleito negado.

- Despesas com serviços de Marketing.

Sobre os serviços de Marketing, deixando a recorrente de entregar dados contábeis-fiscais conciliados, e esclarecimentos acerca dos custos e insumos despendidos na consecução das finalidades societárias, acaba por renunciar seu direito aos créditos sob a égide do art. 3º das Leis nºs 10.833/2003 e 10.637/2002.

Entendo impossível, ainda, computar os supostos créditos na categoria de comerciante varejista haja vista a falta de amparo legal, como inicialmente abordado no voto, uma vez que faltam as operações de prestar serviços e/ou de produzir bens ou produtos destinados à venda.

Nego, pois, a reversão das glosas.

- Encargos com outros serviços.

Segundo a fiscalização *“Tratam-se das despesas registradas nos Registros A170 e F100 (fls. 313/315 e 316) com a descrição ‘Aquisição de Serviços Utilizados como insumo’.*”, que, assim como no caso do tópico acima, a fiscalização não logrou êxito em discriminar os tipos de serviços tomados ou prestados pela recorrente e, dessa forma, restou incapaz de certificar a natureza dos créditos.

A recorrente ficou-se omissa tal qual, no caso dos serviços de Marketing, de forma que afastou às deduções previstas no art. 3º das Leis nºs 10.833/2003 e 10.637/2002. E dada a natureza da atividade desempenha (revenda), inexistente abrigo à concessão de créditos de PIS e COFINS no regime não-cumulativo.

Glosa mantida.

- Créditos sobre devolução de vendas à alíquota zero.

Rebatendo a DRJ, defende a recorrente:

A incorreção desta glosa decorre da própria atuação do AFRFB que tributou estas operações, logo se operações foram tributadas pelo AFRFB, a devolução destas vendas dá direito a crédito, como se vê da leitura do Inciso VIII do artigo 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03, segue:

(...)

VIII - bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;

(...)

Como se vê, diante da tributação das receitas das mercadorias que originaram a devolução, correta a apropriação de crédito.

Logo deve ser afastada a glosa efetuada sobre créditos apurados sobre as devoluções de venda mencionadas no Relatório Fiscal.

Há uma inconsistência na assertiva e, em consequência, no pedido da recorrente.

Primeiro porque a fiscalização ao glosar o 'crédito' não está a tributar a operação, ao contrário, a fiscalização apenas informa/veda à impossibilidade do creditamento registrado pela recorrente sobre os produtos devolvidos e que originalmente foram tributados a alíquota zero.

Em segundo, posto que a legislação, citada pela própria recorrente, autoriza a dedução da base de cálculo das contribuições apenas as devoluções dos bens que tiveram à venda faturada no mês ou no mês anterior e, obrigatoriamente, tributada, afastada qualquer outra hipótese.

Não bastasse, em nenhum momento a recorrente refuta os motivos da fiscalização e da DRJ, apenas tenta interverter os fatos na tentativa de conquistar o crédito apurado sem, contudo, provar ou defender que os bens devolvidos foram tributados, acarretando-se, pois, na manutenção da glosa.

- Encargos de depreciação. Créditos sobre máquina, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado.

Acerca dos encargos de depreciação, em curtíssima oposição sustenta a recorrente:

Aqui temos que estes custos compõem o custo da mercadoria revendida, logo por compor os custos desta mercadoria exsurge o direito ao creditamento, tal qual o procedimento adotado pela RFB em relação ao frete de aquisição destas mercadorias, como se vê das Soluções de Consulta abaixo, nada no direito tributário sugere que se possa adotar entendimento diferente. Vejamos:

- Solução de Consulta COSIT nº 99.048/2017 (...)

Como se vê o RIR trata como custo do produto vendido a depreciação logo como o direito ao crédito nas mercadorias revendidas é seu custo de aquisição existe o direito ao crédito apurado.

Logo, devem ser afastadas as glosas no tópico.

Mais uma vez entendo que não assiste razão à recorrente.

Partindo-se dos propósitos do legislador, não se confere direito a créditos de PIS e COFINS no regime não-cumulativo sobre os custos em relação a máquinas, equipamentos e outro bens incorporados ao ativo imobilizados quando não adquiridos para serem empregados na prestação de serviços ou na produção de bens à venda.

Significa que a revenda de bens não se subsume à norma (inciso VI do art. 3º da legislação do PIS e da COFINS) restando, assim, mantida a glosa sobre a rubrica.

Diante do exposto, voto por **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.

Assinado Digitalmente

Gilson Macedo Rosenberg Filho – Presidente Redator