



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15746.720024/2021-75
ACÓRDÃO	3202-002.939 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	17 de setembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	COMERCIAL ZARAGOZA IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2016, 2017, 2018, 2019

NULIDADE. DECISÃO RECORRIDA. INOCORRÊNCIA.

A decisão motivada e que atende aos requisitos legais do Decreto nº 70.235/72, deve ser mantida. Incabível anular decisão sem que haja fatos ofensivos ao direito de ampla defesa, ao contraditório ou às normas que definem competência.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2016, 2017, 2018, 2019

PIS/COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMO. ATIVIDADE COMERCIAL/VAREJISTA. IMPOSSIBILIDADE.

Na atividade de comércio/varejista, não é possível a apuração de créditos da não-cumulatividade das contribuições, com base no art. 3º, II, das Leis nº 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, porquanto a hipótese normativa desse dispositivo é voltada especificamente às pessoas jurídicas industriais ou prestadoras de serviços. A apuração de créditos de PIS e COFINS não-cumulativos sobre bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, só pode ser feita por empresa que efetivamente produza bens ou preste serviços.

Em razão de nada produzirem e de nada fabricarem, empresas dedicadas à atividade comercial não podem descontar créditos do regime não cumulativo sobre as despesas com: i) material de embalagem; ii) combustível (óleo diesel, para os caminhões que transportam as mercadorias para os centros de distribuição, e gás liquefeito de petróleo - GLP, para abastecimento das empilhadeiras); iii) alugueis de veículos

utilizados no transporte de mercadorias do centro de distribuição até as suas lojas; e iv) taxas pagas às administradoras de cartões de crédito.

PIS/COFINS. NÃO-CUMULATIVIDADE. EMBALAGENS. CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO.

Não há previsão de creditamento de embalagens, na condição de insumo, quando a atividade da contribuinte for a de revenda de mercadorias.

PIS/COFINS. NÃO CUMULATIVO. TAXA DE ADMINISTRAÇÃO DE CARTÕES DE CRÉDITO. VEDAÇÃO AO DESCONTO DE CRÉDITOS.

Não há respaldo legal ao cálculo de créditos de PIS e COFINS sobre as despesas com taxa de administração de cartões de crédito, por constituírem despesa operacional da recorrente.

PIS/COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. ICMS-ST. CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE.

Os valores pagos pelo contribuinte substituto a título de ICMS-ST não geram, no regime não cumulativo, créditos para fins de incidência das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS devidas pelo contribuinte substituído. Tema 1.231/STJ.

PIS/COFINS. NÃO CUMULATIVO. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS. GASTOS COM ALUGUEL DE VEÍCULOS. IMPOSSIBILIDADE.

Nos termos da legislação tributária que trata da designação e da classificação fiscal de mercadorias, veículos são bens identificados e classificados em capítulo próprio, separadamente das máquinas. Somente as despesas com o aluguel de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica domiciliada no país e utilizados nas atividades da empresa, dão direito ao desconto de créditos para o contribuinte.

PIS/COFINS. NÃO CUMULATIVO. CRÉDITO. LOCAÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. EMPILHADEIRAS. POSSIBILIDADE.

As empilhadeiras são verdadeiros equipamentos, cuja locação para a utilização na atividade desempenhada pela pessoa jurídica é passível de creditamento na forma do art. 3º, IV, das Leis nº 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003.

PIS/COFINS. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. EFD-CONTRIBUIÇÕES NÃO RETIFICADA. IMPOSSIBILIDADE DE APROVEITAMENTO.

O aproveitamento de créditos extemporâneos está condicionado à retificação da escrituração digital das contribuições (EFD-Contribuições) e,

nos casos em que a retificação altere valores informados na DIPJ e na DCTF, a retificação também dessas.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade, em afastar as preliminares de nulidade e, no mérito, dar parcial provimento ao recurso voluntário, apenas para reverter as glosas com as despesas de locação de empilhadeiras, paleteiras e transpaleteiras.

Assinado Digitalmente

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Wagner Mota Momesso de Oliveira, Juciléia de Souza Lima, Rafael Luiz Bueno da Cunha, Onízia de Miranda Aguiar Pignataro, Aline Cardoso de Faria e Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe (Presidente).

RELATÓRIO

Por bem descrever os fatos, adota-se o relatório da decisão recorrida, que passo a reproduzir:

“Trata-se dos Autos de Infração, lavrados pela DRF/Santo André/SP em 12/01/2021, para exigência da Contribuição para o PIS/PASEP (R\$ 11.326.959,72) e da COFINS (R\$ 52.163.766,18) na sistemática não cumulativa, no valor total de R\$ 63.490.725,90, aí inseridos a multa de lançamento de ofício de 75% e os juros de mora calculados até 01/2021, em razão de créditos descontados indevidamente nos períodos de 01/2016 a 01/2019, bem como em razão da insuficiência de recolhimento/declaração no período de 03/2016, conforme Termo de Verificação Fiscal (TVF) que faz parte integrante dos lançamentos (e-fls. 5466/5513). As infrações foram enquadradas nos dispositivos legais que regem a matéria.

Consoante o TVF, foram ainda formalizados os processos nº 15746.720025/2021-10 e 15746.720026/2021-64, fruto da mesma ação fiscal, que apresentam os lançamentos de mesmos períodos e contribuições, constituídos apartados com responsabilidade tributária solidária.

A fiscalização informa no TVF que a contribuinte é sujeita ao regime não cumulativo, no período aqui em análise, possuindo como objeto social o comércio varejista e atacadista, inclusive importação e exportação e representação

comercial de produtos alimentícios, bebidas, limpeza, perfumaria, cosméticos, higiene pessoal, cigarros e utensílios pessoais e domésticos.

E que, da análise dos documentos coletados ao longo da auditoria mediante intimação da pessoa jurídica, dos dados constantes dos sistemas informatizados da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) e dos arquivos da escrituração fiscal, apurou a apropriação indevida dos seguintes créditos:

1 – Bens utilizados como insumo

A autoridade fiscal explica que questionou a contribuinte acerca do crédito apropriado com COMBUSTÍVEIS, GÁS, EMBALAGEM e MERCADORIAS, tendo sido esclarecido o seguinte uso: do combustível para entrega na casa do cliente; do gás para empilhadeira; das embalagens para vasilhames adquiridos para comercialização de bebidas alcoólicas, mais especificamente cachaça, pois é de praxe comprar o líquido e a garrafa para a cachaçaria envazar; das mercadorias nas compras.

Destaca que, acessando a relação de chaves de Notas Fiscais Eletrônicas – NF-e, verificou que os valores de aquisição de bens registrados na conta analítica de COMBUSTÍVEIS se referiam a óleo diesel; na conta analítica de GÁS se referiam a gás liquefeito de petróleo; na conta analítica de EMBALAGEM se referiam garrafas; e na conta analítica de MERCADORIAS se referiam a itens diversos, entre esses, também garrafas.

Aponta que somente confere crédito a título de insumo na atividade de prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens e produtos destinados à venda (art. 3º, II, das Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03).

E que a atividade principal da contribuinte é comércio varejista de mercadorias em geral com predominância de produtos alimentícios – supermercados (CNAE 4711-3-02), condizente com seu objeto social e com a análise de sua Escrituração Contábil Fiscal (ECF), na qual se verificou que a quase totalidade das receitas auferidas provinha da atividade de venda de mercadorias, havendo uma pequena receita de prestação de serviço registrada apenas no ano de 2016, no valor de R\$ 2.018,00, irrelevante face à receita de venda de mercadorias de quase R\$ 2 bilhões nesse mesmo ano.

Dessa forma, exercendo a pessoa jurídica a atividade de comércio e não a de prestação de serviço e/ou de produção ou fabricação de bens e produtos destinados à venda, conclui que a interessada não faz jus ao crédito a título de insumo.

Registra, quanto à resposta da contribuinte que invoca o posicionamento do Superior Tribunal de Justiça (STJ) sobre o conceito de insumos:

Em recente decisão do Superior Tribunal de Justiça – STJ, em sede de recurso repetitivo, nos autos do Recurso Especial nº 1.221.170 - PR, foi firmada tese de que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de

essencialidade ou relevância (a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pela contribuinte).

Salienta-se que a referida decisão tem efeito vinculante para a Receita Federal consoante o disposto no art. 19 da Lei nº 10.522/2002, na Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 112014, e na Nota SEI nº 63120181CRJ1PGACET1PGFN-MF.

Convém aclarar que os bens ou serviços a serem considerados como insumos para crédito das contribuições, segundo os critérios de essencialidade ou relevância, não podem ser utilizados em qualquer atividade da pessoa jurídica, mas somente na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, conforme comando expresso do artigo 3º, II da Lei nº 10.637/2002 (com alterações posteriores) e do artigo 3º, II da Lei nº 10.833/2003 (com alterações posteriores).

Tal posicionamento já foi fixado pela Receita Federal nos parágrafos 14 a 18 do Parecer Normativo COSIT/RFB Nº 0512018, que trata sobre esse julgado:

(...).

Destarte, foi efetuada a glosa da base de cálculo dos créditos da contribuição para o PIS e da COFINS dos valores abaixo [Documentos Diversos- Outros – Planilha SPED-EFD - 13C Créd. Glosados - Combustíveis, Documentos Diversos- Outros – Planilha SPED-EFD - 13C Créd. Glosados - Gás e Documentos Diversos- Outros – Planilha SPED-EFD - 13C Créd. Glosados -Embalagens]:

COMBUSTÍVEIS				GÁS			
MÊS	BASE DE CÁLCULO DOS CRÉDITOS			MÊS	BASE DE CÁLCULO DOS CRÉDITOS		
	2016	2017	2018		2016	2017	2018
JANEIRO	R\$ 138.309,93	R\$ 238.990,91	R\$ 222.155,51	JANEIRO	R\$ 20.202,51	R\$ 17.244,60	R\$ 29.624,60
FEVEREIRO	R\$ 148.236,10	R\$ 158.443,14	R\$ 186.988,72	FEVEREIRO	R\$ 14.340,73	R\$ 8.406,47	R\$ 18.916,10
MARÇO	R\$ 155.452,08	R\$ 127.530,81	R\$ 180.865,77	MARÇO	R\$ 18.072,05	R\$ 14.851,77	R\$ 32.335,71
ABRIL	R\$ 188.067,39	R\$ 150.642,75	R\$ 195.218,12	ABRIL	R\$ 9.228,49	R\$ 20.827,44	R\$ 26.086,77
MAIO	R\$ 134.187,24	R\$ 154.199,92	R\$ 192.028,21	MAIO	R\$ 16.402,89	R\$ 14.142,71	R\$ 22.994,41
JUNHO	R\$ 193.747,25	R\$ 150.399,64	R\$ 160.984,47	JUNHO	R\$ 14.181,57	R\$ 12.186,78	R\$ 20.188,23
JULHO	R\$ 204.826,16	R\$ 119.986,33	R\$ 178.808,23	JULHO	R\$ 12.054,05	R\$ 13.252,85	R\$ 26.004,06
AGOSTO	R\$ 211.792,75	R\$ 162.573,37	R\$ 132.013,54	AGOSTO	R\$ 10.879,61	R\$ 17.299,22	R\$ 25.757,42
SETEMBRO	R\$ 150.492,99	R\$ 177.710,26	R\$ 73.070,81	SETEMBRO	R\$ 13.223,74	R\$ 22.265,39	R\$ 22.557,98
OUTUBRO	R\$ 96.927,24	R\$ 150.289,52	R\$ 225.202,14	OUTUBRO	R\$ 12.149,48	R\$ 21.081,36	R\$ 22.327,99
NOVEMBRO	R\$ 209.199,65	R\$ 222.921,05	R\$ 265.459,33	NOVEMBRO	R\$ 27.357,14	R\$ 28.001,48	R\$ 21.638,33
DEZEMBRO	R\$ 152.433,92	R\$ 209.842,86	R\$ 162.373,13	DEZEMBRO	R\$ 15.128,06	R\$ 27.810,68	R\$ 27.038,92
TOTAL	R\$ 1.983.672,70	R\$ 2.023.530,56	R\$ 2.175.167,98	TOTAL	R\$ 183.220,32	R\$ 217.370,75	R\$ 295.470,52

EMBALAGEM			
MÊS	BASE DE CÁLCULO DOS CRÉDITOS		
	2016	2017	2018
JANEIRO	R\$ 0,00	R\$ 56.003,16	R\$ 0,00
FEVEREIRO	R\$ 46.665,59	R\$ 1.387,32	R\$ 0,00
MARÇO	R\$ 4.824,57	R\$ 0,00	R\$ 0,00
ABRIL	R\$ 79.237,84	R\$ 82.199,46	R\$ 0,00
MAIO	R\$ 79.001,08	R\$ 0,00	R\$ 0,00
JUNHO	R\$ 79.524,66	R\$ 37.444,36	R\$ 0,00
JULHO	R\$ 39.951,34	R\$ 24.545,20	R\$ 0,00
AGOSTO	R\$ 42,28	R\$ 0,00	R\$ 0,00
SETEMBRO	R\$ 70.005,60	R\$ 0,00	R\$ 0,00
OUTUBRO	R\$ 6.741,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00
NOVEMBRO	R\$ 37.376,64	R\$ 0,00	R\$ 0,00
DEZEMBRO	R\$ 1.414,02	R\$ 0,00	R\$ 0,00
TOTAL	R\$ 444.784,62	R\$ 201.579,50	R\$ 0,00

No caso dos valores registrados na EFD-Contribuições sob a conta analítica de MERCADORIAS, como já informado acima, constavam além de produtos revendidos pela contribuinte, também materiais de embalagem (garrafas para envase). A fiscalização apartou, com base nos fornecedores (ATENA ENGARRAFADORA DIS(sic) VIDROS LTDA e MONTE VERDE IND COM EIRELI), os valores atinentes à material de embalagem dos demais valores [Documentos DiversosOutros – Planilha SPED-EFD - BC Créd. Glosados - Mercadorias]. Abaixo são demonstrados os valores mensais glosados da base de cálculo dos créditos da contribuição registrados sob a conta analítica de MERCADORIAS:

MERCADORIAS			
MÊS	BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES		
	2016	2017	2018
JANEIRO	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00
FEVEREIRO	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 37.013,76
MARÇO	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00
ABRIL	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 106.103,58
MAIO	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00
JUNHO	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00
JULHO	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00
AGOSTO	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 98.000,00
SETEMBRO	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00
OUTUBRO	R\$ 0,00	R\$ 74.027,52	R\$ 65.492,00
NOVEMBRO	R\$ 0,00	R\$ 37.013,76	R\$ 0,00
DEZEMBRO	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 0,00
TOTAL	R\$ 0,00	R\$ 111.041,28	R\$ 306.609,34

2 – Insumos registrados como Bens para Revenda

A fiscalização aponta que na EFD-Contribuições de jan/16 a dez/18 a pessoa jurídica tomou crédito de diversos itens escriturados como compras para revenda, tendo sido verificado, no entanto, que esses itens não foram revendidos, pois aprofundando a análise das NCM e das descrições desses bens foi apurado que eram materiais de embalagens utilizados em suas atividades, tais como: bandejas de isopor/plástico, etiquetas, bobinas, sacos, sacolas, potes etc.

E que, ao ser intimada, a contribuinte confirmou a utilização de tais materiais em suas atividades, alegando a existência de laudo com fotos e informações de materiais de embalagem que ampara tal procedimento.

A fiscalização reitera que por ser empresa comercial a pessoa jurídica não faz jus a créditos sobre insumos, vez que não presta serviços ou executa atividades de produção ou fabricação de bens. Ressalta que a contribuinte ingressou com Mandado de Segurança no qual pleiteava o direito ao crédito com base nas aquisições de materiais de embalagem, tendo sido denegada a segurança e o trânsito em julgado foi certificado em 03/02/2020.

Destarte, foi efetuada a glosa dos valores abaixo, da base de cálculo dos créditos da contribuição para o PIS e da COFINS [Documentos Diversos- Outros – Planilha SPED-EFD - BC Créd. Glosados – Insumos]:

INSUMOS REGISTRADOS COMO BENS PARA REVENDA			
MÊS	BASE DE CÁLCULO DOS CRÉDITOS		
	2016	2017	2018
JANEIRO	R\$ 602.446,68	R\$ 491.065,36	R\$ 822.395,67
FEVEREIRO	R\$ 324.006,23	R\$ 423.235,07	R\$ 818.108,28
MARÇO	R\$ 634.904,91	R\$ 648.575,52	R\$ 1.050.778,32
ABRIL	R\$ 640.044,39	R\$ 614.362,92	R\$ 974.297,99
MAIO	R\$ 660.152,12	R\$ 823.960,33	R\$ 913.847,61
JUNHO	R\$ 686.547,59	R\$ 631.714,66	R\$ 1.181.770,53
JULHO	R\$ 674.236,44	R\$ 840.376,08	R\$ 375.535,16
AGOSTO	R\$ 615.181,26	R\$ 884.544,92	R\$ 570.659,33
SETEMBRO	R\$ 520.599,56	R\$ 844.468,26	R\$ 857.082,78
OUTUBRO	R\$ 607.711,56	R\$ 904.277,07	R\$ 856.733,34
NOVEMBRO	R\$ 783.918,70	R\$ 917.316,65	R\$ 900.577,99
DEZEMBRO	R\$ 923.228,93	R\$ 837.031,81	R\$ 1.054.345,34
TOTAL	R\$ 7.672.978,37	R\$ 8.860.928,65	R\$ 10.376.132,34

3 – Taxa de Cartões sobre Faturamento

A autoridade fiscal ressalta que, analisando as EFD-Contribuições dos anos de 2016, 2017 e 2018, verificou que a pessoa jurídica informou como outras operações com direito a crédito despesas registradas na conta analítica TAXA DE CARTÕES SOBRE FATURAMENTO.

E que, ao ser intimada, a contribuinte informou se tratar de taxa de cartão de operadoras, nada apresentando em comprovação do registro contábil da despesa, dizendo não possuir Nota Fiscal, pois consiste em tarifa de cartão descontada, alegando ter apenas contratos com cada operador de cartão.

Nesse contexto, a fiscalização conclui que as despesas não foram comprovadas.

Ademais, acrescenta que analisando os lançamentos contábeis, verificou que a partida ocorreu na conta 4.02.01.62.00 – TAXA DE CARTÕES SOBRE FATURA e a contrapartida na conta 1.01.03.02.00.00 – CARTÕES DE DÉBITO E CRÉDITO, não restando dúvida de que se referem a taxas de administração cobradas pelas operações de cartão de crédito e débito (despesas não comprovadas mediante documentação hábil e idônea).

Reitera que a interessada é empresa comercial, não fazendo jus a crédito a título de insumo, de modo que as taxas pagas às administradoras de cartões não poderiam ser consideradas insumos e também não se subsumem às demais hipóteses legais de crédito previstas na legislação.

Conclui que, por ausência legal, tais créditos seriam indevidos, mesmo que comprovados, fato o qual não ocorreu. Cita o Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 36/2011, segundo o qual o pagamento de taxas de administração para administradoras de cartões de crédito ou débito não gera direito à apuração de créditos, por ausência de previsão legal.

Destarte, tendo em vista que a natureza desses dispêndios não permitia o crédito da contribuição para o PIS e da COFINS, foi efetuada a glosa do total dos valores abaixo, da base de cálculo dos créditos [Documentos Diversos- Outros – Planilha SPED-EFD - BC Créd. Glosados –Taxa Cartão].

Abaixo são demonstrados os valores mensais glosados da base de cálculo dos créditos da contribuição registrados sob a conta analítica de TAXA DE CARTÕES SOBRE FATURAMENTO:

TAXA DE CARTOES SOBRE FATURAMENTO			
MÊS	BASE DE CÁLCULO DOS CRÉDITOS		
	2016	2017	2018
JANEIRO	R\$ 641.202,73	R\$ 1.115.404,70	R\$ 1.525.300,69
FEVEREIRO	R\$ 579.653,38	R\$ 645.016,43	R\$ 0,00
MARÇO	R\$ 644.482,24	R\$ 966.905,89	R\$ 0,00
ABRIL	R\$ 618.895,22	R\$ 771.133,72	R\$ 0,00
MAIO	R\$ 722.640,37	R\$ 1.021.908,88	R\$ 0,00
JUNHO	R\$ 635.598,24	R\$ 823.428,67	R\$ 0,00
JULHO	R\$ 641.630,96	R\$ 986.047,56	R\$ 0,00
AGOSTO	R\$ 809.978,43	R\$ 1.031.099,87	R\$ 0,00
SETEMBRO	R\$ 692.510,97	R\$ 1.009.267,85	R\$ 0,00
OUTUBRO	R\$ 779.263,39	R\$ 1.176.210,54	R\$ 0,00
NOVEMBRO	R\$ 752.881,41	R\$ 1.108.848,07	R\$ 0,00
DEZEMBRO	R\$ 903.724,19	R\$ 1.281.607,68	R\$ 0,00
TOTAL	R\$ 8.422.461,53	R\$ 11.936.879,86	R\$ 1.525.300,69

4 – ICMS – Substituição Tributária

A autoridade fiscal diz que analisando as EFD-Contribuições dos anos de 2016, 2017 e 2018, verificou que a contribuinte informou como aquisição de bens para revenda valores registrados na conta analítica – ICM S/ COMPRAS. Destaca que, ao ser intimada sobre a natureza dos dispêndios, a pessoa jurídica informou se tratar de exclusão ICMS ST, apresentando relação de chaves de NF-e.

A fiscalização observa que, acessando essas NF-e, verificou que os valores de aquisição de bens para revenda registrados na conta analítica de ICM S/ COMPRAS se referiam ao ICMS-Substituição Tributária destacado, concluindo que os valores creditados são decorrentes de ICMS-ST sobre aquisições de mercadorias para revenda.

Afirma que inexistente base legal para apropriação de créditos sobre o ICMS-ST, pois constitui mera antecipação de pagamento de imposto, cujo fato gerador é presumido. E que tanto é assim que o art. 150, §7º da Constituição Federal e art. 10 da Lei Complementar nº 87/96 estatuem o comando de devolução do imposto substituído no caso do fato gerador presumido não se realizar. Ou seja, o ICM-ST corresponde ao imposto que seria devido pelo fiscalizado quando da venda (circulação) das mercadorias adquiridas, mas que por opção legislativa teve o

pagamento antecipado, não constituindo base de cálculo para apropriação de créditos das contribuições. Cita a Solução de Consulta Cosit nº 106/2014.

Destarte, foi efetuada a glosa dos valores abaixo, da base de cálculo dos créditos da contribuição para o PIS e da COFINS [Documentos Diversos- Outros – Planilha SPED-EFD - BC Créd. Glosados – ICMS-ST].

ICMS-ST			
MÊS	BASE DE CÁLCULO DOS CRÉDITOS		
	2016	2017	2018
JANEIRO	R\$ 3.839.659,24	R\$ 3.829.848,09	R\$ 5.698.639,52
FEVEREIRO	R\$ 4.160.664,27	R\$ 4.392.311,79	R\$ 6.845.506,30
MARÇO	R\$ 4.361.649,14	R\$ 7.662.274,07	R\$ 7.571.345,17
ABRIL	R\$ 5.616.807,54	R\$ 4.871.646,46	R\$ 8.141.983,17
MAIO	R\$ 6.430.625,14	R\$ 5.313.791,07	R\$ 5.651.632,55
JUNHO	R\$ 6.321.593,63	R\$ 7.025.756,03	R\$ 9.129.485,12
JULHO	R\$ 4.896.392,34	R\$ 6.182.471,91	R\$ 5.463.524,21
AGOSTO	R\$ 5.360.159,01	R\$ 7.749.728,55	R\$ 7.508.441,68
SETEMBRO	R\$ 5.995.278,50	R\$ 8.277.090,39	R\$ 6.730.863,55
OUTUBRO	R\$ 7.744.029,88	R\$ 10.478.959,53	R\$ 8.896.187,13
NOVEMBRO	R\$ 9.789.119,33	R\$ 8.609.100,62	R\$ 8.584.094,65
DEZEMBRO	R\$ 9.781.449,00	R\$ 9.996.407,07	R\$ 11.094.405,20
TOTAL	R\$ 74.297.427,02	R\$ 84.389.385,58	R\$ 91.316.108,25

5 – Bens para revenda – créditos na importação

Ainda analisando as EFD-Contribuições dos anos de 2016, 2017 e 2018, a fiscalização diz ter verificado que a contribuinte informou como operações de importação valores apropriados da contribuição para o Pis e da Cofins. E que elaborou demonstrativo contrapondo os valores apropriados de créditos de importações com valores efetivamente recolhidos por meio de DARF, verificando que em alguns meses os valores apropriados eram superiores ao efetivamente recolhido.

Informa que, ao ser intimada, a contribuinte respondeu:

Foi constatado que foram feitos os créditos pela apuração da emissão NFe, sendo que o correto deveria ser com base pela Declaração de Importação (DI), e também constatou que foi apurado o crédito da base da NF pela alíquota básica, sendo que cada produto tem uma alíquota específica para cada ncm.

Acrescenta que a contribuinte apresentou demonstrativo do cálculo dos créditos das importações, cuja análise aponta que, de fato, os valores tomados como crédito na EFD-Contribuições eram superiores aos apurados.

Ressalta que o crédito, no caso das importações, é calculado com a aplicação da alíquota de 2,1% (PIS) e 9,65% (COFINS) sobre o valor aduaneiro, conforme art. 15 da Lei nº 10.865/04.

E que na planilha [Planilha SPED-EFD - BC Créd. – Importações], são demonstrados analiticamente os valores que foram tomados como créditos de importações pela contribuinte na EFDContribuições.

A fiscalização elaborou também a planilha [Planilha – Créd. Glosados – Importações], no qual são demonstrados os valores dos créditos de importações calculados pela fiscalização, os valores apropriados na EFD-Contribuições e as diferenças a glosar.

Como já relatado pela própria contribuinte, os créditos decorrentes das importações são superiores aos devidos, fato que acarretou a glosa dos valores demonstrados no quadro abaixo:

IMPORTAÇÕES				
MÊS	BASE DE CÁLCULO DOS CRÉDITOS			
	2016		2017	
	GLOSA DE PIS	GLOSA DE COFINS	GLOSA DE PIS	GLOSA DE COFINS
JANEIRO	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 14.242,73	R\$ 65.662,92
FEVEREIRO	R\$ 20.008,31	R\$ 92.629,71	R\$ 1.927,15	R\$ 9.191,00
MARÇO	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 3.181,46	R\$ 14.848,50
ABRIL	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 895,23	R\$ 4.139,75
MAIO	R\$ 607,74	R\$ 2.822,97	R\$ 513,45	R\$ 2.440,93
JUNHO	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 121,66	R\$ 578,34
JULHO	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 4.124,73	R\$ 19.080,02
AGOSTO	R\$ 588,74	R\$ 2.734,72	R\$ 3.082,06	R\$ 14.297,37
SETEMBRO	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 3.049,07	R\$ 14.216,55
OUTUBRO	R\$ 10.937,49	R\$ 50.540,41	R\$ 4.235,18	R\$ 19.578,61
NOVEMBRO	R\$ 3.098,49	R\$ 14.385,14	R\$ 0,00	R\$ 0,00
DEZEMBRO	R\$ 1.131,18	R\$ 5.357,61	R\$ 0,00	R\$ 0,00
TOTAL	R\$ 36.371,94	R\$ 168.470,56	R\$ 35.372,74	R\$ 164.034,00

6 – Locação de Veículos, Máquina e Equipamentos

Continuando a análise das EFD-Contribuições dos anos de 2016, 2017 e 2018, a fiscalização verificou que a contribuinte informou como aluguéis de máquinas e equipamentos despesas registradas nas contas analíticas de (i) LOCAÇÃO DE VEÍCULOS e (ii) LOCAÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS.

Registra que, após intimada, a pessoa jurídica esclareceu a natureza dos dispêndios como aluguel de empilhadeira e transpaleteira (LOCAÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS) e locação de caminhões para entregas na casa do cliente (LOCAÇÃO DE VEÍCULOS), fornecendo planilhas que vinculavam os contratos apresentados aos documentos relacionados pela fiscalização nos Anexos VII e VIII do Termo de Início do Procedimento Fiscal. Em comprovação dos pagamentos, a contribuinte apresentou os documentos [Resposta à Intimação - ANEXO VII COMPROVANTE e Resposta à Intimação - ANEXO VIII COMPROVANTE].

Analisando os contratos da conta analítica LOCAÇÃO DE VEÍCULOS, a fiscalização verificou que o objeto eram caminhões, vans e um automóvel, concluindo que todos os lançamentos efetuados na EFD-Contribuições de natureza de ALUGUEIS DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS vinculados a essa conta analítica eram de fato referentes a locações de veículos.

Afirma que os veículos não se subsumem às hipóteses de crédito com locação previstas nos art. 3º, IV, das Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03, não se permitindo interpretação extensiva. Cita nesse sentido a Solução de Consulta Cosit nº 99064, de 13/06/2017. E promove a glosa dos respectivos créditos.

Ressalta que parte do crédito tributário decorrente das glosas de créditos de veículos foi lançada com responsabilidade tributária solidária, sendo relacionadas no presente processo apenas as glosas referentes exclusivamente à contribuinte fiscalizada.

A fiscalização elaborou uma planilha [Documentos Diversos- Outros – Planilha SPED-EFD - BC Créd. Glosados – Veículos] na qual é possível verificar mensalmente cada um dos valores lançados na EFD-Contribuições a esse título que foram glosados. Abaixo é demonstrado o total glosado mensalmente:

VEÍCULOS			
MÊS	BASE DE CÁLCULO DOS CRÉDITOS		
	2016	2017	2018
JANEIRO	R\$ 547.600,00	R\$ 556.025,00	R\$ 544.800,00
FEVEREIRO	R\$ 538.500,00	R\$ 556.025,00	R\$ 544.800,00
MARÇO	R\$ 538.500,00	R\$ 556.025,00	R\$ 544.800,00
ABRIL	R\$ 583.200,00	R\$ 544.800,00	R\$ 534.470,00
MAIO	R\$ 547.600,00	R\$ 541.700,00	R\$ 534.470,00
JUNHO	R\$ 538.785,00	R\$ 544.800,00	R\$ 534.470,00
JULHO	R\$ 547.600,00	R\$ 544.800,00	R\$ 524.140,00
AGOSTO	R\$ 538.500,00	R\$ 544.800,00	R\$ 524.140,00
SETEMBRO	R\$ 547.600,00	R\$ 544.800,00	R\$ 524.140,00
OUTUBRO	R\$ 544.800,00	R\$ 544.800,00	R\$ 524.140,00
NOVEMBRO	R\$ 751.359,60	R\$ 544.800,00	R\$ 504.470,00
DEZEMBRO	R\$ 556.025,00	R\$ 544.800,00	R\$ 435.990,00
TOTAL	R\$ 6.780.069,60	R\$ 6.568.175,00	R\$ 6.274.830,00

Passando para análise dos contratos referentes à conta analítica LOCAÇÃO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS, a autoridade fiscal verificou que entre eles havia contratos com objeto de locação de empilhadeiras, paleteiras ou transpaleteiras, os quais também se caracterizam como veículos, não permitindo o crédito. Cita nesse sentido a Solução de Consulta Cosit nº 355, de 13/07/2017.

Para identificar entre os lançamentos da EFD-Contribuições que tinham como objeto a locação de empilhadeiras, paleteiras ou transpaleteiras, a fiscalização utilizou-se dos contratos apresentados e dos históricos dos lançamentos contábeis nas contas de registro dos dispêndios. Além disso, o maior fornecedor da contribuinte (em volume de pagamentos) foi intimado a apresentar os contratos de locação de equipamentos vigentes no período objeto da análise. [Termo de Intimação Fiscal -Número - 01 – CIRCULARIZAÇÃO e Termo de Reintimação Fiscal - Número - 01 – CIRCULARIZAÇÃO]. Em resposta, o circularizado apresentou contratos de locação de equipamentos que foram também juntados ao processo [Resposta à Intimação – CONTRATO XX – CIRCULARIZAÇÃO e Documentos Comprobatórios - Outros – CONTRATO XX – CIRCULARIZAÇÃO].

Foi também requisitado à contribuinte por meio do item 4 do Termo de Intimação Fiscal nº 03 a indicação de natureza de alguns lançamentos da EFD-Contribuições de locação de máquinas e equipamentos, que não foram identificados pela fiscalização [Termo de Intimação Fiscal – Número - 03].

Em resposta, a contribuinte indicou que parte desses lançamentos se referiam à locação de empilhadeiras [Resposta à Intimação – Tif 03 – Item 4 e Resposta à Intimação – Tif 03 – Item 4 – Composição].

Com base nesses documentos e informações, a fiscalização elaborou planilhas nas quais são demonstrados os valores glosados de locações de empilhadeiras, paleteiras e transpaleteiras [Documentos Diversos- Outros – Planilha SPED-EFD - BC Créd. Glosados –Máquinas].

Nessas planilhas há duas colunas que merecem destaque: GLOSA SEM SOLIDARIEDADE e GLOSA COM SOLIDARIEDADE. Essa diferenciação se deu, pois, da mesma forma que ocorreu com os veículos, parte do crédito tributário decorrente das glosas de créditos de máquinas e equipamentos foi lançada com responsabilidade tributária solidária. Destarte, neste processo serão objeto de lançamento somente os valores sem responsabilidade solidária, ou seja, os valores transcritos na coluna GLOSA SEM SOLIDARIEDADE.

A seguir é demonstrado o total glosado mensalmente:

MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS			
MÊS	BASE DE CÁLCULO DOS CRÉDITOS		
	2016	2017	2018
JANEIRO	R\$ 83.097,33	R\$ 108.304,00	R\$ 219.923,54
FEVEREIRO	R\$ 80.404,00	R\$ 96.997,36	R\$ 260.063,30
MARÇO	R\$ 81.404,00	R\$ 112.704,00	R\$ 223.868,85
ABRIL	R\$ 69.804,00	R\$ 90.345,85	R\$ 245.536,66
MAIO	R\$ 66.454,00	R\$ 127.343,62	R\$ 215.158,29
JUNHO	R\$ 74.604,00	R\$ 131.644,00	R\$ 229.463,34
JULHO	R\$ 65.504,00	R\$ 159.210,17	R\$ 220.680,00
AGOSTO	R\$ 61.604,00	R\$ 173.578,35	R\$ 213.680,00
SETEMBRO	R\$ 78.904,00	R\$ 238.402,58	R\$ 228.910,00
OUTUBRO	R\$ 69.804,00	R\$ 237.095,04	R\$ 225.088,33
NOVEMBRO	R\$ 93.499,00	R\$ 243.218,36	R\$ 220.290,00
DEZEMBRO	R\$ 69.704,00	R\$ 223.309,90	R\$ 180.374,00
TOTAL	R\$ 894.786,33	R\$ 1.942.153,23	R\$ 2.683.036,31

7 – Edificações e Benfeitorias em Imóveis de Terceiros

Da análise da EFD-Contribuições de 12/2018, a fiscalização verificou que a contribuinte informou valores de benfeitorias e edificações em imóveis de terceiros. Averiguando as respostas da contribuinte às intimações, a fiscalização verificou que a pessoa jurídica computou na base de cálculo dos créditos dispêndios com benfeitorias e edificações em imóveis de terceiros de períodos anteriores ao mês de escrituração (12/2018), ou seja, valores de “depreciação” (amortização) de 2016, 2017 e de janeiro a novembro de 2018.

Registra que é possível a apropriação de créditos referentes a dispêndios de períodos anteriores, nos termos do art. 3º das Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03, todavia, a legislação determina o procedimento a ser adotado pela pessoa jurídica que deseja efetuar alterações nos créditos informados em EFD-Contribuições anteriores, mediante a retificação (IN RFB nº 1.252/2012, art. 11). Cita jurisprudência. E procede a glosa no mês de 12/2018 dos valores utilizados como base de cálculo de períodos anteriores.

Para cálculo da amortização do mês de dezembro de 2018, a fiscalização tomou por base o demonstrativo apresentado pela contribuinte em resposta à intimação [Resposta à Intimação - Composição Depreciação I].

Utilizando o valor das aquisições, a data de conclusão da benfeitoria/edificação e levando em consideração o número de meses para o término do contrato de locação do bem no qual a acessão foi efetuada, a fiscalização calculou o valor da amortização mensal: R\$ 1.236.169,16, que coincide com o valor da “depreciação” calculada pela contribuinte em seu demonstrativo na coluna “A.M. DEPRECIÇÃO AUTOMÁTICO” [Resposta à Intimação -Composição Depreciação I].

ESTABELECIMENTO	TOTAL DAS AQUISIÇÕES	DATA DA CONCLUSÃO DA BENFEITORIA	INÍCIO DO CONTRATO	FIM DO CONTRATO	MESES DA CONCLUSÃO	EXAUSTÃO AO MÊS
0 - VILA EMA	R\$ 766.740,96	24/08/2018	01/01/2017	01/01/2022	40	R\$ 19.168,75
01 - CRUZEIRO	R\$ 1.028.353,73	31/08/2018	18/01/2013	17/01/2023	52	R\$ 19.776,03
14 - RESENDE	R\$ 17.685,16	01/04/2017	01/10/2010	20/10/2020	42	R\$ 421,08
17 - LORENA	R\$ 2.933,50	18/11/2014	19/11/2014	19/11/2034	240	R\$ 12,22
19 - AQUARIUS	R\$ 13.993.978,36	08/11/2016	01/11/2015	01/11/2025	107	R\$ 130.784,84
21 - BRAGANÇA	R\$ 30.040,00	24/10/2017	13/02/2016	13/02/2026	99	R\$ 303,43
22 - JACAREI	R\$ 13.322.423,32	28/03/2017	01/09/2016	01/09/2026	113	R\$ 117.897,55
23 - BR2	R\$ 13.935.978,82	24/10/2017	05/09/2016	05/09/2019	22	R\$ 633.453,58
24 - ITAQUA - JARDIM ODETE	R\$ 1.528.560,12	28/06/2017	01/03/2017	28/02/2027	116	R\$ 13.177,24
25 - SP - VILA FORMOSA	R\$ 1.044.021,74	27/06/2017	01/03/2017	28/02/2027	116	R\$ 9.000,19
26 - SP - VILA FRUDENTE	R\$ 1.242.675,40	18/07/2017	01/03/2017	28/02/2027	115	R\$ 10.805,87
27 - MAUA - SP	R\$ 1.341.443,66	01/08/2017	01/03/2017	28/02/2027	114	R\$ 11.767,05
28 - AMERICANA - SP	R\$ 1.011.534,74	02/08/2017	01/03/2017	28/02/2027	114	R\$ 8.873,11
29 - DIADEMA - SP	R\$ 1.365.303,36	15/08/2017	01/03/2017	28/02/2027	114	R\$ 11.976,35
30 - GUARULHOS - SP	R\$ 1.216.722,33	29/08/2017	01/03/2017	28/02/2027	113	R\$ 10.767,45
31 - ITAQUA - CAIUBY	R\$ 1.942.869,15	30/08/2017	01/04/2017	01/04/2025	91	R\$ 21.350,21
32 - BAURU	R\$ 1.531.127,55	26/09/2017	01/09/2017	31/08/2032	179	R\$ 8.553,79
33 - MARILIA	R\$ 1.338.241,37	26/09/2017	01/08/2017	31/07/2032	178	R\$ 7.518,21
35 - RAPOSO TAVARES	R\$ 19.290.361,82	20/02/2018	02/05/2017	02/05/2027	110	R\$ 175.366,93
36 - MAUA 2	R\$ 2.061.598,83	10/10/2017	01/08/2017	31/07/2027	117	R\$ 17.620,50
37 - RIO CLARO	R\$ 1.348.309,16	28/11/2017	12/10/2017	11/10/2032	178	R\$ 7.574,77
	R\$ 79.360.912,07					R\$ 1.236.169,16

Assim, os valores registrados na EFD-Contribuições do mês de dezembro de 2018 a título de Edificações e Benfeitorias em Imóveis de Terceiros que suplantaram o valor de R\$ 1.236.169,16 foram glosados da base de cálculo dos créditos das contribuições, conforme quadro a seguir:

ESTABELECIMENTO	EXAUSTÃO EFD 12/2018	EXAUSTÃO 12/2018 FISCALIZAÇÃO	GLOSA EXAUSTÃO
0 - VILA EMA	R\$ 76.674,99	R\$ 19.168,75	R\$ 57.506,24
01 - CRUZEIRO	R\$ 79.104,13	R\$ 19.776,03	R\$ 59.328,10
14 - RESENDE	R\$ 8.842,58	R\$ 421,08	R\$ 8.421,50
17 - LORENA	R\$ 611,15	R\$ 12,22	R\$ 598,92
19 - AQUARIUS	R\$ 3.269.621,11	R\$ 130.784,84	R\$ 3.138.836,27
21 - BRAGANÇA	R\$ 4.248,08	R\$ 303,43	R\$ 3.944,65
22 - JACAREI	R\$ 2.475.848,58	R\$ 117.897,55	R\$ 2.357.951,03
23 - BR2	R\$ 8.868.350,16	R\$ 633.453,58	R\$ 8.234.896,58
24 - ITAQUA - JARDIM ODETE	R\$ 250.367,61	R\$ 13.177,24	R\$ 237.190,36
25 - SP - VILA FORMOSA	R\$ 171.003,56	R\$ 9.000,19	R\$ 162.003,37
26 - SP - VILA FRUDENTE	R\$ 194.505,71	R\$ 10.805,87	R\$ 183.699,84
27 - MAUA - SP	R\$ 200.039,84	R\$ 11.767,05	R\$ 188.272,79
28 - AMERICANA - SP	R\$ 150.842,90	R\$ 8.873,11	R\$ 141.969,79
29 - DIADEMA - SP	R\$ 203.597,87	R\$ 11.976,35	R\$ 191.621,52
30 - GUARULHOS - SP	R\$ 172.279,27	R\$ 10.767,45	R\$ 161.511,81
31 - ITAQUA - CAIUBY	R\$ 341.603,37	R\$ 21.350,21	R\$ 320.253,16
32 - BAURU	R\$ 136.860,56	R\$ 8.553,79	R\$ 128.306,78
33 - MARILIA	R\$ 120.291,36	R\$ 7.518,21	R\$ 112.773,15
35 - RAPOSO TAVARES	R\$ 1.753.669,26	R\$ 175.366,93	R\$ 1.578.302,33
36 - MAUA 2	R\$ 264.307,54	R\$ 17.620,50	R\$ 246.687,04
37 - RIO CLARO	R\$ 98.472,02	R\$ 7.574,77	R\$ 90.897,25
	R\$ 18.841.141,65	R\$ 1.236.169,16	R\$ 17.604.972,49

Tendo em vista que foram efetuadas glosas a diversos títulos, a fiscalização elaborou demonstrativo com a totalização da base de cálculo dos créditos à alíquota básica (exceto importações).

8 – Do confronto dos valores de contribuições a recolher em EFD-CONTRIBUIÇÕES E DCTF

Confrontando-se os valores a recolher da contribuição para o PIS e da COFINS constante da EFD-Contribuições do período com os valores declarados nas DCTF do mesmo período, verificou-se que no mês de março de 2016, o valor informado

em DCTF estava menor do que o informado na EFDContribuições, sendo que ao ser intimada a contribuinte não soube justificar a diferença, orientando o Fisco considerar como devido, razão pela qual a diferença foi objeto de lançamento de ofício, em razão da natureza de confissão de dívida dos débitos a serem informados em DCTF (art. 5º do Decreto-Lei nº 2.124/1984 e art. 6º, VI e VII, da IN RFB nº 1.599/2015).

PIS NÃO CUMULATIVO				
PERÍODO	EFD-CONTRIBUIÇÕES		DCTF	DIFERENÇA
	REG. M205			
	DÉBITO 6912			
Março/2016	R\$ 178.182,27	R\$ 173.486,05		R\$ 4.696,22

COFINS NÃO CUMULATIVA				
PERÍODO	EFD-CONTRIBUIÇÕES		DCTF	DIFERENÇA
	REG. M605			
	DÉBITO 5856			
Março/2016	R\$ 890.808,88	R\$ 876.962,86		R\$ 13.846,02

As infrações apuradas foram exigidas sob o seguinte título:

- **Insuficiência de recolhimento/declaração:** consistente na diferença entre o registrado na EFD-Contribuições e o confessado em DCTF, acima indicada;

- **Créditos descontados indevidamente na apuração da contribuição:** consistente na apropriação indevida de créditos antes descrita. Analisando-se as EFD-Contribuições, verificou-se que o crédito apurado em alguns períodos não era descontado integralmente no mês de apuração [Documentos Diversos - Outros - SPED-EFD-Contribuições - Créditos Apurados], sendo descontado em períodos posteriores apuração [Documentos Diversos - Outros - SPED-EFD-Contribuições - Créditos Descontados]. A fiscalização elaborou uma planilha [Documentos Diversos – Outros – Planilha Crédito Descontado Indevidamente], na qual é demonstrado o valor do crédito descontado indevidamente em cada um dos períodos. Vale ressaltar que a fiscalização foi ampliada para o ano de 2019, pois o crédito glosado referente a dezembro de 2018 foi descontado apenas em janeiro de 2019.

Da aplicação da Multa de Lançamento de Ofício

As infrações perpetradas pelo contribuinte acarretaram falta de recolhimento de tributo/contribuição, fato que ocasiona o lançamento de multa de ofício no percentual de 75% consoante o disposto no artigo 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96 (com alterações posteriores).

A contribuinte foi cientificada dos lançamentos em sua caixa postal eletrônica, em 14/01/2021. Em 05/02/2021 a interessada apresentou pedido de prorrogação de prazo por mais 60 (sessenta) dias para manifestação no processo.

Conforme Comunicado RFB/SRRF08/EOA/CONTOF/GOF nº 2180/2021, de 10/02/2021, a interessada foi informada do indeferimento do pedido de prorrogação de prazo, por falta de previsão legal, bem como que o prazo fatal para apresentação da impugnação se encerraria na data de 15/02/2021. Na oportunidade, foi aberto o prazo de 10 (dez) dias para apresentação de recurso

administrativo contra referida decisão de indeferimento, contados do recebimento do Comunicado, nos termos do art. 59 da Lei nº 9.784/1999. A contribuinte foi cientificada do referido Comunicado em 22/02/2021.

Em **16/02/2021** a interessada apresentou impugnação **parcial** aos lançamentos, acompanhada de documentos.

Após um breve resumo dos fatos, aponta as glosas não impugnadas, abaixo, dizendo que realizará o pagamento do respectivo crédito tributário, incidindo o art.21, §1º, do Decreto nº 70.235/72 e arts. 52 e 53 do Decreto nº 7.574/11:

5 – Bens para Revenda – Créditos da Importação;

8 – Do confronto dos valores de contribuições a recolher em EFD-Contribuições e DCTF.

Proseguindo, em preliminar, aponta a nulidade por ausência de motivação nas prorrogações do procedimento fiscal e na extensão do período fiscalizado. Acusa que a fiscalização se estendeu por mais de 16 meses extrapolando o prazo de conclusão e estendendo o período inicial para o ano de 2019, sem motivação, configurando ilegalidade. Fundamenta-se no art. 7º, §2º do Decreto nº 70.235/72 e nos demais princípios, deveres e garantias vigentes no ordenamento jurídico, entre os quais o art. 5º, LV, da Constituição Federal (CF), e art. 50 da Lei nº 9.784/99. Cita doutrina e jurisprudência judicial.

Acrescenta que se o entendimento fiscal partiu da premissa, já existente no início da auditoria, de que a atividade da impugnante não permitiria créditos, não haveria qualquer necessidade de análise da vasta documentação solicitada.

Ainda que assim não fosse, julga que desde a primeira prorrogação desprovida de fundamento, todo o restante do procedimento fiscal restou prejudicado e viciado, culminando na nulidade dos autos de infração.

Subsidiariamente, caso assim não se entenda, requer seja afastada a autuação no que se refere ao período posterior ao primeiro ato de prorrogação (e-fls. 2740) ou, ainda subsidiariamente, ao menos ao ano de 2019, sempre se reconhecendo o direito de espontaneidade da contribuinte.

Continua, agora apontando nulidade por ausência de investigação. Acusa que as glosas se deram a partir da análise fria de planilhas e documentos, chegando à restritiva conclusão de que a legislação não prevê insumos para a atividade de comércio ou de que a legislação é exaustiva e não prescreve as hipóteses de creditamento feitas pela contribuinte.

Diz que na esfera administrativa vigora o princípio da verdade material, devendo haver clareza e motivação para o lançamento, consoante art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN). E que o dever de investigação é do Fisco, pois deve demonstrar a ocorrência do fato constitutivo do seu direito de lançar. Acrescenta: *“E a falta de comprovação pelo Fisco, efeito de simplesmente deixar de lado, conduz à improcedência do lançamento – como no caso em concreto”*.

Reproduz excertos do TVF para deixar clarividente a análise fria sobre a lei e acusa que o lançamento a partir de análise fria de documentos na esfera dos créditos de Pis e Cofins é nulo, nos termos do inciso I, do art. 59 do Decreto nº 70.235/72, pois: “*a uma, o I. Auditor Fiscal deixou de analisar os documentos apresentados pela Impugnante para comprovar o seu crédito; a duas, o I. Auditor Fiscal sequer adentrou as peculiaridades do caso em concreto para entender a (sic) operações comerciais desenvolvidas pela Impugnante*”.

Acusa que a fiscalização deixou de enfrentar e analisar a aplicação dos bens e serviços creditados pela Impugnante como insumos, fato relevante no caso concreto, pois não se trata de uma única loja com atividade simples, mas de empresa de grande porte, com mais de 38 lojas de atacado e varejo em mais de um Estado da Federação, cuja atividade desenvolvida, sobretudo a logística para que o produto chegue na disponibilidade da venda, é extremamente complexa.

Informa ter um centro de distribuição para que os produtos possam chegar nas 38 lojas e aos consumidores, sem o qual não há venda. E que internamente os produtos precisam ser armazenados em prateleiras altas com máquinas, sem as quais a atividade da impugnante é inviável. E que muitos produtos precisam ser previamente embalados e cuidados, em atenção à legislação sanitária, sem o que a venda é inviável. Acusa que nada disso foi minimamente verificado pela fiscalização.

Diz que o conceito de insumo tem sido interpretado pela doutrina e jurisprudência, demandando uma análise dos bens ou serviços no caso concreto para se identificar a função desse insumo exercida sobre a atividade da empresa, intimamente relacionado ao contexto da atividade comercial. Cita jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ) e do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).

Aponta que a fiscalização não realizou um trabalho pormenorizado sobre as atividades desenvolvidas e nem teve o simples trabalho de comparecer aos estabelecimentos comerciais da impugnante para tentar compreender a sua “cadeia de produção – questões operacionais” - para creditar valores oriundos de insumos, cuja simplicidade do procedimento fiscal assume caráter de ilegalidade, pois o enquadramento da atividade da impugnante não é vedação para que tenha direito à creditação.

Nesse contexto, conclui que resta viciado o trabalho fiscal e, por conseguinte, os autos de infração devem ser nulos.

Sob o título “Do afastamento dos autos de infração”, diz que, acaso superadas as preliminares, os lançamentos devem ser desconstituídos. Aborda o mérito da fiscalização em duas frentes para revelar a ilegalidade e injustiça cometidas: (i) a atividade da impugnante permite os créditos tomados (“*aliás, com relação ao ICMS-st, inclusive há decisões judiciais de processos da Impugnante, autorizando de forma expressa*”), questão a qual, por si só, afasta as autuações guerreadas; e (ii) cada item glosado revela o desacerto, injustiça e ilegalidade dos lançamentos.

Passa a discorrer sobre o direito ao crédito de insumos para o comércio.

Destaca que a impugnante atua como grande rede de supermercados nos Estados de São Paulo e do Rio de Janeiro, sob as bandeiras “Spani Atacadista” e “Villarreal Supermercados”, cujo objeto social é o comércio varejista e atacadista de produtos alimentícios, bebidas, limpeza, perfumaria, cosméticos, higiene pessoal, cigarros e utensílios diversos (doc. 01).

E que em sua atividade comercial possui gastos com aquisição de diversos bens e serviços indispensáveis para a consecução de seu objeto social, arcando com o recolhimento das contribuições na sistemática não cumulativa, calculado sobre a totalidade das receitas auferidas, sem considerar, contudo, eventuais despesas indispensáveis arcadas pelo comerciante.

Acusa que a Receita Federal tem definido por conta própria os produtos e serviços que considera ou não insumos, legislando nitidamente e criando normas próprias que só lhe beneficiam (IN RFB nº 1.911/19, art. 172, §§1º e 2º). Porém, entende que, nos termos do inc. II do art. 3º das Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03, qualquer ingresso ou aporte não submetido ao conceito de receita estaria livre da incidência tributária, ainda que a lei infraconstitucional ou a Receita Federal intentassem dar sentido diverso.

Ressalta, mais uma vez, a análise fria da lei pela fiscalização e passa a discorrer sobre a não cumulatividade das contribuições, dizendo que o intuito é desonerar a tributação sobre a receita bruta das empresa e não majorar a carga tributária e criar uma situação anti-isonômica entre os contribuintes, que redundaria em ofensa à capacidade contributiva, razão porque não pode ser limitada a apenas um ou outro setor da atividade econômica, sob pena de violação do princípio da isonomia tributária e da capacidade contributiva. Cita doutrina.

Por tais razões, entende que a incidência das contribuições sobre as suas receitas de vendas de mercadorias deve obrigatoriamente acompanhar o direito ao crédito sobre *“todos os encargos inerentes e essenciais para a concretização de sua atividade comercial”*.

Destaca que o reconhecimento ao crédito decorre do encontro de dois requisitos fundamentais: (i) a essencialidade de bens e serviços que viabilizam a atividade empresarial; e (ii) cuja redução implique impossibilidade de sua consecução, tornando-se indispensável.

Considerando que o rol legislativo não é taxativo, entende que não se pode excluir do benefício legal também as empresas atuantes no ramo de comércio.

Acrescenta que, ao definir o conceito de insumos, o STJ não incluiu na pauta as limitações da legislação ordinária à prestação de serviços ou produção de bens ou sobre os setores e/ou atividades, não se podendo com base em tal julgamento concluir que não há ilegalidade na situação ora autuada.

No que concerne ao Parecer Normativo (PN) Cosit/RFB nº 05/2018, alega que *“a taxatividade de tal entendimento fere o direito da não-cumulatividade, portanto, não possui qualquer aplicabilidade ao caso em tela”*. Acrescenta que há inúmeros precedentes de julgamentos administrativos e judiciais a favor da impugnante. Cita doutrina e jurisprudência a corroborar sua tese.

Nesse contexto, requer seja julgada procedente a impugnação para declarar insubsistente os referidos autos de infração, já que a premissa utilizada é ilegal.

Passa a justificar a correta apuração dos créditos.

Reitera que a fiscalização procedeu a glosa sem entrar na análise do enquadramento como insumo dos itens tomados como crédito, apenas com o fundamento de que a legislação viabiliza uso de insumos somente na prestação de serviços e/ou na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

Diz que não compete à Receita Federal a conceituação de insumos, sob pena de atuar como legislador ordinário e ferir o princípio da reserva legal (art. 97, §1º do CTN e art. 150, I, da CF). E enquanto não haja na legislação definição expressa, este conceito tem sido interpretado pela doutrina e jurisprudência, demandando uma análise do bem ou serviço no caso concreto para se identificar a função desse insumo sobre a atividade da empresa. Cita doutrina e jurisprudência a corroborar sua tese, concluindo que o entendimento pacífico do STJ é que *“a melhor interpretação para o termo insumos é aquela que compreende todos os fatores necessários para que seja possível o exercício de determinada atividade econômica”*, com o qual analisa os itens glosados, conforme abaixo.

4.2.1. DOS CRÉDITOS REFERENTE A COMBUSTÍVEIS E GÁS

Confirma se tratar de: (i) óleo diesel que abastecem os caminhões utilizados para remessa das mercadorias dos Centros de Distribuição para as filiais, já que é impossível o recebimento direto dos fornecedores nas 38 lojas existentes em cidades distantes, devido a toda logística envolvida no recebimento e armazenamento; bem como para entrega das mercadorias adquiridas em atacado pelos consumidores em seus respectivos endereços e/ou pontos de comércios espalhados em todas regiões; e (ii) gás em cilindros, utilizados para abastecer as empilhadeiras e transpaleteiras usadas para carregar e descarregar as milhares de cargas de mercadorias comercializadas em atacado (armazenamento para venda).

Alega que ambos são essenciais e imprescindíveis para sua atividade fim, caracterizando insumo, sob a ótica do CARF e do STJ.

4.2.2. DOS CRÉDITOS REFERENTES A EMBALAGENS

4.2.2.1. VASILHAMES E GARRAFAS

Reitera que o crédito decorre da aquisição de vasilhame inerente à comercialização de bebidas alcoólicas (cachaça) em todos seus estabelecimentos, sendo adquiridos separadamente a bebida (direto do fabricante) e os vasilhames onde serão envazadas. Por tal razão, entende que ambos (bebida e vasilhame) lhe

conferem direito ao crédito, dada a essencialidade do vasilhame na operação de venda da cachaça, não merecendo prosperar a glosa. Cita jurisprudência.

4.2.2.2. INSUMOS REGISTRADOS COMO BENS PARA REVENDA

Diz, como se verá no item nº 05, que muitos valores foram glosados sob a rubrica de embalagens, mas na verdade são mercadorias para venda ao consumidor.

No restante da glosa, aponta a necessidade da impugnante adquirir materiais (embalagens diversas – filmes, sacos plásticos, bandejas de isopor, cartuchos de papel etc.) para acondicionamento de mercadorias por ela modificadas/fracionadas/porcionadas para posterior comercialização. Alega que, por exigência sanitária, só consegue vender determinadas mercadorias com utensílios (insumos) que possam conservar os produtos perecíveis, tais como saco plástico para embalar frango e demais embalagens para pão, frutas e legumes, entre outros.

Registra que as embalagens são tributadas e integradas às mercadorias comercializadas, fazendo parte do custo final de produção, tornando-se evidente sua caracterização como insumo, de acordo com a jurisprudência do CARF e do STJ. Lista alguns itens em discussão, essenciais para acondicionamento e transporte de mercadorias, intimamente ligados à atividade comercial (bandeja branca/etiqueta branca; disco isopor; pote com lacre/etiqueta branca, entre outros), não merecendo prosperar a glosa.

Por fim, afirma que teve rejeitado Mandado de Segurança (MS) sobre a matéria, mas isso, ao contrário do que tenta fazer crer a fiscalização, não interfere em seu direito, pois o MS é uma medida judicial limitada, cuja ação não permite dilação ou discussão probatória. E como a questão da essencialidade exige uma visão mais acurada da atividade empresarial e tendo em vista que não havia sido colacionado laudo preliminar, o D. Juiz da causa negou a segurança, “*o que significa que não há o direito, nem que tal decisão impeça a discussão do direito*”.

Informa que após ser denegada a segurança em primeira instância, sob argumento de que não fora provado que os insumos eram importantes na sua atividade, a impugnante, por liberalidade, resolveu por bem desistir do feito para rediscutir o seu direito nas vias ordinárias, pois, como dito, no MS não se discute provas (docs. 07 a 09).

Destaca a existência de laudo pericial por empresa idônea, qualificada e especializada, dando conta da essencialidade, direito ao crédito e correção da atuação da impugnante, razões pelas quais não merece ser mantido o entendimento fiscal.

4.2.3. TAXAS DE CARTÕES SOBRE FATURAMENTO

Reitera que a fiscalização glosou os créditos sem entrar na análise do enquadramento como insumos, só com fundamento de que a legislação admite

insumos apenas na prestação de serviços e/ou na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

Passa a justificar o enquadramento do item como insumo, dizendo que sua principal atividade (atacadista e varejista) é a revenda das mercadorias adquiridas de terceiros e que com a evolução da economia houve alterações na forma de pagamento pelos consumidores, de modo que a impugnante está sujeita à inovação do pagamento por meio eletrônico, ensejando a utilização de cartões de crédito e/ou débito em larga escala, em razão da facilidade, segurança e conveniência que descreve, sob pena de inviabilizar a venda.

Ressalta que as formas de pagamento proporcionadas pelas administradoras de cartões se apresentam como serviços imprescindíveis e inseparáveis da atividade-fim das empresas comerciais, sendo que as administradoras de cartão cobram taxas em contrapartida ao serviço por elas prestado, despesa essencial da impugnante.

Julga certo de que a parcela relativa à taxa de administração não é receita pertencente à impugnante, mas sim às administradoras de cartão de crédito e/ou débito, quem deve recolher os tributos sobre tais valores.

Por tais razões, entende não haver por que se negar o direito ao crédito dos valores da taxa de administração, computados como custo ou despesa da empresa comercial, porquanto o uso do serviço de cartão de crédito e/ou débito está intimamente ligado à atividade empresarial da impugnante, sendo essencial, principalmente na venda de atacado, possuindo a natureza de insumos.

Apresenta informações e documentos com o objetivo de demonstrar a relevância das taxas de cartões de crédito e/ou débito no seu nicho comercial (docs. 10 e 11), que representam mais de 67% dos pagamentos recebidos pela impugnante.

Entende arbitrário e infundado o posicionamento da RFB e reforça que a Cosit já preferiu decisões em casos de fundo semelhantes (taxas cobradas por intermediadoras), nas quais reconheceu que a receita da empresa intermediadora corresponde apenas à comissão por ela recebida, excluindo o valor repassado à empresa intermediada (SC Cosit nº 239, de 16/05/2017). Da mesma forma o posicionamento do CARF, cuja essência do entendimento resulta na não incidência de Pis e Cofins sobre as comissões retidas pelas administradoras de cartões, porquanto não constituem receita da empresa comerciante.

Assim, julga patente a necessidade de cancelamento dos autos de infração, referentes as taxas de administração de cartões de crédito e débito, pois são essenciais à sua atividade econômica.

Quanto à acusação fiscal de que a impugnante não apresentou documentos que lastreiam os valores registrados na EFD-Contribuições, diz que precisa ser adequada, pois foram solicitados documentos específicos (notas fiscais, faturas, comprovantes bancários e extratos bancários), os quais a contribuinte não possui, detendo apenas os contratos firmados (doc. 12), sobre cujo objeto discorre, para

concluir que as taxas de administração são descontadas diretamente dos créditos que possui a receber – mediante repasse – das Companhias de Cartão, não havendo, portanto, como provar o desembolso/saída do pagamento, porque a taxa é paga mediante retenção pela própria Companhia do Cartão. Nestes termos, entende comprovada a despesa. Apresenta planilhas de 2016 a 2020 em comprovação (doc. 13).

4.2.4. ICMS-ST – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

Informa que impetrou Mandado de Segurança (MS nº 5006885-17.2018.4.03.6103), na 2ª Vara Federal de São José dos Campos/SP, pleiteando liminarmente a declaração ao direito de excluir o ICMS-ST das bases de cálculo, cuja liminar foi deferida e a sentença ratificou a liminar, concedendo a segurança, decisão confirmada pelo E. Tribunal Regional Federal da 3ª Região (doc. 14).

Assim, estando calcada em decisão judicial, entende procedente a impugnação, sendo clara a ilegalidade da autuação.

Mesmo que assim não fosse, destaca que o equívoco da referida glosa de créditos está na incorreta compreensão pela fiscalização do custo de aquisição de bens para revenda, que entende impossível o desconto de créditos das contribuições de Pis e Cofins pela contribuinte substituída em relação ao ICMS-ST (que não comporia o referido custo de aquisição), o qual lhe é descontado pela contribuinte substituta no regime de substituição do imposto.

Diferentemente do que sustenta a fiscalização, com supedâneo no art. 289 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000/1999 (RIR/99), aponta que o custo de aquisição da mercadoria para revenda compreende os tributos incidentes em tal operação, no que se inclui o ICMS-ST, mormente considerando que o referido imposto estadual deixa de ser recuperável na escrita fiscal, no âmbito da substituição tributária.

Aponta que a própria RFB já reconheceu que o ICMS-ST integra o custo de aquisição das respectivas mercadorias, consoante Solução de Consulta SRRF/4ª RF nº 60/12. Cita doutrina (Manual de contabilidade societária, 2ª ed. São Paulo: Atlas, 2013, p. 85) e jurisprudência.

Ressalta o julgamento pelo STF do REx 574.706, sob a sistemática de repercussão geral, no qual o pleno proferiu decisão no sentido de que o ICMS não compõe a base de cálculo do Pis e da Cofins, cujo entendimento, no seu sentir, tem aplicação tanto no regime cumulativo quanto não cumulativo, incluindo o ICMS-ST.

Pelo exposto, julga que o ICMS-ST compõe o custo de aquisição da mercadoria para revenda, sendo imposto não recuperável. Portanto, tal dispêndio essencial à sua atividade lhe garante o direito ao crédito, sob pena de violação da decisão judicial que lhe é favorável.

4.2.5. LOCAÇÃO DE VEÍCULOS, EMPILHADEIRAS ETC.

Contrapõe-se ao entendimento fiscal de que veículos não são máquinas e equipamentos, para fins de apuração do crédito de que trata o art. 3º, IV, das Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03.

Concatenando os significados de “máquina”, “veículo” e “locomotor” constantes do dicionário Aurélio, convergindo-os para o conceito de máquinas, diz *“eis que é a este vocábulo que alude a redação do inc. IV do art. 3º, depreende-se que a construção de seu significado está para: UM MEIO DE TRANSPORTE, CONSTRUIDO PELO HOMEM, UTILIZADO PARA TRANSPORTAR OU CONDUZIR PESSOAS E/OU OBJETOS DE UM LUGAR PARA O OUTRO”*.

Assim, conclui que no conceito de máquina se incluem veículos e empilhadeiras. Colaciona imagens da transpaleteira, empilhadeira e dos veículos de transporte (caminhão), protestando pelo crédito, pois *“tais veículos são necessários, seja para armazenamento e estocagem no Centro de Distribuição e nas lojas, seja para a remessa das mercadorias que serão comercializadas do Centro de Distribuição da Impugnante às suas lojas, seja para a própria entrega das mercadorias aos seus clientes”*.

Alega que as despesas com frete interno (frete *intercompany*) se enquadram no conceito de insumos por conta da função que desempenham, possibilitando a consecução de sua atividade fim, fazendo parte da “operação de venda”, etapa essencial à sua atividade econômica. Apresenta documentos das despesas com frota própria e com terceiros, unicamente para transferir mercadorias do Centro de Distribuição às suas unidades/filiais (doc. 15). Cita jurisprudência.

4.2.6. EDIFICAÇÕES E BENFEITORIAS EM IMÓVEIS DE TERCEIROS

Reitera que a glosa de crédito se deu sem se adentrar na análise do seu enquadramento como insumo, firme apenas no fato de que a contribuinte teria utilizado de sistemática equivocada na apropriação de crédito extemporâneo.

Diz que a RFB não nega haver a possibilidade de creditamento feita pela impugnante, como reconheceu a própria fiscalização ao analisar o mês de dez/2018. Alega ter se creditado dos valores com supedâneo no permissivo expresso na Solução de Consulta Cosit nº 635, de 26/12/2017:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins NÃO CUMULATIVIDADE. DIREITO DE CREDITAMENTO. EDIFICAÇÕES. BENFEITORIAS. IMÓVEIS DE TERCEIROS.

A pessoa jurídica poderá creditar-se da Cofins em relação aos dispêndios efetuados com a realização de edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros utilizados na atividade da empresa, obedecidas as demais regras legais. Tais créditos serão determinados com base nos valores dos encargos de depreciação e amortização dos bens incorridos no mês.

Não há qualquer restrição ao tipo de atividade executada pela pessoa jurídica, não se exigindo uma estrita vinculação ao processo produtivo da empresa. Para autorização do creditamento, basta que os imóveis beneficiados estejam atrelados ao desenvolvimento da atividade econômica executada, inclusive ao desempenho de atividades administrativas.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, e Decreto nº 3.000, de 1999.

Mas que, “por conta de mero equívoco no procedimento adotado pela Impugnante”, a Receita Federal acabou atuando-a, aduzindo que “...para utilização dos valores de créditos constatados a posteriori, o contribuinte deveria retificar os EFD-Contribuições dos períodos de apuração desses créditos, ou seja, o contribuinte deveria ter retificado as EFD-Contribuições dos anos de 2016 e 2017 e de janeiro a novembro de 2018”. Conclui, portanto, que a discussão se dá apenas na forma como feito o crédito.

Afirma que a EFD-Contribuições não limita ou recusa a escrituração de documentos cuja data de emissão seja diferente (meses anteriores ou posteriores) ao que se refere a escrituração, desde que o fato (receita ou operação geradora de crédito) tenha por período de competência o mês da escrituração. Ou seja, “a EFD-Contribuições nunca validou como extemporâneo um documento, ou deixou de considerar como válido o documento/operação, em função de vir a ter data de emissão diferente ao do período de apuração a que se refere”. Cita doutrina e jurisprudência.

Assim, entende inexistir qualquer fundamento para a recusa do crédito e autuação lavrada, até porque a fiscalização reconhece haver direito à impugnante, o qual não pode ser obstado por eventual irregularidade na forma de creditamento, sob pena de propiciar enriquecimento ilícito do Fisco.

5. SUBSIDIARIAMENTE

Alega, acaso não acolhidas as matérias e alegações antes deduzidas, que ainda assim os autos de infração devem ser parcialmente desconstituídos, pois a fiscalização glosou indevidamente sob a rubrica de embalagens vários produtos que, na verdade, são de venda ao próprio consumidor (Termo de Verificação Fiscal – item “1 – BENS UTILIZADOS COMO INSUMO”)(doc. 16); bem como glosou milhares de valores e objetos que também são de venda ao consumidor, no item de Bens para Revenda (Termo de Verificação Fiscal – item “2 – INSUMOS REGISTRADOS COMO BENS PARA REVENDA”) (DOC. 17).

Colaciona planilhas anexas (docs. 16/17), que revelam itens adotados indevidamente pela fiscalização como objeto de glosa, que desconsiderou a verdadeira natureza, origem e destino dos itens, os quais devem ser excluídos da autuação.

6. PROVAS Acusa que a fiscalização não fez qualquer prova de que os créditos tomados, a título de insumos, foram indevidos ou ilegais, pautando seu trabalho

apenas na interpretação restritiva e equivocada da lei e da atividade comercial da impugnante, não cumprindo com seu ônus probatório.

Afirma ter apresentado na auditoria todos os documentos solicitados e os necessários para comprovar a legalidade dos créditos a título de insumo.

Conclui que a ausência de prova por parte do Fisco está intimamente ligada ao direito da impugnante em creditar os valores destacados como insumo, pois caberia ao Fisco indicar as razões que afastariam o direito da impugnante, a partir de uma análise minuciosa dos bens e serviços apontados frente à atividade comercial exercida, o que não ocorreu.

A despeito do seu direito estar pautado na jurisprudência administrativa e judicial e na legislação de regência, desde já indica os meios de prova que requer sejam produzidas, nos termos do art. 16, IV, do Decreto nº 70.235/72, deixando consignado também o seu direito de produzir novas provas e/ou prestar novos esclarecimentos, consoante o §4º do art. 16, do Decreto nº 70.235/72: (i) juntada posterior de pareceres/laudos técnicos e/ou relatórios, bem como de novos documentos e documentos novos que, ao longo das diligências realizadas, também se mostrarem pertinentes à instrução deste procedimento fiscal; (ii) juntada posterior de vídeos e/ou fotografias produzidos a partir das diligências in loco realizadas, que traduzam de forma visual a logística operacional praticada pela Impugnante para melhor compreensão da aplicação dos bens e serviços (insumos) à sua atividade empresarial.

Protesta provar o alegado por todos os meios de prova em direito admitidos.

Encerra com os seguintes pedidos:

7. DOS PEDIDOS

Como visto, além de inconsistência, vícios e equívocos contidos nos autos de infração guerreados, é certo que:

(i) Os insumos utilizados e creditados pela Impugnante são sim inerentes à sua atividade comercial, fato sequer diligenciado pelo Sr. Fiscal, que partiu de premissa abstrata no entendimento da legislação aplicável. Em verdade, o I. Auditor Fiscal sequer tratou de conhecer a fundo as atividades comerciais desenvolvidas pela Impugnante, que trata de uma rede complexa e robusta de lojas de venda, com mais de 5.300 funcionários e 38 (trinta e oito) unidades espalhadas por diversas – e distantes – cidades, contando com um centro de distribuição e uma gama de particularidades e especificidades em inúmeros pontos de sua atuação (para fins de ilustração (já que não foram analisadas pelo I. Auditor Fiscal), seguem imagens que demonstram a forma logística e operacional da Impugnante, bem como de produtos que utiliza como insumos – doc. 18), com itens essenciais que foram simplesmente desprezados.

(ii) Quanto ao crédito de ICMS-st, o direito da Impugnante está calcado em processo ajuizado pela mesma, em decisões em plena vigência e eficácia (liminar, sentença de mérito e acórdão), sendo patente seu direito, e clara a violação a decisão judicial em vigor nas autuações ora combatidas.

Há, assim, flagrante injusta cometida, que urge ser sanada.

Ante o exposto e contendo com o elevado Senso de Justiça de Vossa Senhoria, requer-se:

7.1. Seja a presente impugnação devidamente recebida e processada, com exceção dos lançamentos tributários “5” (fls. 5485) e “8” (fls. 5503) do item “IV - DOS FATOS RELATIVOS À CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO” do Termo de Verificação Fiscal (fls. 546615513), pois serão objeto de pagamento pela Impugnante, dos quais incidem o §1º do art. 21 do Decreto n' 70.235172 e arts. 52 e 53 do Decreto n' 7.574111.

7.2. PRELIMINARMENTE, seja reconhecida as ilegalidades ocorridas, anulando-se os Autos de Infração lavrados em face da Impugnante (de forma total ou parcial), tendo em vista: (a) a ausência de motivação concreta nas sucessivas prorrogações do procedimento fiscal, assim como em sua extensão para 2019 (nos termos do item 3.1 da presente peça); (b) a ausência de investigação pormenorizada pelo i. Auditor Fiscal sobre os insumos creditados pela Impugnante, os quais são imprescindíveis para a realização da sua atividade fim (nos exatos termos defendidos no item 3.2 da presente peça);

7.3. NO MÉRITO, sejam julgados insubsistentes os autos de infração lavrados, de forma total ou parcial (conforme item 04 da presente peça), e subsidiariamente sejam afastadas as glosas de mercadorias de revenda (cf. item 05 da presente peça).

Protesta desde já provar o alegado por todos os meios de prova em Direito admitidos (conforme item 06 da presente peça).

Requer, por fim, seja cadastrado no sistema o nome do advogado PAULO BAUAB PUZZO (OAB/SP 174.592) com escritório na Av. Juscelino Kubitschek de Oliveira, n. 200, Jd. Eulália, Taubaté/SP, CEP: 12010-600, para que passe a receber as futuras intimações, sob pena de nulidade.
(destaques do original)

A contribuinte foi intimada a regularizar os arquivos digitais anexados à impugnação, o que foi cumprido conforme atesta despacho de e-fls. 36.866.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo/SP, analisando as razões de defesa, considerou improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário lançado, em Acórdão assim ementado:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2016, 2017, 2018, 2019

IMPUGNAÇÃO PARCIAL.

Resta fora do litígio a matéria expressamente não contestada, cumprindo à autoridade administrativa competente a formação de autos apartados para a imediata cobrança da parte não contestada (art. 21, §1º, do Decreto nº 70.235/72).

ENDEREÇAMENTO DAS INTIMAÇÕES.

É prevista a intimação do sujeito passivo apenas no domicílio tributário, assim considerado o endereço postal pelo contribuinte fornecido para fins cadastrais à Secretaria da Receita Federal do Brasil ou o endereço eletrônico a ele atribuído pela Administração Tributária, desde que autorizado pelo sujeito passivo.

PROVA.

A prova documental deve ser apresentada no momento da impugnação, a menos que demonstrado, justificadamente, o preenchimento de um dos requisitos constantes do art. 16, § 4º, do Decreto nº 70.235, de 1972, o que não se logrou atender neste caso.

DILIGÊNCIA.

Indefere-se o pedido de diligência quando se trata de matéria passível de prova documental a ser apresentada no momento da impugnação, bem como quando presentes nos autos elementos suficientes para formar a convicção do julgador.

NULIDADE.

Não procedem as arguições de nulidade quando não se vislumbram nos autos quaisquer das hipóteses previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972.

CONCOMITÂNCIA ENTRE PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL E PROCESSO JUDICIAL COM O MESMO OBJETO. PREVALÊNCIA DO PROCESSO JUDICIAL. RENÚNCIA ÀS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS. DESISTÊNCIA DO RECURSO ACASO INTERPOSTO.

A propositura pela contribuinte de ação judicial de qualquer espécie contra a Fazenda Pública com o mesmo objeto do processo administrativo fiscal implica renúncia às instâncias administrativas, ou desistência de eventual recurso de qualquer espécie interposto.

Quando contenha objeto mais abrangente do que o judicial, o processo administrativo fiscal deve ter seguimento em relação à parte que não esteja sendo discutida judicialmente. A decisão judicial transitada em julgado, ainda que posterior ao término do contencioso administrativo, prevalece sobre a decisão administrativa, mesmo quando aquela tenha sido desfavorável ao contribuinte e esta lhe tenha sido favorável.

A renúncia tácita às instâncias administrativas não impede que a Fazenda Pública dê prosseguimento normal a seus procedimentos, devendo proferir decisão

formal, declaratória da definitividade da exigência discutida ou da decisão recorrida.

É irrelevante que o processo judicial tenha sido extinto sem resolução de mérito, na forma do art. 267 do CPC, pois a renúncia às instâncias administrativas, em decorrência da opção pela via judicial, é insuscetível de retratação.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2016, 2017, 2018, 2019

DECISÕES JUDICIAIS E ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

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

INCONSTITUCIONALIDADE. INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS. COMPETÊNCIA.

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade, restringindo-se a instância administrativa ao exame da validade jurídica dos atos praticados pelos agentes do fisco.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Ano-calendário: 2016, 2017, 2018, 2019

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMOS.

Somente podem ser considerados insumos itens aplicados no processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços a terceiros, inexistindo insumo na atividade comercial.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. BENS PARA REVENDA.

É permitida para a atividade de comércio a apuração de créditos sobre bens adquiridos para revenda, sem prejuízo das demais modalidades de crédito admitidas na legislação.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. TAXAS DE ADMINISTRAÇÃO DE CARTÃO DE CRÉDITO E DÉBITO.

O pagamento de taxas de administração para pessoas jurídicas administradoras de cartões de crédito ou débito não gera direito à apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), por ausência de previsão legal.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. ICMS-ST.

O ICMS-ST não constitui receita bruta da empresa substituta, que é apenas depositária dos valores devidos pela empresa substituída ao Fisco Estadual, de

molde que não integra a base de cálculo do Pis e da Cofins, não sendo devido o creditamento.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. LOCAÇÃO DE VEÍCULOS. IMPOSSIBILIDADE.

Valores pagos por locação de veículo não ensejam a constituição de créditos a serem descontados em regime não cumulativo, porquanto tais despesas não estão expressamente relacionadas no art.3º da Lei nº 10.637, de 2002, e no art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, e também não se enquadram em quaisquer das hipóteses de creditamento previstas naqueles dispositivos legais.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. DEPRECIÇÃO E AMORTIZAÇÃO. EDIFICAÇÃO E BENFEITORIA EM IMÓVEIS DE TERCEIROS. APROPRIAÇÃO EXTEMPORÂNEA.

É entendimento da Receita Federal do Brasil que o crédito extemporâneo deve ser apurado mediante a retificação da escrituração e das declarações a cujo período se refere o crédito, desde que observado o prazo prescricional quinquenal previsto no Decreto nº 20.910, de 1932, prazo este que também deve ser observado para apropriação (utilização) do crédito extemporâneo mediante dedução dos valores devidos ou mediante compensação e ressarcimento.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2016, 2017, 2018, 2019

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMOS.

Somente podem ser considerados insumos itens aplicados no processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços a terceiros, inexistindo insumo na atividade comercial.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. BENS PARA REVENDA.

É permitida para a atividade de comércio a apuração de créditos sobre bens adquiridos para revenda, sem prejuízo das demais modalidades de crédito admitidas na legislação.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. TAXAS DE ADMINISTRAÇÃO DE CARTÃO DE CRÉDITO E DÉBITO.

O pagamento de taxas de administração para pessoas jurídicas administradoras de cartões de crédito ou débito não gera direito à apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), por ausência de previsão legal.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. ICMS-ST.

O ICMS-ST não constitui receita bruta da empresa substituta, que é apenas depositária dos valores devidos pela empresa substituída ao Fisco Estadual, de molde que não integra a base de cálculo do Pis e da Cofins, não sendo devido o creditamento.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. LOCAÇÃO DE VEÍCULOS. IMPOSSIBILIDADE.

Valores pagos por locação de veículo não ensejam a constituição de créditos a serem descontados em regime não cumulativo, porquanto tais despesas não estão expressamente relacionadas no art.3º da Lei nº 10.637, de 2002, e no art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, e também não se enquadram em quaisquer das hipóteses de creditamento previstas naqueles dispositivos legais.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. DEPRECIÇÃO E AMORTIZAÇÃO. EDIFICAÇÃO E BENFEITORIA EM IMÓVEIS DE TERCEIROS. APROPRIAÇÃO EXTEMPORÂNEA.

É entendimento da Receita Federal do Brasil que o crédito extemporâneo deve ser apurado mediante a retificação da escrituração e das declarações a cujo período se refere o crédito, desde que observado o prazo prescricional quinquenal previsto no Decreto nº 20.910, de 1932, prazo este que também deve ser observado para apropriação (utilização) do crédito extemporâneo mediante dedução dos valores devidos ou mediante compensação e ressarcimento.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Inconformada, a recorrente apresentou recurso voluntário a este Conselho, em que, em breve síntese, reitera todos os argumentos trazidos na impugnação, requerendo total provimento à peça recursal, bem como o que se segue:

“3. SUBSIDIARIAMENTE

Nos termos do que fora defendido no item **“2.1.2. DA NULIDADE POR INFUNDADAS PRORROGAÇÕES”**, requer-se que, subsidiariamente, acaso não sejam anulados *in totum* os autos de infração lavrados, que ao menos se anule parte do débito lançado:

(a) seja no que se refere ao período posterior ao primeiro ato de prorrogação, isto é, a partir de 30/10/2019 (fls. 2740);

(b) ou seja quanto à autuação concernente ao ano 2019, cuja fiscalização foi estendida neste mesmo procedimento fiscal, já que este período foi incluído no curso das sucessivas prorrogações, as quais se argumenta inválidas.

Outrossim, de rigor seja reformado o v. acórdão, ainda que parcialmente, anulando-se parte do débito lançado, seja no que se refere ao período posterior ao primeiro ato de prorrogação ou seja quanto à autuação concernente ao ano 2019, já que este período foi incluído no curso das sucessivas prorrogações do procedimento fiscal, nos termos alhures – o que desde já se requer.

De igual modo, nos termos suscitados no item **“2.2. DAS QUESTÕES PRIMÁRIAS INJUSTAMENTE RECHAÇADAS”**, requer-se que, subsidiariamente, acaso não sejam anulados *in totum* os autos de infração lavrados, que ao menos se anule o v. acórdão recorrido, determinando o retorno dos autos à origem a fim de ser proferido novo julgamento, desta vez com reexame das matérias, legislação e

jurisprudência invocadas pela Recorrente, que antes tiveram apreciação recusada pelo D. Colegiado *a quo*.

4. DO PEDIDO DE NOVA DECISÃO

Por todo o exposto e contando com os elevados subsídios do saber jurídico e do reconhecido senso de Justiça de Vossas Senhorias, **COMERCIAL ZARAGOZA IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO LTDA.** requer seja dado provimento ao presente Recurso Voluntário, para:

4.1. Preliminarmente, reconhecer a nulidade do v. acórdão recorrido, seja por cerceamento do direito de defesa da Recorrente em vista do indeferimento do pedido de produção de provas (cfe. item “2.1.1.”), ou em virtude das infundadas prorrogações dadas ao procedimento fiscal (cfe. item “2.1.2”), ou ainda em vista da ausência de investigação pela Autoridade Tributária (cfe. item “2.1.3”), determinando-se, em quaisquer destes casos, o retorno dos autos à origem, a fim de ser reaberta a fase instrutória e, após, ser proferido novo julgamento;

4.2. No mérito, acaso não acatadas as preliminares arguidas, reformar o v. acórdão recorrido, anulando os autos de infração lavrados, afastando-se as penalidades impostas à Recorrente e reconhecendo como lícito e devido todo o creditamento por ela feito, a todo título aqui discutido, na forma defendida alhures;

4.3. Subsidiariamente, que seja reformado o v. acórdão, ainda que parcialmente, anulando-se parte do débito lançado, seja no que se refere ao período posterior ao primeiro ato de prorrogação ou seja quanto à autuação concernente ao ano 2019, e/ou que seja determinando o retorno dos autos à origem a fim de ser proferido novo julgamento, desta vez com reexame das matérias, legislação e jurisprudência invocadas pela Recorrente, que antes tiveram apreciação recusada pelo D. Colegiado *a quo*.

Por fim, reitera seus protestos pela apresentação de memoriais e de sustentação oral, na forma do §4º do art. 53 e inc. II do art. 58, todos do Regimento Interno do CARF. (destaques no original)

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe**, Relator

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade, do que deve ser conhecido.

DAS PRELIMINARES

1. DO CERCEAMENTO DE DEFESA – PEDIDO DE PROVAS

Sustenta a recorrente que seja reconhecido o cerceamento do direito de defesa, em vista do indeferimento do pedido de produção de provas. Explica que, no caso concreto, havia justos motivos para apresentação de prova complementar após a impugnação, pois, para suficiente instrução da presente demanda, eram necessárias a realização de diligências e perícias *in loco*, na medida em que a questão colocada em debate diz respeito a aplicação de bens e serviços como insumos na sua atividade empresarial.

O julgador de piso indeferiu o pleito da recorrente, assim motivando sua decisão:

Acerca da diligência e produção de provas, indefere-se (art. 18 do Decreto nº 70.235/72), pois se entende incabível, em se tratando de prova a ser apresentada no momento da impugnação, não logrando a contribuinte, de outro lado, demonstrar ter cumprido as condições para apresentação da prova em outro momento processual (art. 16, III, e §§ 4º e 5º, do Decreto nº 70.235/72). Ademais, encontram-se presentes nos autos elementos suficientes para formar a convicção desta julgadora.

Revisita-se a legislação citada:

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; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

(...)

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

§ 5º A juntada de documentos após a impugnação deverá ser requerida à autoridade julgadora, mediante petição em que se demonstre, com fundamentos, a ocorrência de uma das condições previstas nas alíneas do parágrafo anterior. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

(...)

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

Não há vício na motivação do indeferimento do julgador de piso, que enseje declaração de nulidade por cerceamento do direito de defesa.

Avançando na questão, a recorrente alega que indicou os meios de prova que requer que sejam produzidos e apresentados após a impugnação, sendo eles:

- (i) juntada posterior de pareceres/laudos técnicos e/ou relatórios, bem como de novos documentos e documentos novos que, ao longo das diligências realizadas, também se mostrarem pertinentes à instrução deste procedimento fiscal;
- (ii) juntada posterior de vídeos e/ou fotografias produzidos a partir das diligências *in loco* realizadas, que traduzam de forma visual a logística operacional praticada pela Impugnante para melhor compreensão da aplicação dos bens e serviços (insumos) à sua atividade empresarial.

Até o acórdão de impugnação, o processo contava com 36.865 folhas, instruído, com laudos, relatórios, fotos, declarações, demonstrativos, planilhas e contratos, o requerimento de juntada a posterior mostra-se apenas protelatório, sendo incapaz de demonstrar carência de prova que pudesse prejudicar a aplicação do direito sobre os fatos.

Por fim, o recurso voluntário alega que houve desobediência aos princípios constitucionais da ampla defesa, do contraditório e do devido processo legal, já que indevidamente suprimiu a fase instrutória do procedimento.

Sem razão a recorrente. É jurisprudência pacífica no âmbito deste Conselho que o contraditório e a ampla defesa iniciam-se com o lançamento do crédito tributário:

NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. AUSÊNCIA DE NOTIFICAÇÃO PRÉVIA AO LANÇAMENTO.

A fase litigiosa se inicia com a impugnação tempestiva do lançamento. A fase do inquérito fiscal, que culmina com o lançamento devidamente notificado ao sujeito passivo, é fase inquisitória, não se lhe aplicando o contraditório.

(Processo nº 19515.002899/2008-99, Acórdão nº 2301-008.506, Sessão de 2 de dezembro de 2020, Conselheiro João Maurício Vital)

Outrossim, por permissão da inteligência do art. 18 do Decreto do PAF, cabe ao julgador de primeira instância determinar a realização de diligências ou perícias, sempre quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis.

Por conseguinte, como houve indeferimento fundamentado de pedido, pelo julgador de piso, não há que se falar, em razão disso, de cerceamento do direito de defesa, que pudesse ensejar o retorno dos autos à primeira instância para novo julgamento.

2. DA NULIDADE POR INFUNDADAS PRORROGAÇÕES E DA EXTENSÃO DO PERÍODO DO PROCEDIMENTO FISCAL

Requer a recorrente que, ao menos, se anule parte do débito lançado: (a) seja no que se refere ao período posterior ao primeiro ato de prorrogação, isto é, a partir de 30.10.2019; ou (b) seja quanto à autuação concernente ao ano 2019, cuja fiscalização foi estendida neste mesmo procedimento fiscal, já que este período foi incluído no curso das sucessivas prorrogações, as quais se argumenta inválidas.

Justifica que é imprescindível a fundamentação das prorrogações, haja vista a obrigatoriedade de motivação dos atos administrativos, quer nos ditames infraconstitucionais, como do art. 50, da Lei nº 9.784, de 1999, quer nos constitucionais, conforme art. 37 da Constituição Federal, e que a extensão, sem qualquer justificativa, pelo período de fiscalização de 16 meses, extrapola o prazo legal de 60 dias do art. 7º, § 2º, do Decreto nº 70.235, de 1972.

Engana-se a recorrente. Primeiro, a continuidade do procedimento fiscal encontra-se prevista no art. 7º, § 2, do Decreto nº 70.235, de 1972:

Art. 7º O procedimento fiscal tem início com: (Vide Decreto nº 3.724, de 2001)

I - o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto;

(...)

§ 1º O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação a dos demais envolvidos nas infrações verificadas.

§ 2º Para os efeitos do disposto no § 1º, os atos referidos nos incisos I e II valerão pelo prazo de sessenta dias, prorrogável, sucessivamente, por igual período, com qualquer outro ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos.

Conforme se verifica na norma, exige-se qualquer ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos, sem exigência de motivação, apenas com a ciência do contribuinte.

Segundo, o art. 50 da Lei nº 9.784, de 1999, relaciona os atos administrativos com dever de motivação, vejamos:

Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

I - neguem, limitem ou afetem direitos ou interesses;

II - imponham ou agravem deveres, encargos ou sanções;

III - decidam processos administrativos de concurso ou seleção pública;

IV - dispensem ou declarem a inexigibilidade de processo licitatório;

V - decidam recursos administrativos;

VI - decorram de reexame de ofício;

VII - deixem de aplicar jurisprudência firmada sobre a questão ou discrepem de pareceres, laudos, propostas e relatórios oficiais;

VIII - importem anulação, revogação, suspensão ou convalidação de ato administrativo.

O curso do procedimento fiscal não se enquadra em qualquer uma das situações acima elencadas; a motivação dos atos administrativos recai, sim, sobre a constituição do crédito tributário mediante auto de infração (inciso II) e, nesse sentido, o Termo de Verificação Fiscal e o auto de infração compõem o ato administrativo devidamente motivado.

Terceiro, a Portaria RFB nº 6.478, de 2017, estabelece normas para a execução de procedimentos fiscais. Em seu art. 11, há previsão de prorrogação do procedimento na fase investigativa até a sua conclusão:

Art. 11. Os procedimentos fiscais deverão ser executados nos seguintes prazos:

I - 120 (cento e vinte) dias, no caso de procedimento de fiscalização; e II - 60 (sessenta) dias, no caso de procedimento fiscal de diligência.

§ 1º Os prazos de que trata o caput poderão ser prorrogados até a efetiva conclusão do procedimento fiscal e serão contínuos, excluindo-se da sua contagem o dia do início e incluindo-se o do vencimento, conforme os termos do art. 5º do Decreto nº 70.235, de 1972.

A alegação de que a Fiscalização se utilizou indevidamente da ferramenta de prorrogação para se privilegiar não se sustenta, visto que a atividade fiscal é vinculada e encontra perfeito amparo legal.

Resta claro que o prazo de 120 dias para a execução pode ser prorrogado até o encerramento do procedimento fiscal, que se extingue, pela sua conclusão, registrado em termo próprio, com ciência do contribuinte.

Afasto a nulidade pretendida.

3. DA NULIDADE POR AUSÊNCIA DE INVESTIGAÇÃO

Defende a recorrente que deve ser declarada a nulidade do procedimento fiscal, em razão da ausência de investigação pela autoridade tributária. Entende que não houve respeito ao art. 142 do CTN e arts. 9º e 59, I, do Decreto do PAF, ocorrendo o lançamento após mera análise fria de planilhas e documentos e aplicação seca da lei, sem haver uma análise da complexa

logística operacional da recorrente e da aplicação dos bens e serviços por ela creditados como insumos em sua atividade empresarial.

Não se pode acolher tal tese. Realizado o lançamento, de modo a garantir ao contribuinte a perfeita compreensão da obrigação imposta, com a clara e precisa demonstração da ocorrência do fato gerador, de modo que se possa exercer plenamente o seu direito de defesa, não subsiste ofensa ao disposto no art. 142 do CTN.

Já os arts. 9º e 59, inciso I, do PAF assim estabelecem:

Art. 9º A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

(...)

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

Conforme jurisprudência assentada, o Auditor Fiscal é servidor competente para analisar a documentação fiscal dos contribuintes, a fim de subsidiar os lançamentos que se façam necessários. Tal questão encontra-se pacificada no âmbito deste Conselho através da Súmula CARF nº 8, de 2006:

O Auditor Fiscal da Receita Federal é competente para proceder ao exame da escrita fiscal da pessoa jurídica, não lhe sendo exigida a habilitação profissional de contador.

Sustenta a recorrente que não se deve alargar as consequências das presunções a favor do fisco, como a presunção de validade do ato administrativo de lançamento, sob pena de se exigir do contribuinte prova negativa de impossível ou de difícil produção, não se justificando atribuir esse ônus ao contribuinte, quando é muito mais fácil exigir a prova do fato positivo. Conclui que a fiscalização declinou de seu ônus probatório, já que não demonstrou a ocorrência material – leia-se: fática – do fato gerador do tributo lançado, além de se tolher o direito da recorrente em produzir prova, mediante diligências *in loco*, tornando impossível a comprovação dos fatos constitutivos de seu direito.

O fato gerador do PIS/PASEP e da COFINS é auferir receitas, sendo a base de cálculo das contribuições o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. A legislação de regência permite o desconto de crédito para abatimento do valor apurado como devido. Nos autos, há laudos, contratos, notas fiscais, demonstrativos contábeis, declarações fiscais, entre outros, que não só provam a materialidade, como impedem qualquer esforço em se negar a ocorrência dos fatos geradores.

Sobre esses argumentos, trata-se de dialética erística, que não confrontam as razões do lançamento e nem as da decisão recorrida, visto que não há qualquer presunção na constituição do crédito tributário pela atribuição das infrações (1) créditos descontados indevidamente e (2) insuficiência de recolhimento/declaração, que refletem à interpretação da legislação tributária pertinente aos fatos constatados.

Argumenta que, somente após conhecimentos das especificidades da sua cadeia empresarial, haveria certeza se os insumos creditados são, ou não, essenciais para a sua atividade, sobretudo porque a sua logística, desde a aquisição de mercadorias, estocagem em seu centro de distribuição, remessa a suas diversas filiais até sua revenda ao consumidor final, é extremamente complexa.

Não assiste razão a defesa. A recorrente possui como objeto social “Comércio varejista e atacadista, inclusive importação e exportação e representação comercial de produtos alimentícios, bebidas, limpeza, perfumaria, cosméticos, higiene pessoal, cigarros e utensílios pessoais e domésticos”, portanto, de forma simples, realiza atividade comercial, com a compra e a venda de produtos.

A legislação das contribuições é clara quanto ao tratamento tributário aplicado aos prestadores de serviço, aos revendedores e àqueles que produzem bens ou fabricam produtos destinados à venda. A complexidade da sua logística não embaça ou dificulta a aplicação do direito. Outrossim, a atividade fiscal é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, devendo observar a legislação em vigor, não sendo possível o desvio do comando da norma.

Não vislumbro, no caso em exame, a ocorrência de qualquer hipótese prevista no processo administrativo fiscal para decretação de nulidade do procedimento fiscal, do auto de infração ou da decisão recorrida.

DAS QUESTÕES PRIMÁRIAS INJUSTAMENTE RECHAÇADAS

1. DAS NORMAS APLICÁVEIS AO CASO *SUB JUDICE*

Requer a recorrente que caso não sejam anulados os autos de infração, que, ao menos, se anule o acórdão recorrido, determinando o retorno dos autos à origem, a fim de que seja proferido novo julgamento, com reexame das matérias, legislação e jurisprudência por ela invocadas, que tiveram apreciação recusada pelo julgador *a quo*.

Isso porque, de maneira contraditória, na visão da recorrente, o julgador de piso indicou no acórdão recorrido diversos precedentes como paradigmas, embora entenda que as decisões colacionadas à impugnação não vinculam o julgamento de primeira instância.

Sem razão a recorrente. O art. 29 do Decreto nº 70.235, de 1972, prevê que, na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, exigindo-se do

jugador, de acordo com o princípio do livre convencimento motivado, previsto no art. 371 do CPC/2015, que, apenas, apresente os fundamentos de fato e de direito.

Assim consta do art. 50 da Lei nº 9.784, de 1999:

Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

(...)

V - decidam recursos administrativos;

(...)

§ 1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.

Na esfera administrativa, o RICARF determina que os Conselheiros estão vinculados às decisões de mérito transitadas em julgado, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, ou pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática da repercussão geral ou dos recursos repetitivos, às Súmulas do STF, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal, e às Súmulas aprovadas pelo Pleno ou pelas CSRF, nos termos do §13 do art. 25 do Decreto nº 70.235, de 1972.

Afasto, assim, a pretensão da recorrente.

2. DA APLICABILIDADE DE INSUMOS AO COMÉRCIO

Sustenta a recorrente que o intuito da não-cumulatividade é desonerar a tributação incidente sobre a receita bruta das empresas e não majorar a carga tributária e criar uma situação não isonômica entre os contribuintes.

Sobre o tema, para acolher o argumento da recorrente e afastar a aplicação de lei que restringe direitos, com base em princípios, seria necessário a discussão da legalidade ou da constitucionalidade do dispositivo, o que é vedado ao Conselheiro do Tribunal Administrativo. Nesse sentido, aplica-se a Súmula CARF nº 2:

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

E não é apenas em relação a este Conselho, a vedação, como bem destacou a decisão recorrida, encontra-se prevista no Decreto do PAF:

A vedação ao julgador, de afastar a aplicação de lei, sob fundamento de inconstitucionalidade, foi, inclusive, inserida no Decreto nº 70.235, de 1972, o qual regulamenta o Processo Administrativo Fiscal, mediante introdução do art. 26-A, dada pela Lei nº 11.941, de 2009:

*“Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, **fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.**(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).*

(...)

*§ 6º **O disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:** (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)*

*I – que já tenha sido declarado inconstitucional **por decisão definitiva plenária** do Supremo Tribunal Federal; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)*

II – que fundamente crédito tributário objeto de: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

*a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, **na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;** (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)*

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar no 73, de 10 de fevereiro de 1993; ou (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)” (destaques no original)

Afirma a defesa que, no REsp nº 1.221.170/PR, o STJ definiu o conceito de insumo de forma ampla, sem qualquer limitação de setores e/ou atividades comerciais, desde que sejam comprovadas a essencialidade ou relevância do insumo creditado para a atividade da empresa. Defende que as normas administrativas citadas no acórdão recorrido, como a Nota SEI PGFN nº 63, de 2018, Parecer Normativo COSIT/RFB nº 5, de 2018, IN RFB nº 1.911, de 2019, e Solução de Consulta Cosit nº 248, de 2019, sejam declaradas ineficazes ante a interpretação ampla do tema.

Equivoca-se a recorrente. O referido REsp definiu o conceito de insumo no âmbito do art. 3º, inciso II, das leis de regência das contribuições, que trata de bens e serviços, utilizados na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda. Não há permissão irrestrita para enquadramento de qualquer despesa como insumo, o contexto do inciso II é cristalino, como se verifica da ementa parcial do REsp abaixo reproduzida:

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. (destaquei)

Em relação ao pedido de afastamento das normas administrativas, os atos administrativos são dotados de legitimidade e de veracidade, todavia, a presunção é de natureza relativa, admitindo-se prova em contrário. O afastamento requer prova inequívoca de desconformidade legal ou fatos inverídicos, não podendo o Conselheiro controlar o mérito do ato, bem como não se pode afastar a presunção de legalidade por mera discordância do seu conteúdo. Descabido o acolhimento do pedido da recorrente.

Socorre-se a defesa no Acórdão CARF nº 3301-002.978, quando do julgamento do Processo nº 10580.730133/2013-15, no qual a Conselheira relatora defendeu que a admissão dos créditos a título de insumos das empresas que atuam no ramo do comércio.

Inicialmente, cabe destacar que o julgamento citado se realizou em 19.05.2016, portanto, antes do REsp nº 1.221.170/PR. Em segundo lugar, a relatora restou vencida em diversas questões de seu voto. Terceiro, houve substancial reforma daquela decisão quando do julgamento do Recurso Especial da Fazenda e do Contribuinte, em 16.10.2019. Portanto, frente à mais recente jurisprudência deste Conselho, não há como acolher a tese defendida naquele julgado.

Outrossim, a recorrente busca abrigo na declaração de voto manifestada no Acórdão nº 3403-003.385, quando do julgamento do Processo nº 13855.721049/2011-51, realizado em 12.11.2014. Nesta manifestação, o Conselheiro expressou seu entendimento no seguinte sentido:

A atividade econômica geradora de receitas, base de cálculo das Contribuições ao PIS e a COFINS no regime não-cumulativo, não se resume à industrialização, como ocorre com o ultrapassado Imposto sobre Produtos Industrializados, de onde surgiu o conceito de insumo na legislação brasileira, mas sim a todo o tipo de exercício, que compreende a venda de bens, seja no atacado ou no varejo, a prestação de toda a sorte de serviços e a realização de outras atividades que classicamente não se subsumem aos atuais critérios jurídicos de classificação da atividade de comercialização e prestação de serviços, e.g., locação de bens imóveis e móveis, cessão de direitos e etc., mas se enquadram no critério econômico de classificação.

Dessa forma, restringir a tomada de créditos de PIS e COFINS à atividade industrial, olvidando toda a sistemática do PIS e da COFINS não-cumulativos, é contrariar, inicialmente, em meu pensar, a Constituição Federal, posto que o §12º, do artigo 195 da Constituição Federal de 1988, não estabelece, em nenhum momento tal distinção. (...)

Da mesma maneira, a manifestação constante da declaração de voto realizou-se em 12.11.2014, portanto, antes do entendimento uniformizado pelo REsp nº 1.221.170/PR. De toda sorte, esse entendimento não encontra amparo nos recentes precedentes deste Conselho, conforme se verifica as ementas parciais que abaixo reproduzo:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2014

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO ART. 3º, II, DA LEI Nº 10.833/2003. INSUMOS. ATIVIDADE COMERCIAL/VAREJISTA. IMPOSSIBILIDADE.

Na atividade de comércio/varejista, não é possível a apuração de créditos da não-cumulatividade da COFINS, com base no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637/2003, porquanto a hipótese normativa desse dispositivo é voltada especificamente às pessoas jurídicas industriais ou prestadoras de serviços.

Por não produzir bens, tampouco prestar serviços, devem ser mantidas as glosas de todos os dispêndios sobre os quais a empresa comercial/varejista tenha tomado créditos do regime não-cumulativo como insumos.

(Processo nº 16682.721185/2018-35, Acórdão nº 9303-015.664, Sessão de 15 de agosto de 2024, Conselheira Denise Madalena Green)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2011

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO A TÍTULO DE INSUMOS. ART. 3º, II, DA LEI Nº 10.833/2003. ATIVIDADE COMERCIAL/VAREJISTA. IMPOSSIBILIDADE. VEDAÇÃO.

Na atividade de comércio/varejista, não é possível a apuração de créditos da não-cumulatividade da COFINS, com base no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, porquanto a hipótese normativa desse dispositivo é voltada especificamente às pessoas jurídicas industriais ou prestadoras de serviços. Por não produzir, tampouco prestar serviços, devem ser mantidas as glosas de todos os dispêndios sobre os quais a empresa comercial/varejista tenha tomado créditos do regime não-cumulativo como insumos.

(Processo nº 10805.724064/2015-82, Acórdão nº 9303-010.247, Sessão de 11 de março de 2020, Conselheira Semíramis de Oliveira Duro – Redatora designada)

PIS/COFINS. INSUMOS. VAREJISTA. IMPOSSIBILIDADE.

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

(Processo nº 10805.731266/2021-29, Acórdão nº 3301-014.168, Sessão de setembro de 2024, Conselheiro Oswaldo Gonçalves de Castro Neto)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)Exercício: 2015 CRÉDITO DE COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS.

EMPRESA REVENDEDORA DE MERCADORIAS. IMPOSSIBILIDADE.

As empresas dedicadas à atividade comercial de revenda de bens, por não possuírem processo produtivo nem prestarem serviços, não fazem jus a créditos sobre insumos. Não há lugar, no inciso II do art. 3º das leis de regência das contribuições não cumulativas, para operações que não sejam de produção/fabricação de bens ou prestação de serviços, sendo indevido o uso da terminologia “insumos” em operações nas quais não se demonstre o cumprimento de três condições: (a) a realização de processo produtivo ou prestação de serviços; (b) que o bem ou serviço é aplicado direta ou indiretamente no processo produtivo ou na prestação de serviços; e (c) que o bem ou serviço é essencial/relevante ao processo produtivo ou à prestação de serviço.

(Processo nº 10314.720036/2019-41, Acórdão nº 3402-011.954, Sessão de 19 de junho de 2024, Conselheira Mariel Orsi Gameiro)

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/01/2017 a 31/12/2019

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS. COMÉRCIO VAREJISTA.

Somente há insumos geradores de créditos da não cumulatividade da Cofins nas atividades de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviços a terceiros. Para fins de apuração de créditos da contribuição, 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.

A modalidade de creditamento pela aquisição de insumos é a regra geral aplicável às atividades de produção de bens e de prestação de serviços no âmbito da não cumulatividade da contribuição, sem prejuízo das demais modalidades de creditamento estabelecidas pela legislação, que naturalmente afastam a aplicação da regra geral nas hipóteses por elas alcançadas.

(Processo nº 11000.727904/2021-35, Acórdão nº 3402-012.371, Sessão de 28 de novembro de 2024, Conselheira Cynthia Elena de Campos)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/03/2010

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO ART. 3º, II, DA LEI Nº 10.833/2003. INSUMOS. ATIVIDADE COMERCIAL/VAREJISTA. IMPOSSIBILIDADE.

Na atividade de comércio/varejista, não é possível a apuração de créditos da não-cumulatividade da PIS-PASEP/COFINS, com base no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637/2003, porquanto a hipótese normativa desse dispositivo é voltada especificamente às pessoas jurídicas industriais ou prestadoras de serviços. Por não produzir bens, tampouco prestar serviços, devem ser mantidas as glosas de

todos os dispêndios sobre os quais a empresa comercial/varejista tenha tomado créditos do regime não-cumulativo como insumos.

(Processo nº 10120.905188/2013-02, Acórdão nº 3401-010.718, Sessão de 28 de setembro de 2022, Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco)

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2017 a 31/12/2018

REGIME NÃO CUMULATIVO. CRÉDITOS. INSUMOS. ATIVIDADE COMERCIAL.

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. Assim, 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).

(Processo nº 17227.720608/2021-35, Acórdão nº 3101-003.934, Sessão de 16 de outubro de 2024, Conselheira Luciana Ferreira Braga)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

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

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO A TÍTULO DE INSUMOS. ART. 3º, II, DA LEI Nº 10.833/2003. ATIVIDADE COMERCIAL/VAREJISTA. IMPOSSIBILIDADE. VEDAÇÃO.

Na atividade de comércio/varejista, não é possível a apuração de créditos da não-cumulatividade do PIS, com base no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, porquanto a hipótese normativa desse dispositivo é voltada especificamente às pessoas jurídicas industriais ou prestadoras de serviços. Por não produzir bens, tampouco prestar serviços, devem ser mantidas as glosas de todos os dispêndios sobre os quais a empresa comercial/varejista tenha tomado créditos do regime não-cumulativo como insumos.

(Processo nº 13646.000432/2010-57, Acórdão nº 3402-007.928, Sessão de 14 de dezembro de 2020, Conselheira Renata da Silveira Bilhim)

Ainda a respeito da aplicação do conceito de insumo à atividade comercial, trago excerto do voto do acórdão recorrido, que se diga, feito com esmero pela relatora do caso:

Como se viu, para se conceituar insumo, a importância ou não do item deve ser aferida de forma objetiva, **analisando-se a atividade econômica desenvolvida e aqueles elementos** que lhe são essenciais ou relevantes, quais sejam, aqueles **que fazem parte** – direta ou indiretamente – **do processo produtivo - cuja ausência**

acarrete na impossibilidade da prestação do serviço ou da produção ou que lhe torne inúteis.

(...)

Nesse contexto, imperioso reconhecer que a atividade de comércio não confere crédito a título de insumo, por mais que as despesas realizadas no comércio sejam essenciais e relevantes para essa atividade, para a qual, em contrapartida, foi permitido o crédito em relação aos bens adquiridos para revenda (art. 3º, I, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003), sem prejuízo das demais modalidades de crédito admitidas pela legislação de regência. Nesse sentido dispõe a Solução de Consulta Cosit nº 248, de 20/08/2019 (DOU de 17/09/2019):

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS CRÉDITO. INSUMOS NA ATIVIDADE COMERCIAL. IMPOSSIBILIDADE.

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

Dispositivos Legais: Art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003; Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5, de 2018. (destaques no original)

Por fim, a recorrente, no âmbito do Processo nº 19311.720371/2017-82, teve, contra si, lavrados autos de infração, relativamente aos períodos de janeiro de 2014 a dezembro de 2015, em virtude da apuração de falta de recolhimento do PIS e da COFINS, por ter se aproveitado de créditos e efetuado exclusões da base cálculo consideradas indevidas pela fiscalização.

Julgado na Turma Ordinária, sob o Acórdão nº 3402-006.726, em sessão de 23.07.2019, o processo teve apreciação pela 3ª Turma da CSRF, após Recurso Especial do Contribuinte, em sessão de 21.02.2024, em que se conheceu, em parte, do Recurso Especial, apenas em relação (1) a créditos sobre despesas com aluguel de veículos destinados a transportar mercadorias, solicitados com base no inciso IV do art. 3º das leis de regência das contribuições não cumulativas, e (2) créditos sobre dispêndios devidamente comprovados com transporte de mercadorias entre estabelecimentos da empresa comercial, sendo que o resultado, no mérito, foi por negar provimento ao recurso, em relação a ambos os temas.

Não havendo Recurso Especial da Fazenda Nacional, a decisão da câmara baixa tornou-se definitiva no sentido de, apenas, reverter as glosas relacionadas à locação de empilhadeiras, mantendo-se as glosas sobre as demais matérias, em especial a manutenção da vedação ao desconto de crédito na aquisição de bens e serviços como insumo por empresa comercial.

As decisões foram assim ementadas:

Acórdão nº 3402-006.726

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2015

PIS/PASEP NÃO-CUMULATIVO. 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 sobre gastos com: i) embalagens; ii) combustível de empilhadeiras utilizadas na revenda de mercadorias; iii) aluguéis de veículos utilizados no transporte de mercadorias do centro de distribuição até as suas lojas; e iv) taxas pagas às administradoras de cartões de crédito.

CRÉDITO. MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. EMPILHADEIRAS.

As empilhadeiras são verdadeiros equipamentos, cuja locação para a utilização na atividade desempenhada pela pessoa jurídica (armazenamento de mercadorias para comercialização) é passível de creditamento na forma do art. 3º, IV, da Lei n.º 10.833/2003.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2015

COFINS 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 sobre gastos com: i) embalagens; ii) combustível de empilhadeiras utilizadas na revenda de mercadorias; iii) alugueis de veículos utilizados no transporte de mercadorias do centro de distribuição até as suas lojas; e iv) taxas pagas às administradoras de cartões de crédito.

CRÉDITO. MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. EMPILHADEIRAS.

As empilhadeiras são verdadeiros equipamentos, cuja locação para a utilização na atividade desempenhada pela pessoa jurídica (armazenamento de mercadorias para comercialização) é passível de creditamento na forma do art. 3º, IV, da Lei n.º 10.833/2003.

Acórdão nº 9303-014.666

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2015

RECURSO ESPECIAL. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DE DIVERGÊNCIA PARA CADA TEMA SUSCITADO. CONHECIMENTO PARCIAL.

Para que o recurso especial seja conhecido em sua totalidade, é necessário que o recorrente comprove divergência jurisprudencial, mediante a apresentação de acórdão paradigma que, enfrentando questão fática semelhante, aplique de forma diversa a legislação apontada. No caso, o recurso especial interposto pelo Contribuinte não comprova o dissenso jurisprudencial em relação a dispêndios com embalagens de acondicionamento, tendo em conta que apresenta paradigmas que não indicam situações fáticas semelhantes à apreciada no acórdão recorrido.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2015

CRÉDITO DE COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. EMPRESA REVENDEDORA DE MERCADORIAS. IMPOSSIBILIDADE.

As empresas dedicadas à atividade comercial de revenda de bens, por não possuírem processo produtivo nem prestarem serviços, não fazem jus a créditos sobre insumos. Não há lugar, no inciso II do art. 3º das leis de regência das contribuições não cumulativas, para operações que não sejam de produção/fabricação de bens ou prestação de serviços, sendo indevido o uso da terminologia “insumos” em operações nas quais não se demonstre o

cumprimento de três condições: (a) a realização de processo produtivo ou prestação de serviços; (b) que o bem ou serviço é aplicado direta ou indiretamente no processo produtivo ou na prestação de serviços; e (c) que o bem ou serviço é essencial/relevante ao processo produtivo ou à prestação de serviço.

CRÉDITOS. DESPESAS COM FRETES. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS. IMPOSSIBILIDADE. JURISPRUDÊNCIA ASSENTADA E PACÍFICA DO STJ.

Conforme jurisprudência assentada, pacífica e unânime do STJ, e textos das leis de regência das contribuições não cumulativas (Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003), não há amparo normativo para a tomada de créditos em relação a fretes de transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa.

DESPESAS. ALUGUEL DE VEÍCULOS. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL.

Somente são admitidas as despesas com aluguéis de máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa, não estando contempladas na legislação (inciso IV do art. 3º da Lei nº 10.833/2003) aquelas referentes a locação de veículos para transporte de mercadorias entre estabelecimentos da empresa.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2015

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. SITUAÇÃO FÁTICA IDÊNTICA. MESMAS RAZÕES DE DECIDIR UTILIZADAS PARA A COFINS.

Aplicam-se ao lançamento da Contribuição para o PIS/PASEP as mesmas razões de decidir aplicáveis à COFINS, quando os lançamentos recaírem sobre idêntica situação fática.

Mantendo-se o entendimento do julgamento anterior, referendado pela CSRF, as empresas dedicadas à atividade comercial de revenda de bens, por não possuírem processo produtivo, nem prestarem serviços, não fazem jus a créditos sobre insumos.

Com efeito, nego provimento ao pedido na matéria.

DO MÉRITO

1. DOS CRÉDITOS REFERENTES A ABASTECIMENTO – COMBUSTÍVEL E GÁS

No que concerne a matéria, a recorrente utiliza o combustível em duas situações: (i) no transporte de mercadorias entre Centro de Distribuição e suas filiais, e (ii) na entrega de mercadorias aos consumidores. Na primeira situação, a recorrente, ao adquirir os

produtos/mercadorias de terceiros, armazena em seu Centro de Distribuição e, posteriormente, a abastece suas filiais localizadas no Estado de São Paulo e Estado do Rio de Janeiro.

Por sua vez, o gás é utilizado nas empilhadeiras dentro dos seus estabelecimentos. Entende, assim, que as despesas com combustível e com gás são essenciais para o desempenho das suas atividades.

A legislação, sobre o tema, traz o que segue:

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)

Pois bem.

A fiscalização constatou que o combustível referia-se a óleo diesel e o gás a GLP, e motivou sua decisão pela glosa destas despesas no seguinte fundamento:

Primeiramente, observa-se que o creditamento das contribuições só é possível sobre valores de bens e serviços utilizados como insumos (i) na prestação do serviço ou (ii) na produção ou fabricação de bens ou produtos.

Ou seja, como cediço, o conceito “insumo” esta intrinsecamente ligado a produção de bens ou prestação de serviços. Dessa feita, cabe analisar, *a priori*, qual a natureza das atividades desempenhadas pela fiscalizada.

Observou-se que segundo a Classificação Nacional de Atividades Econômicas – CNAE, a atividade principal do estabelecimento matriz, informado pelo próprio contribuinte no cadastro perante a RFB (CNPJ) é código 4711-3-02 - Comércio varejista de mercadorias em geral, com predominância de produtos alimentícios - supermercados [Documentos Diversos – Outros - CNPJ] e possuía como objeto social, no período fiscalizado: “Comércio varejista e atacadista, inclusive importação e exportação e representação comercial de produtos alimentícios, bebidas, limpeza, perfumaria, cosméticos, higiene pessoal, cigarros e utensílios pessoais e domésticos. [Resposta à Intimação – Contrato Social].

(...)

Ou seja, conclui-se que a atividade do contribuinte é o **comércio**.

Desse modo, resta límpido que o contribuinte não realizou prestação de serviços ou atividades de produção ou fabricação de bens, não se enquadrando, dessa forma, na possibilidade de creditamento das contribuições prescritas no artigo 3º,

II da Lei nº 10.637/2002 (com alterações posteriores) e artigo 3º, II da Lei nº 10.833/2003 (com alterações posteriores).

(...)

Em recente decisão do Superior Tribunal de Justiça – STJ, em sede de recurso repetitivo, nos autos do Recurso Especial nº 1.221.170 - PR, foi firmada tese de que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância (a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pela contribuinte).

Salienta-se que a referida decisão tem efeito vinculante para a Receita Federal consoante o disposto no art. 19 da Lei nº 10.522/2002, na Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1/2014, e na Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF.

Convém aclarar que os bens ou serviços a serem considerados como insumos para crédito das contribuições, segundo os critérios de essencialidade ou relevância, não podem ser utilizados em qualquer atividade da pessoa jurídica, mas somente na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, conforme comando expresso do artigo 3º, II da Lei nº 10.637/2002 (com alterações posteriores) e do artigo 3º, II da Lei nº 10.833/2003 (com alterações posteriores). (destaquei)

A recorrente busca estender a aplicação dos bens e serviços enquadrados como insumos para além das empresas que desempenha prestação de serviços ou na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

Reproduzo a síntese da conclusão da decisão recorrida sobre o tema:

No presente caso, o consumo de combustível e gás se deu no transporte e/ou carga e/ou descarga de mercadoria acabada, objeto de atividade comercial. E, como visto, inexistente permissivo legal para a apuração do crédito sobre despesas com combustíveis e lubrificantes, a título de insumo, consumidos em veículos utilizados para transporte/carga/descarga de mercadoria acabada objeto da atividade de comércio desenvolvida, havendo expressa vedação.

Conforme extensamente consignado no item “2. DA APLICABILIDADE DE INSUMOS AO COMÉRCIO” do presente, sua pretensão não pode ser acolhida, do que nego provimento ao pedido.

2. DO DIREITO A CRÉDITOS REFERENTES A EMBALAGENS

2.1 DO CRÉDITO SOBRE CUSTOS COM VASILHAMES E GARRAFAS

Alega a recorrente que a decisão recorrida afastou o direito ao crédito sobre custos com vasilhames e garrafas porque “não há de se falar na apuração de crédito a título de insumo na

atividade de comércio”, não havendo qualquer outro enfrentamento sobre a forma de aquisição e composição do produto por ela comercializado.

Discorre sobre o processo de colocação à disposição do consumidor o produto “garrada de cachaça”, no qual a recorrente adquire vasilhames para envazar a bebida alcoólica adquirida, levando-os até a fabricante da cachaça para, então, após devidamente preenchidos os recipientes, disponibilizar ao público. Conclui que fora demonstrada a essencialidade e relevância dos insumos.

Não há como prosperar a insurgência a respeito da negativa do direito. Nem poderia a decisão de primeira instância enfrentar de forma pormenorizada o tema, já que sua resolução é deveras simples. Conforme já exposto no item “2. DA APLICABILIDADE DE INSUMOS AO COMÉRCIO” deste voto, o conceito de insumo está atrelado à prestação de serviço e à produção e bens ou fabricação de produtos. Não cabe à atividade de revenda de mercadoria o creditamento de bens e serviços adquiridos como insumo.

Nesse tema, reproduzo as ementas parciais de decisões da 3ª Turma da CSRF:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2014

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO ART. 3º, II, DA LEI Nº 10.833/2003. INSUMOS. ATIVIDADE COMERCIAL/VAREJISTA. IMPOSSIBILIDADE.

Na atividade de comércio/varejista, não é possível a apuração de créditos da não-cumulatividade da COFINS, com base no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637/2003, porquanto a hipótese normativa desse dispositivo é voltada especificamente às pessoas jurídicas industriais ou prestadoras de serviços.

Por não produzir bens, tampouco prestar serviços, devem ser mantidas as glosas de todos os dispêndios sobre os quais a empresa comercial/varejista tenha tomado créditos do regime não-cumulativo como insumos.

(Processo nº 16682.721185/2018-35, Acórdão nº 9303-015.664, Sessão de 15 de agosto de 2024, Conselheira Denise Madalena Green)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Ano-calendário: 2009

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. EMBALAGENS. CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO.

Não há previsão de creditamento de embalagens, na condição de insumo, quando a atividade da contribuinte for a de revenda de mercadorias.

(Processo nº 10580.730133/2013-15, Acórdão nº 9303-009.650, Sessão de 16 de outubro de 2019, Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos)

Pertinente reproduzir o voto condutor do Acórdão nº 9303-015.664, acima citado, a respeito de materiais de embalagem para acondicionamento de produtos para revenda:

Sobre esse item, a empresa busca justificar que os créditos apropriados são previstos na legislação e na jurisprudência, independente da atividade que desempenha. Com isso justifica que os créditos referidos nas Leis n.º 10.637/02 e 10.833/03 não estão restritos aos fabricantes e aos prestadores de serviços, mas também às empresas que comercializam bens já pronto como é o seu caso.

No entanto, como dito acima, não é permitido o creditamento de despesas com embalagem na revenda dos produtos, visto que não há previsão no artigo 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003. Além do que estes dispêndios não se enquadrarem na definição de insumo estabelecida na legislação de regência, já que a atividade é meramente comercial, distinta da produção e da prestação de serviço, portanto não geram direito a crédito.

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).

Portanto, mantem-se as glosas.

2.2 DA INDEVIDA GLOSA SOBRE EMBALAGENS DE VENDA DIRETA

A fiscalização, através do Termo de Intimação Fiscal nº 3 (fls. 963/976), por meio do item 2 e anexo II, intimou a recorrente para detalhar produtos lançados, no Registro C195 da EFD-Contribuições, que se referem a operações de aquisição com direito a crédito, vinculada exclusivamente a receita tributada no mercado interno (CST 50), sob a constatação de que os produtos não foram por ela revendidos. Tais produtos referiam-se a bandejas de isopor/plástico, etiquetas, bobinas, sacos, sacolas, potes, entre outros.

Reproduzo a resposta da recorrente (fls. 1017 a 1018):

No caso em apreço, houve gastos com insumos, porém, todos esses materiais que foram usados nas lojas, foi confeccionado um laudo para ampara- lós, com todas as NF de compras e todas as imagens de cada produto comprovando a sua essencialidade na operação, mais precisamente, com embalagens, bobinas de caixa, etiquetas de preço e sacolas para compras, bandejas de isopor, bandejas plásticas, filmes stretch, os quais, por conseguinte, geraram crédito a Notificada.

Os produtos utilizados pela Notificada – considerados como insumos – são necessários para a sua atividade fim.

Importante salientar, ainda, que tais produtos não são vendidos pela Notificada, mas sim utilizados no procedimento de sua atividade fim, sem os quais não consegue realizar sua operação no dia a dia. Pois temos Padarias, Açougues

dentro dos mercados onde produzimos alimentos e sem a embalagens será impossível a suas vendas.

No caso em tela, a Notificada comprou embalagens, bobinas de caixa, etiquetas de preço, sacolas para compras, entre os demais produtos listados, por serem essenciais para a sua atividade fim – sem os quais não consegue realiza-la – e, por tal motivo, possui direito ao mencionado crédito. Melhor explicando:

(i) **As mercadorias precisam ser embaladas para posteriormente serem vendidas – as embalagens não são vendidas pela Notificada.** Em razão de tal fato, é necessário comprar tal produto. Consequentemente, lhe gera um crédito, pois será destinado à sua atividade fim;

(ii) **As bandejas adquiridas pela Notificada têm por finalidade acomodar os produtos vendidos em seus estabelecimentos comerciais. Tal produto não é vendido pela mesma, mas deve ser adquirido para servir como suporte às mercadorias que serão produzidas e vendidas.** Consequentemente, lhe gera um crédito, o qual será destinado à sua atividade fim.

Portanto, todos os produtos adquiridos pela Notificada – considerados como insumos e os quais não são vendidos pela mesma – são essenciais para sua atividade fim. Por tal motivo, faz jus ao mencionado crédito Tributário, inclusive respaldado com laudos e assinados por engenheiros responsáveis com ART.

Estando devidamente justificado o quanto requerido no Termo de Intimação referente ao Procedimento Fiscal, nos colocamos à disposição para eventuais esclarecimentos que ainda se fizerem necessários.

Cabe destacar que a recorrente apresentou laudos com fotos e informações a respeito da utilização dos bens adquiridos, que, em conjunto com a declaração apresentada à fiscalização, não deixam dúvida em se tratar de material de embalagem.

De toda sorte, em seu recurso voluntário, a recorrente inverte a narrativa e, em um verdadeiro *ad hominem*, acusa o julgador *a quo* e a fiscalização de concorrerem em grave falha ao deixarem de verificar que os produtos, em verdade, são destinados à venda ao consumidor. Faz referência, em seu recurso, às planilhas de fls. 28.030/36.720, que relacionam, em resumo, o número da nota, o código e a descrição do produto, o NCM e o CFOP, sendo que os CFOPs referem-se a venda de mercadoria.

Contudo, as referidas planilhas não fazem prova de que os produtos ali contidos referem-se àqueles produtos indicados pela fiscalização na Intimação nº 3. A apresentação das planilhas com a lista de vendas, sem fazer qualquer referência aos documentos fiscais de compra, não passam sequer por início de prova. Como exemplos, a recorrente apresenta, na planilha, que efetuou vendas de “prato des cristalcopo 21cm c/10”, “facas regina cristal gde c/10”, “copo des cristalcopo bco 200ml”, “filme pvc facile 15mts”, “saco lix blue roll ox 30l c/10”, “saco lixo dover p/ pia c/50” e “assarapido wyda churrasco 5x45”, para citar alguns.

Pois bem, tais produtos sequer encontram-se na lista de produtos constantes da Intimação Fiscal nº 3. Observando o anexo II (fls. 970/973) da referida Intimação, verifica-se que houve precisão na seleção dos bens adquiridos e consumidos, de fato, como material de embalagem pela recorrente.

A respeito das provas produzidas, mais uma vez, muito bem fundamentou o órgão julgador *a quo*, do que merece incorporação ao presente:

Acerca da produção de provas, nos termos dispostos no art. 923 do RIR/1999 e art. 967 do RIR/2018, a escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor da contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais.

E para a comprovação não basta apenas juntar um documento ou um conjunto de documentos, ainda que volumoso. É preciso estabelecer uma relação entre os documentos e o fato que se pretende provar. Nesse sentido, vale-se das lições de Fabiana Del Padre Tomé (A prova no Direito Tributário, 2008, p. 179):

Isso não significa, contudo, que para provar algo basta simplesmente juntar um documento aos autos. É preciso estabelecer relação de implicação entre esse documento e o fato que se pretende provar. A prova decorre exatamente do vínculo entre o documento e o fato probando. (destaques acrescidos)

Assim, provar por meio de documentos não se encerra na apresentação desses, mas exige que sejam apresentados juntamente com uma argumentação que estabeleça uma relação de implicação entre os documentos e o fato que se pretende provar. A simples juntada de documentos não produz prova, ou seja, não resulta no reconhecimento do fato que se pretende provar.

Nesse sentido, é sempre instrutiva a ementa do Acórdão nº 107-07882, proferido pela Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, quando diz:

*IRPJ – PROVA – Cumprir à impugnante demonstrar o efeito modificativo ou extintivo do crédito constituído pelo lançamento. **Não basta ao impugnante juntar documentos aos autos, sendo indispensável que ele demonstre o efeito probatório por eles produzido.** (Destaques incluídos).*

Desta forma, por se tratar, efetivamente, de material de embalagem consumido pela recorrente em sua operação e não de bens destinados à venda, por ausência de previsão legal para apropriação de crédito na aquisição de insumo por empresa comercial, não há como socorrer o pleito da defesa, do que mantenho as glosas.

3. DOS INSUMOS REGISTRADOS COMO BENS PARA REVENDA

Apesar deste tópico, no recurso voluntário, possuir tratamento apartado do item “2.2 DA INDEVIDA GLOSA SOBRE EMBALAGENS DE VENDA DIRETA”, a bem da verdade, trata-se de reflexo deste, assim, por organização do voto, será tratado de acordo com a disposição da peça recursal.

Muito bem.

A recorrente insurge-se contra a decisão *a quo* que entendeu haver definitividade sobre a impossibilidade de creditamento nas aquisições de material de embalagem, pela denegação da segurança, com trânsito em julgado 03.02.2020, do Mandado de Segurança nº 5002688-19.2018.4.03.6103, pela 2ª Vara Federal de São José dos Campos/SP.

Sustenta a defesa que, primeiro, devem ser reconhecidos os créditos na aquisição dos materiais de embalagem; e segundo, não é qualquer espécie de ação judicial que implica renúncia à esfera administrativa, bem como, a manutenção da glosa não deve ser mantida em razão daquela decisão. Defende que (a) o Mandado de Segurança foi ajuizado em 15.06.2018, enquanto o procedimento fiscal foi instaurado em 16.09.2019, o que prova que a ação judicial não englobou o procedimento fiscal; (b) o Mandado de Segurança foi sentenciado em 05.09.2019, antes da instauração do procedimento fiscal; e (c) o Mandado de Segurança requereu a declaração do direito de compensação dos cinco anos anteriores à data do ajuizamento da ação, ou seja, para o período de 2013 a 2018, enquanto o procedimento fiscal limitou-se ao período entre 01.2016 e 12.2018.

O não conhecimento da matéria, por concomitância, não se refere aos períodos, como sustenta a recorrente, mas, sim, ao assunto central da lide, ou seja, ao bem jurídico pretendido pelo autor da ação. Nesse sentido, sem razão a recorrente.

A decisão recorrida entendeu que:

Quando contenha objeto mais abrangente do que o judicial, o processo administrativo fiscal deve ter seguimento em relação à parte que não esteja sendo discutida judicialmente. A decisão judicial transitada em julgado, ainda que posterior ao término do contencioso administrativo, prevalece sobre a decisão administrativa, mesmo quando aquela tenha sido desfavorável ao contribuinte e esta lhe tenha sido favorável.

A renúncia tácita às instâncias administrativas não impede que a Fazenda Pública dê prosseguimento normal a seus procedimentos, devendo proferir decisão formal, declaratória da definitividade da exigência discutida ou da decisão recorrida.

É irrelevante que o processo judicial tenha sido extinto sem resolução de mérito, na forma do art. 267 do CPC, pois a renúncia às instâncias administrativas, em decorrência da opção pela via judicial, é insuscetível de retratação.

A despeito de tratar a matéria como se houvesse concomitância, a decisão *a quo* optou pela conclusão de mérito, nos seguintes termos:

Assim, no presente caso, há de se declarar a definitividade da glosa dos créditos sobre embalagens, eis que a ação judicial já foi objeto de trânsito em julgado, com decisão desfavorável à contribuinte.

Recorrendo à jurisprudência deste Conselho, verifiquei que é possível não reconhecer a concomitância quando há extinção da ação judicial sem julgamento de mérito. Vejamos:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 11/05/2004

RENÚNCIA À VIA ADMINISTRATIVA. AÇÃO JUDICIAL. EXTINÇÃO SEM JULGAMENTO DE MÉRITO. LANÇAMENTO. NÃO OCORRÊNCIA DE CONCOMITÂNCIA. APRECIACÃO. POSSIBILIDADE.

Não há falar em renúncia ao contencioso administrativo, se, no caso dos autos, além de a ação judicial ter sido declarada extinta, sem o julgamento do mérito, antes mesmo de que o contribuinte apresentasse sua impugnação ao auto de infração, sua reclamação posterior se deu em face da autuação que converteu a pena de perdimento em multa. Nula, portanto, a decisão de primeira instância que não conheceu a impugnação administrativa.

(Processo nº 10074.000274/2007-73, Acórdão nº 3301-001.858, Sessão de 22 de maio de 2013, Conselheiro Bernardo Motta Moreira)

MANDADO DE SEGURANÇA — EXTINÇÃO SEM JULGAMENTO DE MÉRITO — LANÇAMENTO EX OFF/C/O POSTERIOR — INOCORRÊNCIA DE CONCOMITANCIA — APRECIACÃO — POSSIBILIDADE — Via de regra, a semelhança da causa de pedir, expressada no fundamento jurídico da ação mandamental, com o fundamento da exigência consubstanciada em lançamento, impede o prosseguimento do processo administrativo no tocante aos fundamentos idênticos, prevalecendo a solução do litígio através da via judicial provocada. Tal não ocorre, entretanto, por não possibilitar decisões conflitantes, quando tenha sido julgado extinto o processo • sem apreciação de mérito, artigo 267, IV e VI do CPC.

(Processo nº 10768.019.594/96-66, Acórdão nº:108-06.185, Sessão de 15 de agosto de 2000, Conselheiro Mário Junqueira Franco Júnior)

CONCOMITÂNCIA DE DISCUSSÃO JUDICIAL E ADMINISTRATIVA -INEXISTÊNCIA - NÃO APLICAÇÃO DA SÚMULA Nº 1 DO CARF.

Se o processo judicial em que se discutia a sujeição passiva solidária, mesmo objeto de discussão administrativa, restou julgado sem análise do julgamento do

mérito dessa matéria, não se configura a concomitância, por não haver possibilidade de decisões conflitantes, não se aplicando a Súmula nº 1 do CARF.

(Processo nº 16707.003384/2005-18, Acórdão nº 1402-00.093, Sessão de 26 de janeiro de 2010, Conselheira Albertina Silva Santos de Lima)

Desta maneira, afastada a concomitância, por não haver possibilidade de decisão conflitante, resta negar provimento ao recurso, por evidente ausência de previsão legal para apropriação de crédito na aquisição de material de embalagem como insumo por empresa comercial.

4. DO DIREITO A CRÉDITO SOBRE AS TAXAS DE CARTÕES SOBRE FATURAMENTO

Trata o tema de crédito sobre as despesas com taxas de administração das operadoras de cartões de crédito e débito, consideradas, pela fiscalização, como não comprovadas e como não enquadradas no conceito de insumos, bem como em nenhuma das demais hipóteses legais de direito de apuração de crédito das contribuições.

Em sua defesa, a recorrente aponta que fez prova, quando da impugnação, de que: (a) contratou serviços de cartões de crédito e débito; (b) as administradoras desses serviços cobram taxas para disponibilizarem equipamentos; (c) as taxas são descontadas/retidas pela própria administradora diretamente de cada compra/transação; (d) à Recorrente é repassado o valor residual (líquido) das transações.

Produz extenso arrazoado sobre a importância dos cartões de crédito na economia e no faturamento das empresas e busca analogia no tratamento das taxas de administração com o decidido no RE 574.706, que estabeleceu a tese de que o ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS. Por fim, cita diversos julgados para os quais há tributação de valores líquidos de outros custos, como é o caso de intermediação de serviço de taxi, de vendas de ingressos para produtores de eventos, agência de propaganda e publicidade e agência de viagem e turismo.

Conforme determina o CTN, a analogia só se aplicar na ausência de disposição expressa (art. 108, *caput*) e do emprego da analogia não pode resultar exigência de tributo não previsto em lei (§ 1º, art. 108). Aplicar a tese do STF para o Tema 69 à possibilidade de creditamento sobre a despesa com taxas de administração de cartão de crédito não se encaixa no regramento.

Isso porque as taxas pagas às administradoras de cartões de crédito constituem despesa operacional necessária da recorrente, nos termos do art. 311, § 1º, do RIR/2018 (art. 299, § 1º, do RIR/99).

Art. 311. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, *caput*).

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 1º)

Conforme antes exposto, a recorrente desempenha papel de comercial atacadista e varejista que tem direito aos créditos dos arts. 3º, inciso I, contudo, não faz jus à tomada de créditos sobre insumos nos termos dos arts. 3º, II, das Leis nº 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003.

Ademais, como bem pontuou a recorrente, as despesas com administradoras de cartão de crédito são incorridas no momento do faturamento, da venda, portanto, trata-se de despesas incorridas no momento da comercialização do produto e, nesta seara, diametralmente oposto ao conceito insumo, cujo momento está atrelado à aquisição de bens e serviços, caracterizando-se, nesse sentido, como despesa operacional, em relação à qual inexistente previsão legal para o crédito.

Com efeito, independe se o contribuinte desempenha atividade comercial, industrial ou prestação de serviço, não existe amparo legal para a tomada de crédito em relação às taxas pagas às administradoras de cartões de crédito.

Nego provimento ao recurso na matéria.

5. DO DIREITO A CRÉDITOS SOBRE O ICMS-ST – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

A fiscalização, analisando as EFD-Contribuições dos anos de 2016, 2017 e 2018, verificou que a recorrente informou, nos registros F100, como aquisição de bens para revenda, valores registrados na conta analítica “ICM S/COMPRAS”. Após apresentação, pela recorrente, das chaves das NF-e, verificou-se que os valores de aquisição de bens para revenda registrados na conta analítica de ICM S/COMPRAS se referiam ao ICMS-Substituição Tributária destacado.

A recorrente informa que impetrou Mando de Segurança em face do Delegado da Receita Federal do Brasil da Subseção Judiciária de São José dos Campos, nos autos do processo n. 5006885-17.2018.4.03.6103, em trâmite perante a 2ª Vara Federal de São José dos Campos, pleiteando, liminarmente, a declaração ao direito de excluir o ICMS-ST das bases de cálculo do PIS e COFINS. Alega que houve violação de decisão judicial em vigor pela autuação fiscal.

A exclusão do ICM-ST da base de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS devidas pelo contribuinte substituído foi tratado pelo STJ no Tema Repetitivo 1125, com trânsito em julgado. Contudo, o caso em questão refere-se à glosa de créditos de ICMS-ST sobre as aquisições da recorrente, portanto, matéria que se encontra resolvida pelo STJ através do Tema Repetitivo 1231, cuja tese assim se firmou:

1ª) Os tributos recolhidos em substituição tributária não integram o conceito de custo de aquisição previsto no art. 13, do Decreto-Lei n. 1.598/77;

2ª) Os valores pagos pelo contribuinte substituto a título de ICMS-ST não geram, no regime não cumulativo, créditos para fins de incidência das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS devidas pelo contribuinte substituído. (destaquei)

Pertinente a reprodução da ementa dos EREsp nº 1.959.571, cujo relator foi o Ministro Mauro Campbell Marques:

RECURSO REPETITIVO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP E COFINS NÃO CUMULATIVAS. CREDITAMENTO. VALORES REFERENTES AO ICMS-SUBSTITUIÇÃO (ICMSST). IMPOSSIBILIDADE. TRIBUTO RECOLHIDO EM SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. DESCARACTERIZAÇÃO COMO CUSTO DE AQUISIÇÃO PREVISTO NO ART. 13, DO DECRETO-LEI N. 1.598/77.

1. Indeferidos os os (sic) pedidos de ingresso no feito na condição de *amicus curiae*. Isto porque, em se tratando de processo que foi adiado de pauta anterior, os pedidos são extemporâneos, além do que realizados somente às vésperas do julgamento do recurso (Precedentes: EDcl nos EDcl no REsp. n. 1.143.677 / RS, Corte Especial, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, julgado em 21.11.2012; EDcl no REsp. n. 1.143.677 / RS, Corte Especial, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 29.06.2010).

2. Não sendo receita bruta do substituto tributário, o ICMS-ST **não** está na base de cálculo das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS não cumulativas por si (pelo substituto) devidas e definida nos arts. 1º e §2º, das Leis ns. 10.637/2002 e 10.833/2003.

3. Como o princípio da não cumulatividade preconiza que o valor do tributo incidente sobre o bem na saída do vendedor é que irá gerar o valor do crédito na entrada do bem para o adquirente, se não houver tributação na saída do vendedor(substituto), não haverá creditamento na entrada para o adquirente (substituído) e qualquer crédito concedido nessa situação ou para além do valor do tributo pago na etapa anterior é **crédito presumido** ou fictício, carecedor de lei específica, na forma do art. 150, §6º, da CF/88. Precedentes: Súmula Vinculante n. 58/STF; Repercussão Geral Tema n. 844/STF; recurso repetitivo REsp. n. 1.894.741/RS, Primeira Seção, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 27.04.2022.

4. No caso concreto, as contribuições ao PIS/PASEP e COFINS não incidem sobre o ICMS-ST na etapa anterior (substituto), portanto, na ausência de lei expressa criadora do crédito presumido, não podem gerar crédito para ser utilizado na etapa posterior (substituído).

5. Com o julgamento do TEMA n. 1125/STJ ("*O ICMS-ST não compõe a base de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS devidas pelo contribuinte substituído no regime de substituição tributária progressiva*"), este Superior Tribunal de Justiça equiparou a situação econômica dos contribuintes de direito do ICMS normal àquela dos contribuintes de fato do ICMS-ST, em razão do princípio da

isonomia, tornando a escolha do Estado em tributar determinada mercadoria via ICMS ou ICMS-ST economicamente neutra para as contribuições ao PIS/PASEP e COFINS e, por consequência, para as empresas.

6. Acaso fosse concedido **na atualidade** o creditamento pleiteado, a distorção existente entre o contribuinte de fato do ICMS-ST e o contribuinte de direito do ICMS normal voltaria, agora em prejuízo deste último, pois o primeiro, além de excluir o ICMS-ST da base de cálculo das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS por si devidas, também ganharia o direito ao crédito dos valores correspondentes ao ICMS-ST, caracterizando odioso duplo benefício (ganharia de volta o crédito sem ter o débito correspondente), sendo que o segundo nenhum benefício mais tem depois do advento dos os artigos 6º e 7º, da Lei n. 14.592/2023 (não tem crédito e não tem débito).

7. Os tributos recolhidos em substituição tributária não integram o conceito de **custo de aquisição** previsto no art. 13, do Decreto-Lei n. 1.598/77, isto porque:

7.1. A lei foi publicada em período onde não havia substituição tributária progressiva (substituição tributária "para frente") no Brasil, não podendo dar efeitos a algo que não existia, desta forma, sequer é possível instrução normativa que assim trate a matéria, sob pena de extrapolar a lei de regência;

7.2. Os tributos recolhidos em substituição tributária "para frente" são mera antecipação de um tributo que incidiria na venda (não na aquisição) a ser feita pelo substituído, ou seja, não são juridicamente uma oneração na aquisição, mas uma oneração antecipada da venda a ser futuramente feita; e 7.3. A classificação de "tributo recuperável" e "tributo não recuperável" não é aplicável aos casos de substituição tributária, porque monofásicos.

8. Ainda que o ICMS-ST integrasse o conceito de custo de aquisição, esta Corte tem posicionamento pacificado no sentido de que nem todo o custo de aquisição gera direito ao creditamento na sistemática não cumulativa das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS. Precedentes em recursos repetitivos: REsp. n. 1.221.170/PR, Primeira Seção, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, julgado em 22.02.2018 e REsp. n. 1.894.741/RS, Primeira Seção, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 27.04.2022.

9. Desta forma, seja em razão dos limites impostos pelo princípio da não cumulatividade, seja em razão da impossibilidade de tratamento anti-isonômico entre os contribuintes, seja porque não configuram custo de aquisição e seja porque nem todo o custo de aquisição gera direito ao creditamento na sistemática não cumulativa das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS, os valores despendidos pelo contribuinte substituído, a título de reembolso ao contribuinte substituído pelo recolhimento do ICMS-ST, não geram créditos das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS não cumulativas.

10. Teses propostas para efeito de repetitivo:

10.1. Os tributos recolhidos em substituição tributária não integram o conceito de custo de aquisição previsto no art. 13, do Decreto-Lei n. 1.598/77; e

10.2. Os valores pagos pelo contribuinte substituto a título de ICMS-ST não geram, no regime não cumulativo, créditos para fins de incidência das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS devidas pelo contribuinte substituído.

11. Embargos de divergência em recurso especial providos. (destaques no original)

A recorrente entende que o tratamento do ICMS, pelo STF através do Tema 69, no julgamento do RE 574.706, se estende ao ICMS-ST, contudo, o STF se manifestou, quando do julgamento do RE 1.509.608, sob a seguinte tese:

Ementa:

DIREITO TRIBUTÁRIO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CRÉDITOS DE PIS/COFINS. APROVEITAMENTO DE VALOR DE ICMS-ST PELO SUBSTITUÍDO. MATÉRIA INFRACONSTITUCIONAL .

I. CASO EM EXAME

1. Recurso extraordinário apresentado contra acórdão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região que negou pedido de substituído tributário de aproveitamento do valor de ICMS-ST para creditamento do PIS e da COFINS.

II. QUESTÃO EM DISCUSSÃO

2. A questão em discussão consiste em saber se o valor de ICMS-ST pago na aquisição de mercadorias para revenda pode ser aproveitado por contribuinte substituído para apurar créditos de PIS/COFINS.

III. RAZÕES DE DECIDIR

3. O STF, por ocasião do julgamento do RE 1.258.842 no regime da repercussão geral (Tema 1.098/RG), fixou tese afirmando a natureza infraconstitucional da controvérsia sobre a inclusão do montante correspondente ao ICMS destacado nas notas fiscais ou recolhido antecipadamente pelo substituto tributário na base de cálculo do PIS e da COFINS.

4. De igual modo, a jurisprudência do STF afirma a natureza infraconstitucional de controvérsia sobre o aproveitamento de ICMS-ST pelo contribuinte substituído para efeito de creditamento do PIS e da COFINS. Inexistência de questão constitucional. Questão restrita à interpretação de norma infraconstitucional.

IV. DISPOSITIVO E TESE

5. Recurso extraordinário não conhecido

Tese de julgamento: “É infraconstitucional a controvérsia sobre a possibilidade de o contribuinte substituído calcular crédito de PIS/COFINS com o valor de ICMS

destacado nas notas fiscais ou recolhido antecipadamente em substituição tributária”.

Decisão: O Tribunal, por unanimidade, reconheceu a inexistência de repercussão geral da questão, por não se tratar de matéria constitucional. Não se manifestaram os Ministros Cármen Lúcia e Cristiano Zanin.

Com efeito, nego provimento ao recurso neste particular.

6. DO DIREITO A CRÉDITOS SOBRE LOCAÇÕES

6.1 DA LOCAÇÃO DE MÁQUINAS (EMPILHADEIRAS E TRANSPALETEIRAS)

A recorrente ataca o acórdão recorrido, que se fundamentou na Solução de Consulta Cosit nº 1, de 2014, cujo entendimento é o de que os veículos e as máquinas e equipamentos, para fins de interpretação e aplicação da legislação tributária, são coisas diferentes.

Entende que a decisão está incorreta por se basear em normas editadas pela Receita Federal, que interpretam o conceito de insumo de maneira restritiva. Incorreta está a recorrente, na medida em que insumo é conceito que se verifica na aquisição de bens e serviços, utilizados na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, do art. 3º, inciso II, das leis de regência das contribuições. O crédito sobre as despesas com locação de máquinas e equipamentos, por sua vez, encontra previsão no inciso IV do art. 3º e independe da essencialidade e relevância, que são critérios aplicáveis a insumo. A exigência para concessão do crédito sobre locação de máquinas e equipamentos é que as despesas estejam sujeitas ao pagamento das contribuições (§ 2º, II) e sejam pagas ou creditadas a pessoa jurídica domiciliada no País (§ 3º, art. 3º), excluindo-se, assim, o pagamento a pessoa física (§ 2º, II).

Pois bem.

A fiscalização glosou a locação de empilhadeiras, paleteiras e transpaleteiras sob o argumento de que os bens equiparam-se a veículos, desta maneira, não haveria previsão legal apropriação do crédito. Aplica, desta maneira, a Solução de Consulta Cosit nº 99064, de 2017, em conjunto com a

Solução de Consulta Cosit nº 99064, de 2017

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. ALUGUEL DE VEÍCULOS.

É inadmissível a apuração do crédito da não cumulatividade da Cofins de que trata o inciso IV do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, em relação a dispêndios com locação de veículos, haja vista que o dispositivo contempla unicamente dispêndios com locação de prédios, máquinas e equipamentos, entre os quais não se inserem os veículos para os fins colimados.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. ALUGUEL DE VEÍCULOS.

É inadmissível a apuração do crédito da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep de que trata o inciso IV do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, em relação a dispêndios com locação de veículos, haja vista que o dispositivo contempla unicamente dispêndios com locação de prédios, máquinas e equipamentos, entre os quais não se inserem os veículos para os fins colimados.

Solução de Consulta Cosit nº 355, de 2017

Não há direito a crédito da não cumulatividade da Cofins sobre os valores pagos a pessoa jurídica a título de aluguel de empilhadeiras, pois o aluguel de veículos não é abrangido pela hipótese de creditamento do inciso IV do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

A despeito do entendimento da Solução de Consulta Cosit nº 355, há diversas decisões no âmbito deste Conselho, inclusive desta Turma, que conceituam as empilhadeiras como máquinas e equipamentos, como decidido no Acórdão nº 3301-013.703, de relatoria da Conselheira Juciléia de Souza Lima e no Acórdão nº 3202-002.070, de relatoria do Conselheiro Wagner Mota Momesso de Oliveira. Transcrevo as ementas parciais de outras decisões no mesmo sentido:

CRÉDITO. MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. EMPILHADEIRAS.

As empilhadeiras são verdadeiros equipamentos, cuja locação para a utilização na atividade desempenhada pela pessoa jurídica (movimentação de insumos e produtos acabados dentro da fábrica) é passível de creditamento na forma do art. 3º, IV, da Lei n.º 10.833/2003.

(Processo nº 11080.720182/2011-73, Acórdão nº 3402-009.459, Sessão de 27 de outubro de 2021, Conselheiro Pedro Sousa Bispo)

CRÉDITO. MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS. EMPILHADEIRAS.

As empilhadeiras são verdadeiros equipamentos, cuja locação para a utilização na atividade desempenhada pela pessoa jurídica (armazenamento de mercadorias para comercialização) é passível de creditamento na forma do art. 3º, IV, da Lei n.º 10.833/2003.

(Processo nº 19311.720371/2017-82, Acórdão nº 3402-006.726, Sessão de 23 de julho de 2019, Maysa de Sá Pittondo Deligne)

Como já destacado, a recorrente beneficiou-se, no tema em questão, da decisão do Acórdão nº 3402-006.726, que reverteu as glosas com a locação de empilhadeiras, mantendo-se as demais. Como não houve Recurso Especial da Fazenda Nacional, a CSRF não se pronunciou sobre a matéria, que se tornou decisão definitiva no âmbito daquele processo.

Em seu recurso, a recorrente defende que as empilhadeiras estão classificadas na Seção XVI da TIPI, reservadas às “Máquinas e aparelhos, material elétrico, e suas partes; aparelhos

de gravação ou de reprodução de som, aparelhos de gravação ou de reprodução de imagens e de som em televisão, e suas partes e acessórios”, e constantes do “Capítulo 84 - Reatores nucleares, caldeiras, máquinas, aparelhos e instrumentos mecânicos, e suas partes.

Assiste razão a recorrente. As empilhadeiras classificam-se na posição 8427, enquanto os veículos classificam-se no capítulo 87. Nessa seara, correta a classificação das empilhadeiras como máquinas e equipamentos a título de apropriação de crédito sobre a sua locação. O mesmo tratamento deve ser atribuído às transpaleteiras.

Com efeito, voto por reverter as glosas relacionadas à locação de empilhadeiras, paleteiras e transpaleteiras.

6.2 DA LOCAÇÃO DE VEÍCULOS PARA TRANSPORTES (FRETE INTERNO)

A recorrente defende a manutenção dos créditos sobre a locação de veículos para o transporte de mercadorias de seu centro de distribuição para suas filiais, requerendo que se aplique o mesmo conceito de máquina atribuído às empilhadeiras.

O assunto não merece mais digressões, visto que a locação de veículos para transporte de carga ou de passageiro não gera direito ao creditamento, nos termos da Súmula Carf nº 190:

Para fins do disposto no art. 3º, IV, da Lei nº 10.637/2002 e no art. 3º, IV, da Lei nº 10.833/2003, os dispêndios com locação de veículos de transporte de carga ou de passageiros não geram créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins não cumulativas.

Desta forma, nego provimento.

7. DO DIREITO A CRÉDITOS SOBRE EDIFICAÇÕES E BENFEITORIAS EM IMÓVEIS DE TERCEIROS

A fiscalização constatou que os créditos foram apropriados de forma extemporânea, sem as devidas retificações das EFD-Contribuição. A recorrente defende que a ausência de retificação da declaração não é óbice para o reconhecimento do direito ao crédito.

A matéria também não comporta maiores digressões, dado que é tema recorrente de apreciação pelo Colegiado, inclusive é tema de diversas decisões recentes da CSRF:

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. DACON NÃO RETIFICADO. APROVEITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

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

(Processo nº 10380.904065/2012-02, Acórdão nº 9303-016.466, Sessão de 24 de janeiro de 2025, Conselheiro Alexandre Freitas Costa)

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. EFD-CONTRIBUIÇÕES NÃO RETIFICADA. APROVEITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

O aproveitamento de créditos extemporâneos está condicionado à retificação da escrituração digital das contribuições (EFD-Contribuições) e, nos casos em que a retificação altere valores informados na DIPJ e na DCTF, estas declarações também deverão ser retificadas.

(Processo nº 16682.720868/2021-71, Acórdão nº 9303-016.715, Sessão de 14 de abril de 2025, Conselheira Semíramis de Oliveira Duro)

CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. DACON NÃO RETIFICADO. APROVEITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

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

(Processo nº 19515.721473/2012-14, Acórdão nº 9303-015.663, Sessão de 15 de agosto de 2024, Conselheiro Vinícius Guimarães)

COFINS. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. DACON NÃO RETIFICADO. APROVEITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

A apuração extemporânea de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins só é admitida mediante retificação das declarações e demonstrativos correspondentes, a exemplo do DACON, para que os registros permitam controle da fruição dos créditos sem duplicidades ou incongruências em relação aos controles/registros contábeis e fiscais do contribuinte.

(Processo nº 10410.721937/2011-13, Acórdão nº 9303-015.597, Sessão de 18 de julho de 2024, Conselheiro Rosaldo Trevisan)

Alinho-me no sentido de que é necessária a comprovação de que os créditos não foram apropriados em outros períodos, do que se torna imprescindível a retificação das declarações fiscais. Portanto, faço minhas as razões da decisão recorrida, por com elas concordar, e passo a transcrevê-las:

Destaque-se que a própria SC Cosit nº 635/2017, na qual se fundamenta a contribuinte, é expressa em dizer que a pessoa jurídica poderá se creditar em relação aos dispêndios efetuados com a realização de edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados na atividade da empresa, obedecidas as demais regras legais, com base nos valores dos encargos de

depreciação e amortização dos bens **incorridos no mês**, o que, por evidência, enseja a retificação das declarações (DACON, quando cabível, e DCTF) e da escrituração para o devido cômputo **no período competente** dos valores que tenham sido apurados extemporaneamente.

De fato, é entendimento da Receita Federal do Brasil que o crédito extemporâneo deve ser apurado mediante a retificação da escrituração e das declarações a cujo período se refere o crédito, desde que observado o prazo prescricional quinquenal previsto no Decreto nº 20.910, de 1932, prazo este que também deve ser observado para apropriação (utilização) do crédito extemporâneo mediante dedução dos valores devidos ou mediante compensação e ressarcimento. Nesse sentido traz-se à colação excertos da Solução de Consulta COSIT nº 486, de 25/09/2017, publicada no DOU de 18/10/2017:

*13. Finalmente, quanto ao desdobramento das questões apresentadas, ou seja, a possibilidade aplicação do “disposto no art. 39 , § 49 das Leis nºs 10.6371/2002 e 10.8331/2003, desde que observado o prazo prescricional quinquenal, para apropriar todos os créditos que deixaram de ser apropriados nas épocas próprias”, nenhum óbice existe à pretensão da consulente. **Se os créditos eram passíveis de apuração e não o foram na época própria, poderão ser apurados de forma extemporânea, cabendo efetivar os necessários registros e retificações de declarações e demonstrativos, quando cabíveis, como as Declarações de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) e Demonstrativos de Apuração de Contribuições Sociais (Dacon), além da Escrituração Fiscal Digital das Contribuições incidentes sobre a Receita (EFD-Contribuições), nas épocas em que devidas.***

13.1 O prazo extintivo a ser observado é de cinco anos a contar da data em que poderiam ter sido apurados tais créditos, tanto para apuração quanto para utilização mediante dedução de valores devidos ao mesmo título ou, se for o caso, e nas hipóteses expressamente previstas, compensação ou ressarcimento. (destaques acrescidos)

Nesse mesmo sentido dispõe a já citada Solução de Consulta Cosit nº 355, de 13/07/2017 (DOU de 18/07/2017). Por pertinente, colacionam-se os excertos abaixo, os quais são bastante elucidativos no sentido de que a apropriação de crédito é faculdade que deve ser exercida pela contribuinte, desde que atendida a legislação de regência: (...)

Com isso, mantenho as glosas sobre os créditos extemporâneos.

CONCLUSÃO

Diante do exposto, voto por afastar as preliminares de nulidade e, no mérito, por dar parcial provimento ao recurso voluntário, apenas para reverter as glosas com as despesas de locação de empilhadeiras, paleteiras e transpaleteiras.

Assinado Digitalmente

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe