



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16327.721540/2020-30
ACÓRDÃO	3102-002.934 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	17 de setembro de 2025
RECURSO	DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO
RECORRENTES	EUROFARMA LABORATÓRIOS S/A FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2016 a 31/12/2016

CRÉDITO. REGIME NÃO CUMULATIVO. ALUGUEL DE VEÍCULOS DE PASSAGEIROS E DE CARGA. IMPOSSIBILIDADE.

A súmula CARF Nº 190, define que não cabe a apuração de créditos, no regime não cumulativo de PIS/COFINS, nas despesas de aluguel de veículos de carga e passageiros equiparando-os a máquinas e equipamentos.

ÔNUS DA PROVA. FATO CONSTITUTIVO DO DIREITO NO QUAL SE FUNDA O PLEITO.

Cabe ao interessado a prova dos fatos constitutivos de seu direito. Não cabe a pretensão de ato de ofício para sanear ausência ou deficiência de provas que deveriam ser trazidas ao processo pelo pleiteante do direito.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/01/2016 a 31/12/2016

RECURSO DE OFÍCIO. ADMISSIBILIDADE. LIMITE DE ALÇADA. VALOR VIGENTE.

O Recurso de Ofício somente será considerado quando superar o limite de alçada vigente, no presente caso, estabelecido pela Portaria MF nº 2/2023 e aplicada a Súmula CARF nº 103, que definem que o valor para a interposição deste tipo de Recurso deve superar os R\$ 15.000.000,00, considerados na data de sua apreciação de segunda instância.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em não conhecer do Recurso de Ofício, em razão do valor do crédito exonerado ser inferior ao limite de alçada, e conhecer do Recurso Voluntário, rejeitando a preliminar de nulidade do auto de infração e, no mérito, negar-lhe provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Jorge Luís Cabral – Relator

Assinado Digitalmente

Pedro Sousa Bispo – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Jorge Luís Cabral, Matheus Schwertner Zicarelli Rodrigues, Joana Maria de Oliveira Guimaraes, Fabio Kirzner Ejchel, Gisela Pimenta Gadelha, Pedro Sousa Bispo (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão nº 107-007.733, proferido pela 16ª Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento 07/DRJ07, que por unanimidade de votos julgou parcialmente procedente a Impugnação ao Auto de Infração.

Por bem representar os fatos, reproduzo parcialmente o relatório do Acórdão de Primeira Instância:

Trata o presente processo de auto de infração lavrado contra o contribuinte acima identificado, para exigência da Cofins incidência não-cumulativa, relativa aos períodos de apuração 01 a 12/2016 (fls. 836 a 857), com multa de ofício de 75% e juros de mora calculados até 12/2020, totalizando R\$ 4.183.957,90, sendo R\$ 2.076.310,63 correspondentes à contribuição. Também foi lavrado auto relativo ao PIS incidência não-cumulativa para os mesmos períodos de apuração, com os mesmos acréscimos legais (fls. 816 a 835), totalizando R\$ 196.755,70, sendo R\$ 97.771,67 correspondentes à contribuição.

No Termo de Verificação Fiscal (fls. 858 a 872) a autoridade lançadora informa, em resumo, que:

DA GLOSA DOS CRÉDITOS (E DO APROVEITAMENTO DE SALDOS CREDORES)

Aquisição, para revenda, de mercadorias sujeitas ao regime monofásico

- Nos registros das EFD-C de 2016, que servem de base para apuração de todos os créditos, verificamos que empresa se apropriou de créditos de compra de mercadorias para revenda, sujeitas à tributação da alíquota diferenciada (2,1% Pis e de 9,9% Cofins). Como a própria empresa informou nas EFD-C trata-se de mercadorias adquiridas para serem revendidas;*
- A empresa informou que os créditos têm origem na “Aquisição de bens para revenda”. Outrossim, no campo “Tipo de Crédito – Descrição”, a empresa informa se tratar de créditos de*

alíquotas diferenciadas. Observamos que, mesmo que a empresa tenha informado nas EFD-C que parte dos créditos foram alocados em 'receitas tributadas no mercado interno' e 'receitas de exportação', além de 'receitas não tributadas no mercado interno', entendemos que tal classificação não pode alterar as razões da glosa levada a efeito, que tem como premissa a impossibilidade de apropriação de créditos na aquisição de mercadorias sujeitas à tributação monofásica;

- *Um dos objetivos da não cumulatividade é evitar o efeito cascata na cadeia de circulação da mercadoria. Os efeitos da incidência dos tributos são neutralizados, para que o sujeito que deu saída por venda a determinada mercadoria tributada possa se aproveitar de créditos na aquisição dessa mercadoria. Em razão disso, se determinado sujeito não pode ser compelido a incorrer no ônus tributário, também não lhe é permitido registrar e se apropriar de créditos desses tributos;*
- *O regime de substituição tributária, por sua vez, impõe tributação única em apenas uma fase da cadeia de circulação da mercadoria, o que impede a tributação naquele que não foi escolhido como sujeito passivo responsável pelo recolhimento do tributo. Da mesma forma, se o sujeito passivo não deve incorrer no pagamento de tributo, também não pode reconhecer nenhum crédito dessa relação comercial.*
- *Isso ocorre na circulação de mercadorias elencadas pela lei como sujeitas à tributação monofásica, que se submetem à tributação do Pis e da Cofins por alíquotas diferenciadas. A compra de produtos sujeitos à tributação monofásica não dá direito à empresa compradora o reconhecimento de créditos de Pis e Cofins, embora na sua nota-fiscal de compra haja o destaque do Pis/Cofins em razão da tributação imposta ao vendedor da mercadoria. Isto porque ela (como revendedora) não tributa o Pis e a Cofins na revenda da mercadoria. Tal vedação consta na redação dada pela alínea 'b', do inciso I, do art. 3º c/c §§ 1º e 1º-A do art. 2º, todas das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003;*
- *O § 1º do art. 2º é apresentado, pelo art. 3º, como hipótese de exceção sobre possibilidade de reconhecimento de créditos de Pis e de Cofins. O referido dispositivo nos remete à leitura da Lei nº 10.147/2000, que, por sua vez, estabeleceu o regime monofásico de incidência, aplicando-se alíquotas diferenciadas;*
- *Pela leitura desta lei, somente as empresas que industrializam ou importam os citados produtos é que deverão se sujeitar à tributação monofásica (alíquotas de 2,1% Pis e 9,9% Cofins). Tais alíquotas incidiram sobre as mercadorias adquiridas pela empresa, posteriormente revendidas. A própria empresa informou que os créditos decorrem de mercadorias para revenda, o que nos fez concluir por sua glosa integral;*
- *Se a empresa tivesse adquirido essas mercadorias e as utilizasse como insumos em seu processo produtivo, a empresa apenas teria direito ao crédito do Pis e da Cofins pelas alíquotas básicas, e não pelas alíquotas diferenciadas. Porém, este é apenas um argumento subsidiário ao caso que aqui se analisa, uma vez que a empresa registra essas compras como 'compra de mercadoria para revenda', e não como 'bens utilizados como insumos'. Conclui-se que a revenda desses produtos não permite a apuração de créditos de Pis/Cofins. Diante disso, os valores informados abaixo serão lançados como glosa de Pis e de Cofins;*

Aluguel de Veículos

- *A empresa registrou na EFD-Contribuições do ano de 2016, créditos decorrentes de aluguel de veículos, conforme tabela. Assim, foi a ela solicitada a apresentação dos contratos de prestação de serviços com as empresas especificadas. Em resposta, o contribuinte informou que apresentava os documentos pedidos;*
- *Apesar da resposta, os documentos apresentados tratavam de ações judiciais propostas pela empresa. Assim, informamos tal fato em Termo de Constatação e Intimação Fiscal, concedendo prazo adicional de cinco dias úteis para a apresentação dos documentos referentes aos aluguéis de veículos. Tais documentos foram apresentados em 27/05/2019. Nada obstante a comprovação das locações dos veículos, entendemos que a empresa não pode se apropriar de créditos relativos a esta rubrica, pois o inciso IV do art. 3º da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003 apenas permite a apropriação de créditos decorrente de locação de máquinas e equipamentos;*
- *Entendemos que os veículos podem ser classificados como bens do ativo imobilizado, desde que a atividade da empresa não seja a de compra e venda de veículos, porém divergem das*

máquinas e equipamentos. Assim, não podem ser qualificados com tal, não cabendo a apropriação desses créditos com fundamento no dispositivo legal citado. A Solução de Consulta Cosit nº 99.064/2017 confirma posicionamento da RFB quanto ao impedimento de apropriação de créditos de Pis e Cofins decorrente de aluguel de veículos, aplicável também ao Pis;

· Desta forma, os créditos com locação de veículos serão glosados;

Serviços de Limpeza e Conservação

· A empresa se apropriou, conforme registro na EFD-Contribuições, de créditos de serviços prestados pela empresa Servsul Terceirização Serviços Ltda, CNPJ 03.617.361/0001-70, conforme tabela. Assim, foi solicitada ao contribuinte a apresentação dos contratos e documentos fiscais relativos a tais serviços;

· Em resposta, o contribuinte informou que tais contratos se referem à prestação de serviços de limpeza e conservação de suas unidades, tanto das industriais, quanto das administrativas, sendo cada contrato firmado especificamente com o estabelecimento onde o serviço será prestado;

· Não foram anexadas as notas fiscais solicitadas. Conforme consta nos contratos apresentados, trata-se de serviços de limpeza e conservação, havendo a inclusão de serviços de jardinagem. Os serviços incluídos constam relacionados no relatório;

· Em relação aos créditos decorrentes de insumos, a RFB publicou o Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05/2018, trazendo as principais repercussões no âmbito da RFB decorrentes do conceito de insumos na legislação do Pis e da Cofins estabelecida pelo STJ, em razão do julgamento do REsp 1.221.170/PR. Basicamente, o insumo deve ser submetido a testes de essencialidade e relevância, na fabricação de bens ou prestação de serviços, para que possa fazer parte da base de créditos de Pis e Cofins;

· Em relação aos serviços objeto de análise, e pelo que está consignado nos instrumentos contratuais, trata-se de serviços gerais de limpeza, de conservação e de jardinagem. Pela descrição dos serviços, é de se confirmar que se trata de serviços comuns dessa natureza, portanto nada que o qualifique como essencial ou relevante ao processo produtivo da empresa que possa caracterizá-lo como insumo nos termos do inciso II, art. 3º, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, em seguimento ao entendimento do Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05/2018;

· Desta forma, os créditos também serão glosados;

Saldos Credores

· Neste lançamento utilizaremos as informações de saldos credores prestadas pela empresa nos registros das EFD-Contribuições. Eventuais saldos credores que não foram registrados pela empresa não foram considerados. Somente não aproveitamos os saldos credores de Pis registrados em 08/2016, porque entendemos que a empresa não possui saldo credor neste mês, pois não há sobra de créditos de Pis, no mês 08/2016, a serem descontados em períodos posteriores, no registro M100, que é responsável por consolidar as informações sobre todos os créditos apurados pela empresa, cuja planilha segue em anexo. Tal constatação também é corroborada em razão da inexistência de saldo credor de Cofins neste mesmo mês de 08/2016;

· Em análise dos registros das EFD-Contribuições, constatamos que (i) há saldos credores de créditos que foram registrados no próprio ano de 2016 e (ii) há saldos credores que foram registrados em 2016, mas que decorrem de períodos de apuração de anos anteriores ao ano de 2016.

Todos esses saldos foram registrados nos registros 1100/1500 das EFD-Contribuições, e, como se pode observar na planilha anexa, parte deles já havia sido totalmente aproveitada pela empresa na apuração do Pis e da Cofins a pagar do período de 2016 antes do início deste procedimento fiscal;

· Desta forma, consideraremos os saldos credores no período em que surgiram ou em jan/2016, caso tenha surgido em período anterior a 2016. Por outro lado, caso os saldos credores (ou parte deles) tenham sido utilizados para desconto em períodos posteriores aos seus registros, efetuaremos a glosa desses valores utilizados, para que os créditos não sejam reconhecidos em duplicidade. Por exemplo, se a empresa tivesse registrado saldo credor em jan/2016 de 1.000,00, mas somente tivesse usado esse saldo em jun/2016, reconheceríamos, a favor da empresa, o valor de 1.000,00 no mês de janeiro de 2016 e efetuaríamos a glosa de R\$ 1.000,00 no mês de junho de 2016, pois já teríamos aproveitado o crédito em janeiro de 2016;

· Esta forma de compensação de créditos é mais benéfica ao contribuinte, uma vez que a compensação do saldo credor se inicia no período em que a empresa o registrou, o que possibilita

que haja menor incidência de juros moratórios em eventual saldo devedor a lançar, pois os juros decorrentes do lançamento fiscal, nesses casos, tendem a incidir sobre valores de períodos de apuração menos remotos;

· Segue anexa a este termo planilha com as informações prestadas pela empresa nos registros nas EFD-C;

· Sendo assim, efetuamos a apuração mensal dos valores de créditos de Pis e Cofins a serem glosados, bem como daqueles saldos credores que serão considerados favoravelmente à empresa neste auto de infração, e anexamos neste termo as planilhas que serviram de base para o lançamento fiscal.

(...)

Assim decidiu a Autoridade Julgadora de Primeira Instância:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2016 a 31/12/2016

COFINS - CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE - TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA -REVENDA DE PRODUTOS FARMACÊUTICOS - *A pessoa jurídica sujeita ao regime de apuração não cumulativa da Cofins, produtora ou fabricante dos produtos relacionados no inciso I do art. 1º da Lei nº 10.147/2000, pode deduzir créditos relativos à aquisição desses produtos de outra pessoa jurídica importadora, produtora ou fabricante, para revenda no mercado interno ou para exportação, conforme art. 24 da Lei nº 11.727/2008.*

COFINS - APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA - BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS - DEFINIÇÃO - *Somente dão origem a crédito na apuração não cumulativa da Cofins os bens e serviços essenciais ou relevantes ao desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte, nos termos da decisão proferida pelo STJ nos autos do RESP nº 1.221.170/PR, da Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, do Parecer Normativo COSIT/RFB nº 5/2018 e da IN/RFB nº 1.911/2019.*

COFINS - CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE - DESPESAS COM ALUGUEL DE VEÍCULOS UTILIZADOS NA ÁREA COMERCIAL DA PESSOA JURÍDICA - *Não gera direito a crédito na apuração não cumulativa da Cofins a despesa com aluguel de veículo utilizado na área comercial da pessoa jurídica, por ser tal despesa posterior ao seu processo produtivo, e também não se caracterizando o veículo como máquina ou equipamento.*

COFINS - CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE - DESPESAS COM HIGIENE E LIMPEZA - INDÚSTRIA FARMACÊUTICA - *A despesa com contratação de serviços especializados de limpeza e higienização por indústria farmacêutica gera direito a crédito na apuração não cumulativa da Cofins, em razão da atividade exercida e por imposição legal, caracterizando-se como insumo.*

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2016 a 31/12/2016

PIS - CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE - TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA -REVENDA DE PRODUTOS FARMACÊUTICOS - *A pessoa jurídica sujeita ao regime de apuração não cumulativa do PIS, produtora ou fabricante dos produtos relacionados no inciso I do art. 1º da Lei nº 10.147/2000, pode deduzir créditos relativos à aquisição desses produtos de outra pessoa jurídica importadora, produtora ou fabricante, para revenda no mercado interno ou para exportação, conforme art. 24 da Lei nº 11.727/2008.*

PIS - APURAÇÃO NÃO CUMULATIVA - BENS E SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS - DEFINIÇÃO - *Somente dão origem a crédito na apuração não cumulativa do PIS os bens e serviços essenciais ou relevantes ao desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte, nos termos da decisão proferida pelo STJ nos autos do RESP nº 1.221.170/PR, da Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, do Parecer Normativo COSIT/RFB nº 5/2018 e da IN/RFB nº 1.911/2019.*

PIS - CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE - DESPESAS COM ALUGUEL DE VEÍCULOS UTILIZADOS NA ÁREA COMERCIAL DA PESSOA JURÍDICA - *Não gera direito a crédito na apuração não cumulativa do PIS a despesa com aluguel de veículo utilizado na área comercial da pessoa jurídica, por ser tal despesa posterior ao seu processo produtivo, e também não se caracterizando o veículo como máquina ou equipamento.*

PIS - CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE - DESPESAS COM HIGIENE E LIMPEZA -INDÚSTRIA FARMACÊUTICA - A despesa com contratação de serviços especializados de limpeza e higienização por indústria farmacêutica gera direito a crédito na apuração não cumulativa do PIS, em razão da atividade exercida e por imposição legal, caracterizando-se como insumo.

PIS - SALDO DE CRÉDITO NÃO UTILIZADO PELA AUTORIDADE FISCAL - NULIDADE -INEXISTÊNCIA - A autoridade fiscal pode desconsiderar saldo de crédito registrado incorretamente pelo contribuinte, quando o conjunto de fatos corrobore tal conclusão, não acarretando tal fato a nulidade do lançamento.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

A Recorrente tomou ciência da Decisão de Primeira Instância no dia 1º de junho de 2021, e apresentou Recurso Voluntário no dia 25 de junho de 2021.

Em seu Recurso Voluntário alega o seguinte:

- I. Faz jus aos créditos de PIS/COFINS em relação ao aluguel de veículos pois entende que os mesmos contribuem para a atividade da Recorrente, especificamente a respeito do transporte de medicamentos, conforme o seu objeto social, também alega que apesar do uso destes veículos se dar após a conclusão do processo produtivo, enquadra-se como atividade essencial.
- II. A glosa de saldo credor referente ao período de apuração de agosto de 2016, pela ausência de escrituração deste saldo no registro M100, da EFD-Contribuições, carece de motivação pela Autoridade Tributária e, portanto, incorre em nulidade.

Finalmente, apresenta o seguinte pedido:

IV DO PEDIDO

55. Diante de todo exposto é a presente para requerer seja conhecido e provido o presente recurso voluntário para reformar a decisão recorrida para:

- a. reconhecer o direito ao aproveitamento dos créditos de PIS e da COFINS apurados em razão de incorrer em custos e despesas relativos ao aluguel de veículos e limpeza do estabelecimento, uma vez que essenciais ao desenvolvimento de suas atividades regularmente descritas em seu estatuto social;*
- b. cancelar a glosa do saldo credor do PIS relativo ao mês de agosto de 2016, ante a nulidade do procedimento adotado pela D. Autoridade Fiscal.*

56. Por consequência, reconhecida a regularidade dos créditos aproveitados pela Re corrente no ano de 2016, requer seja declarado o direito de retorno e escrituração dos saldos credores do PIS e da COFINS, consumidos pela D. Autoridade Fiscal quando da reapuração das contribuições em virtude das glosas, para que possam ser utilizados nos termos do art. 3º, §4º da Lei nº 10.637/2002 e art. 3º, §4º da Lei nº 10.833/2003.

Termos em que se pede o provimento.

A Autoridade Julgadora de Primeira Instância apresentou Recurso de Ofício nos seguintes termos:

Submeta-se à apreciação do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, de acordo com o art. 34 do Decreto nº 70.235/1972, e alterações introduzidas pela Lei nº 9.532/1997, e Portaria MF nº 63/2017, por força de recurso necessário. A exoneração do crédito procedida por este acórdão só será definitiva após o julgamento em segunda instância.

Este é o relatório.

VOTO

Conselheiro **Jorge Luís Cabral**, Relator

Recurso de Ofício

O lançamento do crédito tributário de PIS, no valor de R\$ 5.098.344,82 (cinco milhões, noventa e oito mil, trezentos e quarenta e quatro reais e oitenta e dois centavos), foi completamente revertido nos seguintes termos do dispositivo do Acórdão de Primeira Instância.

Acordam os membros da 16ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, julgar procedente em parte a impugnação, nos seguintes termos:

- Reverter os valores glosados relativos às mercadorias sujeitas ao regime de tributação concentrada e às despesas com higiene e limpeza;
- Manter a glosa relativa ao aluguel de veículos;
- Manter a glosa relativa ao saldo credor do PA 08/2016, para o PIS, afastando a alegação de nulidade;
- **Em consequência, aplicando-se as conclusões acima nos lançamentos em análise, adotando-se a estrutura de apuração neles utilizada, exclui-se integralmente a exigência relativa ao PIS, mantendo-se em parte a exigência da Cofins, no valor de R\$ 258.332,57 para o PA 10/2016, com os respectivos acréscimos legais, conforme planilhas constantes do voto.**

Intime-se para pagamento do crédito mantido no prazo de 30 dias da ciência, salvo interposição de recurso voluntário ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, em igual prazo, conforme facultado pelo art. 33 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, alterado pelo art. 1º da Lei n.º 8.748, de 9 de dezembro de 1993, e pelo art. 32 da Lei 10.522, de 19 de julho de 2002.

Submeta-se à apreciação do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, de acordo com o art. 34 do Decreto n.º 70.235/1972, e alterações introduzidas pela Lei n.º 9.532/1997, e Portaria MF nº 63/2017, por força de recurso necessário. A exoneração do crédito procedida por este acórdão só será definitiva após o julgamento em segunda instância.

Trata-se de Recurso de Ofício contra Decisão de Primeira Instância que desonerou crédito acima do valor considerado à época do julgamento como sendo obrigatório à Autoridade Julgadora recorrer da própria decisão.

Ocorre que o valor desonerado está abaixo do limite de alçada nos termos da Portaria MF nº 2, de 17 de janeiro de 2023, art. 1º, conforme transcrito abaixo:

Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento de Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais).

O valor previsto na Portaria, acima transcrita, deve ser considerado nos termos da Súmula CARF Nº 103.

Súmula CARF nº 103

Aprovada pelo Pleno em 08/12/2014

Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância.

Acórdãos Precedentes:

9202-002.930, de 05/11/2013; 9202-003.129, de 27/03/2014; 9202-003.027, de 11/02/2014; 9303-002.165, de 18/10/2012; 1101-000.627, de 24/11/2011; 1301-00.899, de 08/05/2012; 1802-01.087, de 17/01/2012; 2202-002.528, de 19/11/2013; 2401-003.347, de 22/01/2014; e 3101-001.174, de 17/07/2012

De forma que, em razão do crédito desonerado na Decisão de Primeira Instância ser inferior ao limite de alçada definido pela Portaria MF nº 2/2023, e aplicando a Súmula CARF nº 103, não tomo conhecimento do Recurso de Ofício.

Recurso Voluntário

O Recurso Voluntário é tempestivo e reveste-se dos demais requisitos de admissibilidade, de forma que dele tomo conhecimento.

Nulidade

A Recorrente alega nulidade da glosa de saldo credor, referente a agosto de 2016, que não foi registrado na EFD-Contribuições.

A base desta alegação é a de que a Autoridade Tributária não teria fundamentado a referida glosa com a devida motivação, e que deveria ter prezado pelo Princípio da Verdade Material, nos seguintes termos:

38. Em apertada fundamentação, a D. Autoridade Lançadora se limitou a afirmar que a Recorrente não possui saldo para esse mês, pois a despeito de verificar a escrituração no registro 1100 da EFD Contribuições, não o identificou no registro M100 que é responsável por consolidar as informações sobre todos os créditos da contribuição. Tal entendimento foi seguido pela decisão recorrida.

39. Ora, o que se pode aferir do termo de verificação fiscal que acompanhou o Auto de Infração e da decisão recorrida, é a ausência de motivação pela glosa, bem assim do apego ao formalismo relativo à escrituração, sem observar a necessária busca pela verdade material.

No Termo de Verificação Fiscal, encontramos a seguinte descrição da motivação desta glosa específica:

Para efetuar o lançamento deste auto de infração, utilizaremos as informações de saldos credores prestadas pela empresa nos registros 1100 e 1500 das EFD-Contribuições. Eventuais saldos credores que não foram registrados, pela empresa, nas EFD-Contribuições de 2016, não foram considerados neste lançamento fiscal.

Somente não aproveitamos os saldos credores de Pis registrados (registro 1100) no mês 08/2016, porque entendemos que a empresa não possui saldo credor neste mês. Isto pois não há sobra de créditos de Pis, no mês 08/2016, a serem descontados em períodos posteriores, no registro M100, que é responsável por consolidar as informações sobre todos os créditos apurados pela empresa, cuja planilha segue em anexo a este Termo de Verificação Fiscal. Tal constatação também é corroborada em razão da inexistência de saldo credor de Cofins neste mesmo mês de 08/2016.

Fica muito claro pela leitura do trecho acima reproduzido que o motivo da glosa foi a inconsistência no preenchimento da EFD-Contribuições. O registro M100, que consolida todos os créditos apurados pelo contribuinte, demonstrava crédito nulo para agosto de 2016, e no registro de saldo credor para agosto de 2016, havia o reconhecimento do valor de crédito glosado.

A Recorrente limita-se a invocar o Princípio da Verdade Material, mas não traz nenhuma prova de que em sua contabilidade regular poder-se-ia demonstrar a existência do citado saldo credor.

O ônus da prova é matéria tratada no artigo 333, da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, o Código de Processo Civil (CPC), revogada pelo novo Código de Processo Civil, Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015, o qual em seu artigo 373, reproduz inteiramente os incisos I e II, da Lei revogada.

“Art. 333. O ônus da prova incumbe:

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

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Parágrafo único. É nula a convenção que distribui de maneira diversa o ônus da prova quando:

I - recair sobre direito indisponível da parte;

II - tornar excessivamente difícil a uma parte o exercício do direito.”

A questão fundamental para se determinar o ônus da prova é a autoria da proposição da ação. É comum a afirmação de que à parte que acusa cabe a incumbência de provar suas alegações.

De fato, é o que ocorre no lançamento tributário, quando a autoridade tributária, quer por notificação de lançamento, quer por auto de infração, figura como autor da pretensão de direito e, portanto, precisa incumbir-se do ônus probatório. O Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, é bem claro neste sentido, na medida em que expressa este conceito no seu artigo 9º, como podemos ver reproduzido a seguir:

“Art. 9º A exigência de crédito tributário, a retificação de prejuízo fiscal e a aplicação de penalidade isolada serão formalizadas em autos de infração ou notificação de lançamento, distintos para cada imposto, contribuição ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.”

O mesmo encontramos no Decreto nº 7.574, de 29 de dezembro de 2011, que regula a determinação e exigência de créditos tributários da União, nos seus artigos 25 e 26.

“Art. 25. Os autos de infração ou as notificações de lançamento deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito (Decreto nº 70.235, de 1972, art. 9º, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, art. 25).

Art. 26. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do sujeito passivo dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais (Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, art. 9º, § 1º)

Parágrafo único. Cabe à autoridade fiscal a prova da inveracidade dos fatos registrados com observância do disposto no caput (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 9º, § 2º)”

Vemos ainda que a escrituração regular faz prova a favor do sujeito passivo, desde que os fatos nela registrados sejam comprovados por documentos hábeis, conforme o *caput* do artigo 26, acima, e novamente a responsabilidade de provar cabe ao autor da ação, conforme previsto no seu parágrafo único, neste caso a autoridade fiscal, quando assim se configurar.

A Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, que trata do Processo Administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, e é de aplicação subsidiária ao Processo Administrativo

Fiscal, reproduz o mesmo conceito, como podemos notar pela reprodução dos seus artigos 36 e 37, a seguir:

Art. 36. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no art. 37 desta Lei.

Art. 37. Quando o interessado declarar que fatos e dados estão registrados em documentos existentes na própria Administração responsável pelo processo ou em outro órgão administrativo, o órgão competente para a instrução proverá, de ofício, à obtenção dos documentos ou das respectivas cópias.

No entanto, no caso em questão não se trata de fato constitutivo do direito da Fazenda Pública, mas sim da Recorrente, que pleiteia o ressarcimento de créditos de PIS/COFINS aos quais teria direito, neste caso, ela própria figurando como autora e, portanto, suportando o ônus da prova.

A contabilidade regular fundamentada na devida documentação probatória é a base segura de prova favorável ao contribuinte, motivo pelo qual, ao pleitear direito a créditos do regime não cumulativo, deve ser trazido aos autos pela própria Recorrente para se desincumbir do ônus da prova. A mera alegação de que há créditos para amparar o saldo credor do período glosado não é suficiente para afastar a glosa decorrente das inconsistências no preenchimento da ECF-Contribuições.

De forma que rejeito a alegação de nulidade, e pela mesma razão entendo que não cabe razão à Recorrente no pedido de afastamento desta glosa específica.

Mérito

Com relação a glosa referente a despesas de aluguel de veículos utilizados na movimentação de bens após o processo produtivo, e em atividade típica de promoção de vendas e de transporte de produtos acabados, conforme podemos verificar pelo trecho do Recurso Voluntário, abaixo reproduzido, não pode ser considerado nem como insumo, nem como o crédito de locação de máquinas e equipamentos conforme passarei a explicar a seguir.

27. Como se pode verificar, a atividade de transporte e logística é um dos objetos sociais da Recorrente, mais especialmente no que se refere ao transporte e distribuição de produtos farmacêuticos, não só de sua distribuição, mas também de terceiros.

28. Não sendo o bastante, os veículos alugados e cujos contratos foram cedidos à D. Autoridade Fiscal são utilizados pela área comercial da Recorrente, em visitas aos seus clientes para a promoção de vendas de produtos. Como esclarecido durante o curso do procedimento de fiscalização, tais veículos ficam à disposição dos funcionários e são cedidos mediante requisição para uso em atividade específica.

29. O que se pode verificar, é que a locação de veículos é essencial ao desenvolvimento de atividade prevista expressamente no estatuto social da Recorrente, pois sem os veículos restaria frustrada a possibilidade de realização da atividade de transporte e logística e venda de seus produtos.

30. E por este motivo que também não se sustenta a decisão recorrida. Ora não é pelo fato de que a despesa (aluguel de veículos) é empregada após o efetivo processo produtivo de fabricação de medicamentos, que não se trata de despesa essencial às atividades da Recorrente.

31. As atividades de transporte, logística, venda e demonstração dos produtos produzidos pela Recorrente, apesar de não compor a cadeia de produção de medicamentos está intrinsecamente ligada a suas atividades operacionais. Caso contrário, de que adiantaria produzir milhares de produtos se estes não são distribuídos ou vendidos?

32. É evidente que o aluguel de veículos deve ser analisado a luz do conceito de insumo, essencial a atividade econômica da Recorrente. Assim, seguindo-se o quanto já definido pelo STJ, o conceito de insumo deve ser analisado caso a caso e especificamente para cada contribuinte.

Quanto ao aluguel de veículos em relação à aplicação do inciso IV, do art. 3º, da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, já há Súmula CARF, a este respeito, a qual a adoto e afasto esta pretensão da Recorrente.

Súmula CARF nº 190

Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em sessão de 20/06/2024 – vigência em 27/06/2024

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.

Acórdãos Precedentes: 9303-014.415; 9303-014.369; 9303-013.956

Ainda que haja previsão do transporte e logística em seu objeto social, o conceito de insumo exige que o gasto esteja relacionado ao processo produtivo da Recorrente, e que no caso limita-se a produção de bens da indústria farmacêutica, sendo a logística e promoção de vendas atividades complementares decorrentes do encerramento do processo produtivo e, logo, não cabe a classificação como insumo referente a um processo produtivo já encerrado.

Conclusão

Diante de todo o exposto, voto por não conhecer do Recurso de Ofício, em razão do valor do crédito exonerado ser inferior ao limite de alçada; conhecer do Recurso Voluntário, rejeitando a preliminar de nulidade do auto de infração e, no mérito, negar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Jorge Luís Cabral