



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16692.721126/2017-67
ACÓRDÃO	3202-003.267 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	30 de janeiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	SARAIVA E SICILIANO S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2013

PIS COFINS. ESSENCIALIDADE. NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS.

Admite-se o direito ao crédito de PIS e COFINS quando comprovada a essencialidade dos bens e serviços adquiridos para o exercício das atividades operacionais exercidas pela empresa.

COMPROVAÇÃO DO DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA.

No âmbito da análise de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, o ônus da prova incumbe à contribuinte, o qual deve demonstrar, por meio de documentos comprobatórios hábeis e idôneos, a efetiva existência do direito creditório.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade, em negar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Onízia de Miranda Aguiar Pignataro – Relatora

Assinado Digitalmente

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente

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

RELATÓRIO

Trata o presente processo de Manifestação de Inconformidade apresentada em face do indeferimento do Pedido de Ressarcimento, de créditos de Cofins não cumulativa vinculados às receitas de vendas não tributadas no mercado interno. Consoante relatado no Despacho Decisório, foi instaurado procedimento fiscal para análise dos seguintes pedidos de ressarcimento de créditos gerados.

Para uma melhor compreensão dos fatos em discussão, transcrevo o relatório extraído do Acórdão da DRJ.

O procedimento fiscal foi aberto com vistas a cumprir decisão judicial, notificada à RFB em 22/08/2017, que ordenou a análise dos pedidos acima identificados no prazo de 30 dias.

No tópico “Do Início do Procedimento Fiscal”, o Auditor Fiscal descreve as diversas intimações realizadas, destaca que houve repetidas solicitações de prorrogação de prazos de atendimento e que, em 06/11/2017, houve a juntada parcial dos documentos e das informações requeridas. Relata que, na sequência, a contribuinte ingressou com reclamação judicial, alegando que a “RFB vem requerendo de forma contínua e interminável a apresentação de informações, as quais vêm sendo cumpridas”. Informa que houve decisão judicial, cientificada à RFB em 06/02/2018, concedendo o prazo de 5 dias para que a fiscalização solicitasse todos os documentos necessários, em uma única vez, e proferisse sua decisão. Informa que procedeu, então, à última intimação, mas que até a data de emissão do despacho decisório a empresa não havia apresentado as informações e documentos solicitados.

No tópico “Dados Cadastrais”, a fiscalização detalha as atividades econômicas exercidas pela contribuinte.

No tópico “Análise da base de cálculo PIS/Cofins (devido) com fundamentação legal”, narra que a contribuinte auferiu receitas sujeitas aos regimes cumulativo e não cumulativo, devendo apropriar seus créditos pelo rateio proporcional. Informa que a manifestante foi intimada a apresentar informações relacionadas à apuração do PIS e Cofins, mas que foram insuficientes, concluindo que:

3) Resta impossibilitada a apuração dos totais e respectivos percentuais das receitas tributadas (percentual passível de dedução do devido no mês) e das receitas não tributadas (percentual passível de ressarcimento);

4) Por fim, afigura-se a IMPOSSIBILIDADE DO RATEIO PROPORCIONAL DE CRÉDITOS, determinado pela legislação em vigor.

15. Pelo exposto, INDEFIRO INTEGRALMENTE OS PEDIDOS DE RESSARCIMENTO, elencados no item II.

Esclarece que nas planilhas demonstrativas entregues, verificou que a empresa classificou:

A) como produção própria – não tributada o produto NCM 49019900 – Livros, brochuras e impressos semelhantes, mesmo em folhas soltas. Outros. Portanto, foi intimada a informar: o local-endereço onde esses bens são produzidos; máquinas utilizadas nessa produção (NCM das máquinas, data de aquisição, Nota Fiscal, fornecedor, local de instalação.

B) produção própria – tributada prestações de serviços. Portanto, foi intimada a apresentar: Nota Fiscal de Prestação de Serviços, respectivos recolhimentos tributários, descrição detalhada dos serviços prestados.

Afirma que, em face das provas produzidas, constatou “que a empresa NÃO POSSUI PRODUÇÃO PRÓPRIA; atua somente na COMERCIALIZAÇÃO de produtos”.

No tópico “Ações Judiciais”, narra que a empresa possui diversas ações judiciais em trâmite relativas ao PIS e à Cofins, mas que ela informou que “nenhuma possuía relação com os créditos das Contribuições Federais, constantes dos pedidos de restituição/declarações de compensação tratados neste feito”. Observa que nos pedidos de ressarcimento e respectivas declarações de compensação, protocolizadas em 2016, a contribuinte os transmitiu, afirmando que “não se encontra litigando em processo judicial sobre matéria que possa alterar o valor a ser ressarcido/compensado”.

Aduz que as discussões travadas nessas ações judiciais podem alterar o resultado final das receitas e, em consequência, os percentuais de rateio dos créditos, de modo a não ser possível, antes do trânsito em julgado, se apurar corretamente o total das receitas cumulativas e não cumulativas, bem como o total das receitas tributadas e não tributadas.

Esclarece que, também por esse motivo, os pedidos de ressarcimento foram indeferidos.

No tópico “Análise da base de cálculo dos créditos PIS/Cofins com fundamentação legal”, narra que a análise dos créditos foi prejudicada em virtude dos seguintes fatos:

a. Elementos da(s) planilha(s) do contribuinte que apresentam dados insuficientes foram excluídos da análise: omissão de CNPJ, número da Nota Fiscal, data da aquisição, nome fornecedor, finalidade do bem/serviço), setor de localização do bem (para verificação da compatibilidade com a atividade da empresa), células em branco/vazias, dados informados ilegíveis, dados informados em língua estrangeira;

b. A omissão/divergência na informação de uma coluna ou linha, necessária para análise dos demais elementos, pode acarretar a desconsideração parcial ou total do demonstrativo/planilha.

c. Notas Fiscais duplicadas, triplicadas, quadruplicadas, Xplicadas, de mesmo número e mesmo emissor foram excluídas da análise, objetivando a não concessão de créditos duplicados, triplicados, etc.

d. CNPJs de fornecedores de bens/serviços informados com erros e, em consequência, não localizados na base de dados CNPJ/MF foram excluídos da análise.

e. Cópias PDF de documentos ilegíveis, desfocadas, recortadas, montadas, remontadas, rasuradas, sobrepostas consideram-se inidôneos para prova do direito creditório, e foram excluídos da análise.

f. A entrega de documentos/elementos entregues anteriormente e já analisados, no curso deste procedimento fiscal (entrega em duplicidade, multiplicidade), não se sujeitam à reanálise.

Discorre, novamente, sobre as atividades econômicas exercidas pela contribuinte, destacando que:

Ratifica-se assim o entendimento de que a empresa NÃO POSSUI PRODUÇÃO PRÓPRIA. Além disso, a empresa afirma DESCONHECER PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS nesse período.

[...]

iv. Resta comprovada, portanto, como atividade integral da empresa a COMERCIALIZAÇÃO de produtos, na sua forma de REVENDA de produtos fabricados por terceiros, inexistindo venda de produção própria.

[...]

vi. Pelo exposto, caracterizada a empresa como COMERCIAL REVENDEDORA, consideram-se excluídos da base de cálculo de créditos PIS/COFINS:

- Bens utilizados como insumo para produção;
- Prestações de serviços utilizados como insumo para produção;
- Encargos de depreciação do ativo imobilizado.

A fiscalização aponta, outrossim, que a receita de livros e bens equiparados a livros são tributados à alíquota zero do PIS/COFINS. Com base na Solução de Consulta nº 225, de 17/08/2005, da 6ª Região Fiscal, entende que devem ser “excluídos da base de cálculo de créditos PIS/COFINS aquisições de livros e equiparados a livros”.

Na sequência, a autoridade fiscal analisa as diversas planilhas demonstrativas dos créditos que foram entregues pela contribuinte.

Relativamente à “Subpasta 1Bens – Pasta AnáliseDosCréditos1”, discorre sobre as incongruências apresentadas, concluindo que:

iv. Portanto, houve a supressão/eliminação de elementos da planilha 1Bens_Analise1 elaborada pela Auditoria no total de R\$ 764.491.571,78, assim como a supressão de 547.387 linhas/elementos. Não foram apresentados apontamentos, nem indicações, nem justificativas, nem esclarecimentos, nem documentação dos elementos suprimidos.

v. Na data de 27/12/2017, lavrou-se o Termo de Constatação Fiscal e Termo de Reintimação Fiscal – ciência em 28/12/2017, com a constatação da apresentação dos elementos em desacordo com o solicitado, tendo sido a empresa reintimada a efetuar a separação dos elementos, sem alteração do total apurado pela Auditoria.

vi. Até o presente momento, a empresa NÃO APRESENTOU a planilha retificada e regularizada.

vii. Entretanto, na data de 19/12/2017, a empresa protocolizou na 6ª Vara Cível reclamação alegando que: “a RFB vem requerendo de forma contínua e interminável a apresentação de informações pela IMPETRANTE, as quais vem sendo cumpridas.” Tendo sido o pleito deferido e decisão judicial proferida nos autos do Mandado de Segurança nº 5020825-92.2017.4.03.6100, nos seguintes termos:

[...]

A ciência se deu em 06/02/2018.

Assim sendo, considera-se a auditoria executante desde procedimento cientificada da impossibilidade de expedição de intimações de elementos a partir de 11/02/2018.

Assim sendo, considera-se a auditoria executante deste procedimento cientificada da impossibilidade de expedição de reintimações de elementos a partir de 06/02/2018.

viii. Diante da impossibilidade de reintimação objetivando a regularização das informações, não é possível a inclusão de qualquer valor relativo a aquisições de BENS, na base de cálculo de créditos PIS/Cofins.

No que tange à “Subpasta 2Serviços – Pasta AnáliseDosCréditos”, aduz que a empresa exerce atividade exclusivamente comercial, razão pela qual foram excluídos da base de cálculo créditos apurados sobre os seguintes gastos sobre bens utilizados como insumos, serviços utilizados como insumos e encargos de depreciação do ativo imobilizado.

Em relação à “Subpasta 3aAluguelMóveis - Subpasta 3Aluguel – Pasta AnáliseDosCréditos”, explica que elas dizem respeito a créditos apurados sobre aluguéis de bens móveis e que os dados apresentados foram analisados em

conformidade com a legislação de regência e decisões administrativas vigentes, chegando-se à seguinte decisão:

ix. Portanto, consideram-se excluídas da base de cálculo dos créditos PISCOFINS, toda aquisição, locação, depreciação, frete relativos a:

embalagens utilizadas para o transporte dos produtos (contêineres, caixas, sacos, sacolas, filmes plásticos, e outros artigos destinados ao transporte de insumos ou produto final);

preparação dos produtos para o transporte como: empilhadeiras, paletes e paletizadoras/paleteiras, encaixotadeiras, transportadoras de caixa, empacotadeiras, esteiras de transporte e outros;

serviços de manutenção, parte e peças, e combustíveis e lubrificantes aplicados em empilhadeiras, utilizadas para o transporte interno de matérias-primas, produtos intermediários e produtos acabados entre as linhas de produção e destas para a expedição.

Serviços de movimentação de matéria-prima e/ou produto acabado, como, por exemplo: manuseio, empacotamento, etc.

x. Também não foram incluídas na base de cálculo de créditos as aquisições/locações:

Relativas a objetos/serviços/finalidades não relacionados com a atividade fim da empresa;

Com omissão/divergência de CNPJ do locador;

Com omissão do objeto/serviço locado;

Com omissão da finalidade do objeto/serviço locado.

xi. Além disso, cabe observar que as despesas de Aluguel de Móveis são despesas comuns, devendo se submeter ao rateio proporcional de créditos. Entretanto, NÃO É POSSÍVEL O RATEIO PROPORCIONAL DE CRÉDITOS, pelos motivos acima expostos.

xii. Conclusão: inexistência de valores a serem incluídos na base de cálculo de créditos PISCOFINS No que se refere à “Subpasta 3bAluguellmóveis - Subpasta 3Aluguel – Pasta AnáliseDosCréditos”, a fiscalização destaca, em relação aos aluguéis de imóveis, após analisar a planilha “Aluguel 2013”, que:

f. Mutatis mutandis, a pessoa jurídica que paga despesas de aluguel de espaço física, decorrente de contrato de sublocação faz jus ao corresponde crédito PISCOFINS. Portanto, o direito ao crédito PISCOFINS, in casu, pertence ao sublocatário.

g. Constatou-se que a empresa SARAIVA subloca espaço para a empresa STARBUCKS – sublocatária (documento: STARBUCKS_Aluguellmóveis).

h. Portanto, em relação aos valores pagos relativos a contrato de sublocação:

pertence à sublocatária STARBUCKs o direito a créditos PISCOFINS;

NÃO pertence à sublocadora SARAIVA o direito a créditos PISCOFINS.

i. Entretanto, na planilha Aluguel 2013, a empresa não informa os valores das sublocações, para o devido abatimento/subtração/diminuição do valor da locação.

j. Ressalte-se, ainda, a necessidade da realização de diligências fiscais junto aos sublocatários (STARBUCKS e outros) para a ratificação desses contratos de sublocação.

k. Ainda, intimada (18/01/2018), a empresa NÃO APRESENTOU:

- Cópia PDF dos Contratos e Aditivos (em vigência) de Locações e Sublocações dos Imóveis;
- Cópia PDF do primeiro e do último comprovante de pagamento de locação e sublocação (do período sob análise);
- Cópia da primeira e da última fatura de consumo de energia elétrica e respectivos comprovantes de pagamento (do período sob análise).

l. Pelo exposto, consideram-se excluídos da base de cálculo de créditos PISCOFINS:

Locações não comprovadas com documentação idônea;

Locações não vigentes – sem a comprovação de sua vigência com contratos e respectivos aditivos;

Pagamentos de locações efetuados a pessoa física;

Locações sem as informações das taxas de limpeza, segurança, propaganda, condomínio, para abatimento;

Locações sem as informações das sublocações para abatimento.

[...]

n. Além disso, cabe observar que as despesas de Aluguel de Imóveis são despesas comuns, devendo se submeter ao rateio proporcional de créditos. Entretanto, NÃO É POSSÍVEL O RATEIO PROPORCIONAL DE CRÉDITOS, pelos motivos expostos acima.

Observa que as despesas de aluguéis de imóveis são despesas comuns, devendo se submeter ao rateio proporcional dos créditos, o que não é possível pelos motivos já expostos.

Em relação à “Subpasta 5FretesVendas – Pasta AnáliseDosCréditos”, narra que os conhecimentos de transporte devem conter os requisitos elencados pela lei e, ausente qualquer um desses elementos, ele não será idôneo a gerar créditos de PIS/Cofins. Relata que:

g. Na data de 31/08/2017, lavrou-se o Termo de Intimação Fiscal, no qual é solicitado o demonstrativo Fretes Sobre Vendas com: Conhecimento de Transporte, dados da Transportadora, valores do frete, pedágio, seguro, descarga, taxas, outros custos, endereço de entrega.

h. Na data de 21/09/2017 a empresa solicitou 20 dias de dilação de prazo.

i. Na data de 11/10/2017 a empresa solicitou 20 dias de dilação de prazo.

j. Na data de 17/10/2017, lavrou-se o Termo de Constatação Fiscal e Termo de Reintimação Fiscal e Termo de Ciência, no qual o contribuinte foi cientificado de que a documentação comprobatória dos fretes são os CONHECIMENTOS DE TRANSPORTE, tendo sido concedido novo prazo para apresentação do demonstrativo/planilha com todas as informações.

k. Na data de 06/11/2017 informa a impossibilidade do levantamento dos dados relativos a Fretes sobre Vendas, da qual aproveitou créditos PISCOFINS.

l. A empresa apresentou as planilhas Fretes PA2013 e Fretes, as quais não contém todas as informações solicitadas em intimação (31/08/2017) e reintimação(17/10/2017). Em decorrência da ausência de informações, esses elementos não puderam ser analisados à luz da legislação/jurisprudência vigente.

m. Por outro lado, constatou-se nessas planilhas que os fretes não são relativos a vendas; referem-se a transferências de mercadorias entre matriz-filiais, filiaismatriz, filiais-filiais. A conclusão decorreu do cruzamento/confronto entre as planilhas:

FILIAIS: elaborada com dados obtidos do cadastro CNPJ/RFB/MF;

Fretes: apresentada pela empresa

[...]

p. Restam, portanto, inadmitidos na base de cálculo de créditos PISCOFINS esses valores decorrentes de fretes de transferência.

No que tange às despesas com fretes intituladas “CORREIOS”, assevera que as despesas de envio de bens pelos Correios somente podem ser admitidas a gerar créditos de PIS/Cofins quando o ônus da venda for suportado pela Saraiva. Esclarece que na planilha apresentada não constam informações do número da nota fiscal, da data da nota fiscal de venda e da mercadoria vendida para o devido cruzamento com as notas fiscais eletrônicas constantes do SPED. Saliencia que verificou que nas vendas ao consumidor final são cobradas as despesas de transporte (correios) na maioria das operações, de modo que é o consumidor quem arca com as despesas em comento, não havendo como se apurar créditos sobre tais dispêndios.

Relativamente à “Subpasta 6Armazenagem – Pasta AnáliseDosCréditos”, salienta que a empresa informou não possuir créditos relacionados à armazenagem.

No que se refere à “Subpasta 7Depreciação – Pasta AnáliseDosCréditos”, informa que, mesmo após diversas intimações, a contribuinte não apresentou informações para a análise dos créditos vinculados aos encargos de depreciação. Observa que, além disso, uma vez que a empresa é comercial revendedora, não há o direito à apuração de créditos sobre encargos de depreciação do ativo imobilizado. Destaca que, em 21/09/2017, a empresa afirmou não possuir créditos em relação à Amortização (Subpasta 8Amortização - Pasta AnáliseDosCréditos).

Em relação à “Subpasta 9OutrosCreditos - Pasta AnáliseDosCréditos”, aponta que a as informações apresentadas indicam que “os elementos são referentes a DEVOLUÇÕES de vendas e que intimada e reintimada para proceder à classificação desses elementos, a empresa não apresentou planilha retificada”, concluindo que:

Resta impossibilitada a subtração das devoluções (entradas) das vendas(saídas). Em decorrência;

Resta impossibilitada a apuração dos totais e respectivos percentuais das receitas tributadas (percentual passível de dedução do devido no mês) e das receitas não tributadas (percentual passível de ressarcimento);

Resta impossibilitado o aproveitamento das devoluções na base de cálculo de créditos PISCOFINS.

j. Portanto, consideram-se não ratificadas as informações/planilhas/demonstrativos apresentadas pelo contribuinte como devoluções de vendas – outras operações com direito a créditos.

k. Conclusão: inexistência de valores a serem incluídos na base de cálculo de créditos PISCOFINS Relativamente à “Planilha 7NFAjustesNegativos – 1dNFERegimeNãoCumulativo Subpasta 10AjustesNegativos na Pasta AnáliseDosCréditos e na pasta Planilha Regime Não Cumulativo”, destaca que a contribuinte classificou as operações de Ajustes Negativos no valor anual de R\$ 34.206.921,35, o qual não foi devidamente justificado, concluindo “pela inexistência de créditos; portanto, não há possibilidade de deduzir esses ajustes negativos”.

Em função do exposto, o pedido de ressarcimento foi indeferido e as respectivas declarações de compensações foram não homologadas.

Cientificada em 03/09/2018, a Interessada interpôs Manifestação de Inconformidade, em 02/10/2018, alegando, em síntese, o seguinte.

Inicialmente, no tópico “INEXISTÊNCIA DE AÇÕES JUDICIAIS QUE POSSAM ALTERAR OS PEDIDOS ADMINISTRATIVOS”, reclama que a decisão exarada alega haver ações judiciais que poderiam alterar os créditos pleiteados ou prejudicar o cálculo do rateio proporcional, o que está equivocado. Diz que não há qualquer ação judicial em trâmite que possa prejudicar a análise dos pedidos de

ressarcimento. Esclarece que possui demandas sobre discussões diversas, mas que essas não interferem no montante do crédito, a saber:

MS nº 5017569-44.2017.4.03.6100: para reconhecer o direito à aplicação da alíquota zero ao PIS e à COFINS importação, sobre a importação leitor do livros digitais - LEV;

MS nº 0000501-69.2017.4.03.6100: para reconhecer o direito à aplicação da alíquota zero ao PIS e à COFINS importação, sobre a importação leitor do livros digitais - LEV;

MS nº 0023747-02.2014.4.03.6100: para reconhecer o direito à aplicação da alíquota zero ao PIS e à COFINS sobre as vendas, no mercado interno do leitor de livros digitais – LEV;

MS nº 0023921-11.2014.4.03.6100: para reconhecer o direito à aplicação da alíquota zero ao PIS e à COFINS sobre as vendas, no mercado interno do leitor de livros digitais – LEV;

MS nº 0024647-82.2014.4.03.6100: para reconhecer o direito à aplicação da alíquota zero ao PIS e à COFINS sobre as vendas, no mercado interno do leitor de livros digitais – LEV;

MS nº 0010523-94.2014.4.03.6100: para reconhecer o direito à aplicação da alíquota zero ao PIS e à COFINS sobre as vendas, no mercado interno do leitor de livros digitais – LEV;

MS nº 0003459-73.2014.4.03.6119: para reconhecer o direito à aplicação da alíquota zero ao PIS e à COFINS importação, sobre a importação leitor do livros digitais - LEV;

MS nº 0007488-69.2014.4.03.6119: para reconhecer o direito à aplicação da alíquota zero ao PIS e à COFINS importação, sobre a importação leitor do livros digitais - LEV;

MS nº 0007994-45.2014.4.03.6119: para reconhecer o direito à aplicação da alíquota zero ao PIS e à COFINS importação, sobre a importação leitor do livros digitais - LEV;

MS nº 0009416-55.2014.4.03.6119: para reconhecer o direito à aplicação da alíquota zero ao PIS e à COFINS importação, sobre a importação leitor do livros digitais - LEV; e MS nº 1002129-03.2017.4.01.3200: para assegurar direito líquido e certo de não incluir na BC das Contribuições ao PIS e à COFINS as receitas decorrentes das vendas dentro da Zona Franca de Manaus.

Sustenta que é possível perceber que nenhuma dessas ações se relacionam com os créditos pleiteados nos pedidos administrativos, que são decorrentes de despesas essenciais à atividade econômica que desenvolve. Entende restar claro que o objeto dos processos judiciais é diverso (e não influencia) do objeto dos Pedidos de Ressarcimento/Compensação.

No tópico “DIREITO AO CREDITAMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES FEDERAIS”, discorre sobre o conceito de insumos estabelecidos pelas Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003. Reclama que a decisão utilizou conceito aplicável ao IPI como referência para definir quais insumos gerariam, ou não, os créditos de PIS e Cofins. Disserta sobre o regime da não cumulatividade dessas contribuições, diferenciando-o daquele aplicável ao IPI. Sustenta que o critério mais consistente para o fim de delinear quais dispêndios deverão ser considerados insumos na não cumulatividade do PIS/Cofins se fundamenta na inerência da despesa em função do fator de produção com o qual se relaciona. Argumenta que a técnica mais acertada será aquela na qual se determinará o grau de essencialidade que o insumo representa para a atividade-fim da empresa.

No tópico “PRECEDENTES DO CARF”, ressalta que esse tribunal administrativo já pacificou entendimento no sentido de que o conceito de insumo para o PIS/Cofins é diferente ao conferido ao IPI. Afirma que todo o bem ou serviço, ainda que utilizado indiretamente na fabricação de bens e na prestação de serviços, gera direito ao crédito. Transcreve diversas decisões do CARF a respeito do assunto. Defende que são insumos os custos de produção ou prestação de serviço necessários ao processo produtivo e, conseqüentemente, à atividade comercial desenvolvida pela contribuinte. Pede que o despacho recorrido seja reformado, haja vista que possui o direito de apurar créditos com base nas despesas incorridas sobre insumos essenciais às suas atividades.

No tópico “ENTENDIMENTO DO E. STJ – SOB A SISTEMÁTICA DE REPETITIVO”, relata que, em 22/02/2018, foi concluído o julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR, no qual o STJ pacificou o entendimento acima exposto. Afirma estar claro seu direito a apurar créditos de PIS e Cofins sobre as despesas essenciais e necessárias incorridas nas atividades econômicas que realiza.

No tópico “AS ATIVIDADES DA RECORRENTE E SUAS DESPESAS”, explica que atua no varejo de livros, filmes, músicas, artigos de papelaria, informática, produtos eletroeletrônicos, telefonia, games, conteúdo digital e viagens, sendo uma das pioneiras no comércio eletrônico brasileiro e encontrando-se atualmente entre as maiores empresas do setor no país. Relata que as redes de varejo são consideradas veículos viabilizadores de distribuição dos produtos ao público consumidor através de pontos de vendas. Esclarece que “se trata de uma relação jurídica oculta de prestação de serviços de distribuição, da qual a compra e venda é um meio para se atingir o objetivo comercial, qual seja, a colocação no varejo de mercadorias e produtos, mediante a utilização de um sistema organizado, onde a rede varejista é remunerada pela margem de revenda”.

Informa que o serviço de distribuição consiste na intermediação da sociedade varejista entre a empresa fornecedora da mercadoria e o consumidor final. Salaria que a cadeia em que se desdobra esse sistema mercadológico demonstra que os consumidores finais desses bens dificilmente os adquirem dos fabricantes, mas sim nos diversos estabelecimentos da varejista.

Ressalta que o seu objetivo econômico está atrelado à disseminação de suas lojas, haja vista que é por meio delas que as mercadorias são inseridas no mercado.

Aponta que são muitas as despesas para padronização das unidades de sua propriedade, situação que lhe obriga a incorrer em diversos gastos para o adequado funcionamento das lojas.

Afirma que, em razão do exposto, possui o direito de tomar créditos em decorrência das despesas incorridas nas suas diversas atividades, notadamente sobre os seguintes custos:

Mão de obra temporária: explica que a mão de obra contratada fica na estrutura da empresa sob suas ordens e subordinação e que os respectivos gastos devem ser vistos como insumos, haja vista que são utilizadas na atividade-fim da empresa, conforme está decidido na Solução de Consulta nº 30/2010;

Segurança e vigilância: alega que esses serviços são inerentes ao exercício regular de sua atividade, uma vez que garantem a integridade das mercadorias armazenadas, dos consumidores e de seus empregados, ou seja, perfaz o critério da essencialidade, uma vez que sem eles sua atividade comercial fica prejudicada;

Comissão sobre vendas de cartões de créditos/débitos: ressalta que as despesas com taxas administrativas cobradas pelas operadoras de cartão configuram gasto essencial à persecução de sua atuação como empresa varejista; alega que, nos dias atuais, a maioria das transações de compra e venda ocorrem por meio dessas máquinas, de modo que tais despesas é uma das mais essenciais à sua atividade;

Manutenção de software: explica que não só vende em suas diversas lojas físicas, mas também pratica vendas via internet, de modo que a manutenção de software é um serviço de engenharia, consistente na sua melhoria e reparação de defeitos; aduz ser evidente que, para a manutenção da qualidade de seus serviços e atendimento a clientes há a necessidade de uma tecnologia de informática para sua consumação, sendo a manutenção de softwares um gasto imprescindível; alega ter direito aos créditos com base na Solução de Consulta nº 176, de 2013; • Manutenção de Hardware: explica que a manutenção de hardware consiste no conjunto de ações que visam a solucionar os problemas diagnosticados nos computadores, ou seja, é uma despesa essencial para manter sua rede de computadores funcionando corretamente; entende que, por isso, gera direito ao crédito nos termos da Solução de Consulta nº 120, de 2012;

Datacom: argui que o crescimento das vendas online no mercado varejista implica a necessidade de adequar as estruturas das empresas à demanda dos consumidores no ambiente eletrônico, o que torna evidente que as despesas associadas com provedores de internet, servidores e aluguéis de “links” são essenciais à persecução de seu objetivo social;

Aluguel de máquinas: argumenta que o aluguel de máquinas necessárias à atividade da empresa enseja o desconto de créditos dada a previsão do inciso IV do art. 3º das Leis nº 10.833/2003 e 10.637/2002; explica que as máquinas POS

são terminais que leem dados de cartões de crédito e débito, isto é, são dispêndios necessários ao setor de varejo, tanto que a RFB já admitiu a manutenção desses créditos por varejista (Solução de Consulta nº 18/2013);

Callcenter: narra que utiliza da prestação de serviços de callcenter para atender seus clientes e proceder à venda de produtos via telefone; afirma que sem esses serviços os clientes ficam prejudicados na relação de compra, pois não teriam o meio necessário para buscar o seu direito de troca e reclamações; aduz que eles são essenciais porque estão intrinsecamente ligados à relação com o cliente final;

Aluguéis/Condomínio: argumenta que, ao contrário do decidido, prestou todas as informações para comprovar as despesas desse insumo; diz que tais despesas representam custo necessário ao desenvolvimento de suas atividades negociais, pois decorrem da locação de locais de relevância comercial para a instalação de suas lojas, de modo que estão inseridos no conceito de insumo; salienta que, ainda que não fosse essencial, em razão da proximidade desse dispêndio com o pagamento de aluguel, o respectivo creditamento é autorizado pelo art. 3º, IV, das Leis nº 10.833/2003 e 10.637/2002, conforme jurisprudência do CARF;

IPTU: pondera que os dispêndios relacionados ao recolhimento desse imposto apresentam enquadramento similar às despesas de condomínio acima mencionadas, pois são gastos de natureza contratual vinculados à locação de lojas; frisa que, dada a proximidade entre os dispêndios com aluguel e IPTU, há o entendimento de que todos os gastos relativos à locação de prédio, máquina ou equipamento ensejam o respectivo creditamento, nos termos do IV do art. 3º das Leis nº 10.833/2003 e 10.637/2002;

Fretes sobre vendas e intracompany: aduz que despesa incorrida com o frete na venda gera o creditamento, conforme expressa previsão legal; sustenta que o frete intracompany também é insumo, pois é custo essencial para o exercício da atividade da empresa, conforme já vem se posicionando o CARF; aduz que não há como vender mercadorias sem considerar todo o procedimento logístico; pondera que o transporte das mercadorias entre empresas do mesmo grupo, ou empresas diferentes, só serve para o fim de possibilitar a comercialização das mercadorias; salienta que, assim, tal gasto se enquadra perfeitamente no conceito de insumos para fins de creditamento do PIS e da Cofins;

Energia Elétrica: alega ser incontroverso que esses gastos geram créditos de PIS/Cofins, uma vez que são custos essenciais às atividades desempenhadas e estão expressamente previstos nas Leis nº 10.637 e nº 10.833.

Requer o provimento integral da manifestação de inconformidade.

É o relatório.

A Manifestação de Inconformidade foi julgada improcedente, tendo sido proferido o Acórdão, assim ementado:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2013 CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INEXISTÊNCIA DE INSUMOS NA ATIVIDADE COMERCIAL.

O conceito de insumo, definido pelo STJ no julgamento do RE 1.221.170/PR está vinculado à atividade de prestação de serviço e à fabricação ou produção de bens, de modo a inexistir insumo na atividade comercial.

AÇÕES JUDICIAIS. RESSARCIMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

É vedado o ressarcimento ou a compensação do crédito do trimestre calendário que possa ter seu valor alterado, total ou parcialmente, por decisão definitiva em processo judicial ou administrativo fiscal de determinação e exigência de crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2013 COMPROVAÇÃO DO DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA.

No âmbito da análise de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, o ônus da prova incumbe à contribuinte, o qual deve demonstrar, por meio de documentos comprobatórios hábeis e idôneos, a efetiva existência do direito creditório.

DELIMITAÇÃO DO LITÍGIO ADMINISTRATIVO. MATÉRIA NÃO CONTESTADA.

PRECLUSÃO.

Considera-se não impugnada a matéria não expressamente contestada pela contribuinte na manifestação de inconformidade.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

A referida decisão foi objeto de Recurso Voluntário, no qual a Recorrente alega, em síntese:

II.1. DOS FATOS 4 SUMÁRIO PRELIMINARES AUSÊNCIA DE RAZOABILIDADE – EQUÍVOCOS DO TRABALHO FISCAL DESCONSIDERAÇÃO TOTAL DO RATEIO. II.1.2 INEXISTÊNCIA DE PRECLUSÃO

INEXISTÊNCIA DE AÇÕES JUDICIAIS QUE POSSAM VIR A ALTERAR OS PEDIDOS ADMINISTRATIVOS

MÉRITO 10 III.1. LEGITIMIDADE DA APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE DO PIS/COFINS .. 10 III.1.1.

CONSIDERAÇÕES INTRODUTÓRIAS – ASPECTOS GERAIS DA NÃO-CUMULATIVIDADE DO PIS/COFINS 11 III.1.2.

LEGITIMIDADE DA APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS RELACIONADOS À AQUISIÇÃO DE SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS

POSSIBILIDADE DE APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS RELACIONADOS À AQUISIÇÃO SE INSUMOS À LUZ DA TESE DEFINIDA PELO STJ EM SEDE DE RECURSO REPETITIVO NO RESP Nº 1.221.170/PR 16 III.1.3.

VÍCIO DO ACÓRDÃO RECORRIDO – AUSÊNCIA DE DEVIDA MOTIVAÇÃO – AUSÊNCIA DE ANÁLISE DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA 20 III.1.3.1.

COMPROVAÇÃO, NO CASO CONCRETO, DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA DOS SERVIÇOS ADQUIRIDOS COMO INSUMOS

POSSIBILIDADE DE APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS DE DESPESAS PAGAS A OPERADORAS DE CARTÃO DE CRÉDITO

POSSIBILIDADE DE APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS DE SERVIÇO DE VIGILÂNCIA E MONITORAMENTO ELETRÔNICO

CALL CENTER POSSIBILIDADE DE APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS DE MÃO DE OBRA TEMPORÁRIA 39 POSSIBILIDADE DE APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS DE SERVIÇOS DE TELEVENDAS E POSSIBILIDADE DE APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS DE TECNOLOGIA DA INFORMAÇÃO LEGITIMIDADE DA APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS COM FRETE NAS OPERAÇÕES DE VENDA E FRETES “INTRACOMPANY”

AD ARGUMENTANDUM – POSSIBILIDADE DE APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS RELACIONADOS A GASTOS COM FRETE DE VENDA À LUZ DO INCISO II DO ARTIGO 3º DA LEI Nº 10.833/03 E LEI Nº 10.637/02 .

LEGITIMIDADE DA APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS COM ALUGUÉIS DE PRÉDIOS 57 LEGITIMIDADE DA APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS COM ALUGUÉIS DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS 57 Ø “LOCAÇÃO DE MÁQUINA”

58 III.1.8.

63 LEGITIMIDADE DA APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS REFERENTES À CONDOMÍNIO E IPTU LEGITIMIDADE DA APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS DE SERVIÇOS DE ENERGIA ELÉTRICA III.2. PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL E DA FORMALIDADE MODERADA

PEDIDOS

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Onízia de Miranda Aguiar Pignataro**, Relatora.

Da admissibilidade

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade. Assim, dele conheço e passo à análise da matéria.

Das alegações recursais

A recorrente sustenta que, no âmbito da análise do rateio proporcional dos créditos, apresentou, a requerimento da autoridade fiscal, diversas planilhas e documentos comprobatórios do valor a ser considerado para fins de verificação, os quais teriam sido

sumariamente desconsiderados, tanto no procedimento de fiscalização quanto no acórdão recorrido.

Em que pese o fato de apontar alguns equívocos no preenchimento das referidas planilhas, a Autoridade Fiscal optou – indevidamente - por desconsiderar a totalidade dos documentos apresentados, para chegar à conclusão de que não seria possível quantificar a base de cálculo dos créditos, tampouco realizar o rateio proporcional dos créditos.

Contudo, ainda que mantidos os alegados equívocos nas informações prestadas, fato é que ao menos parte da documentação deveria ter sido considerada e, assim, utilizada para verificação dos créditos em questão. Em outras palavras, não é razoável desconsiderar toda a documentação e as informações prestadas como procedido pela Autoridade Fiscal.

No entanto, verifica-se que os pedidos de ressarcimento foram indeferidos por diversas razões. Primeiro porque a fiscalização informou que a recorrente não trouxe aos autos provas suficientes para que se pudesse fazer o rateio proporcional, uma vez que ela auferiu receitas sujeitas aos regimes cumulativo e não cumulativo e não demonstrou corretamente quais operações (entradas e devoluções) estariam sujeitas a um e ao outro regime. Destaca que, após reclamação judicial da contribuinte, teve apenas mais uma oportunidade para buscar as informações necessárias, mas que a interessada não cumpriu a última intimação realizada.

Outro motivo do indeferimento do pleito foi o fato de a contribuinte possuir em trâmite diversas ações judiciais relativas ao PIS e à Cofins, as quais, segundo o relato fiscal, inviabilizaram a análise dos pedidos de ressarcimento, uma vez que o resultado delas poderão interferir no valor final das receitas auferidas e, conseqüentemente, podem alterar os percentuais de rateio a serem aplicados para a correta apuração dos créditos a serem ressarcidos.

Uma terceira razão para o indeferimento foi a constatação da existência de diversos problemas nas planilhas demonstrativas entregues pela contribuinte, conforme relatado no item “2. Análise Prejudicada”. Em resumo, as provas foram produzidas, em grande parte, com omissão de CNPJ, do número da nota fiscal, da data de aquisição do bem, da finalidade do bem/serviço, assim como existiam documentos ilegíveis, entre outras várias incorreções indicadas no feito fiscal.

Outra fundamentação utilizada pela autoridade fiscal para a glosa dos créditos foi o fato de a empresa exercer atividade exclusivamente comercial. Nesse caso, a fiscalização glosou os créditos calculados sobre dispêndios com insumos (bens e serviços) e aqueles apurados sobre encargos de depreciação.

A fiscalização apontou, ainda, diversos problemas específicos nos arquivos entregues pela manifestante, a saber:

Subpasta 1Bens: em função dos erros apontados, a fiscalização suprimiu da planilha 1Bens_Analise1 o valor de R\$ 764.491.571,78, em relação ao qual não

foram apresentadas justificativas, esclarecimentos ou qualquer documentação para a correção do problema; Subpasta 3aAluguelMóveis - Subpasta 3Aluguel: foram glosados créditos apurados sobre:

embalagens utilizadas para o transporte dos produtos; preparação dos produtos para o transporte como: empilhadeiras, paletes e paletizadoras/paleteiras, encaixotadeiras, transportadoras de caixa, empacotadeiras, esteiras de transporte e outros; [x] serviços de manutenção, parte e peças, e combustíveis e lubrificantes aplicados em empilhadeiras utilizadas no transporte interno de matérias-primas, produtos intermediários e produtos acabados; serviços de movimentação de produto acabado, como manuseio e empacotamento etc.; aquisições/locações relativas a objetos/serviços/finalidades não relacionados à atividade fim da empresa e/ou com omissão/divergência de CNPJ do locador, omissão do objeto/serviço locado e omissão da finalidade do objeto/serviço locado; Subpasta 3bAluguelMóveis - Subpasta 3Aluguel: foram glosados créditos de imóveis sublocados e créditos de locações não comprovadas com documentação idônea, bem como locações não vigentes, locações efetuadas de pessoa física, locações sem as informações das taxas de limpeza, segurança, propaganda, condomínio para o devido abatimento e locações sem informações das sublocações; Subpasta 4EnergiaElétrica: foram glosados créditos calculados sobre gastos com energia elétrica de imóveis cujos aluguéis não foram comprovados; Subpasta 5FretesVendas:

conhecimentos de transporte: glosas de créditos calculados sobre gastos com transferência de produtos entre filiais e/ou em função da ausência das informações pertinentes; [x] Correios: glosa dos créditos, tendo em vista que as despesas com os Correios foram arcadas pelo cliente final; Subpasta 9OutrosCreditos: glosa dos créditos informados na rubrica “Outros Créditos” pelo fato de a empresa não ter apresentado informações comprovadoras do direito requerido; Planilha 7NFAjustesNegativos: foram informados como Ajustes Negativos dos créditos o valor anual de R\$ 34.206.921,35, os quais não foram devidamente justificados após as diversas intimações feitas, havendo, como consequência, a desconsideração desses ajustes.

No entanto, a recorrente defende que não houve preclusão acerca das glosas realizadas relacionadas a “Subpasta 9OutrosCreditos, Planilha 7NFAjustesNegativos e Subpastas 1Bens”. Além disso, reitera que inexistem ações judiciais capazes de modificar os créditos informados nos pedidos de ressarcimento ou, menos ainda, de afetar a base de cálculo utilizada para fins de apuração do rateio proporcional. Ressalta que nenhuma das demandas atualmente em trâmite guarda relação com os créditos pleiteados, os quais decorrem de despesas indispensáveis ao exercício da atividade econômica que desenvolve.

Portanto, considerando-se o exposto acima, resta claro que não merece prosperar a alegação da C. Turma Julgadora a quo, referente à não defesa de glosas realizadas relacionadas a “Subpasta 9OutrosCreditos, Planilha 7NFAjustesNegativos e Subpastas 1Bens”.

Isso porque tais glosas pela Autoridade Fiscal decorrem justamente da suposta ausência de documentação comprobatória idônea, a qual é frontalmente rebatida pelos pontos acima aduzidos.

De fato, conforme esclarecido acima todas as provas devidas foram apresentadas ao curso do procedimento de Fiscalização, de modo que tais alegações genéricas não podem prosperar.

Assim, demonstrados os vícios do trabalho da Autoridade Fiscal e repisado que as provas devidas foram apresentadas nestes autos, cabe a este E. CARF afastar a suposta preclusão indicada pelo acórdão recorrido, em relação a tais glosas, reconhecendo o direito creditório sob apreço.

Nesse sentido, a recorrente argumenta que a decisão recorrida valeu-se de conceito próprio do IPI como parâmetro para definir quais insumos seriam aptos, ou não, a gerar créditos de PIS e Cofins, o que reputa inadequado e superado. Sustenta que o critério mais consistente para a delimitação dos dispêndios qualificáveis como insumos, no regime da não cumulatividade das referidas contribuições, deve estar fundamentado na inerência da despesa em relação ao fator de produção ao qual se vincula.

Como bem apontado pela C. Turma Julgadora a quo, a maioria das ações judiciais relativas às contribuições PIS/COFINS discute o direito à aplicação da alíquota zero de PIS/COFINS-importação no desembaraço do aparelho denominado E-Reader (leitor de livros digitais), com exceção dos processos (a) 0014860-29.2014.4.03.6100 e (b) 1002129 03.2017.4.01.3200.

No que diz respeito à primeira (a), destaque-se que foi Mandado de Segurança (“MS”) impetrado para suspender a exigibilidade do crédito tributário materializado nos seguintes processos administrativos de cobrança n.º 10880.721.736/2014-14; 10880.721.737/2014-69 e 10880.721.698/2014-08, até que ocorra o julgamento definitivo (trânsito em julgado administrativo) dos processos administrativos de crédito relacionados.

Ou seja, até os seus respectivos encerramentos, demonstrou-se que não poderiam obstaculizar a emissão da correspondente certidão de regularidade fiscal. Logo, resta claro que tal MS jamais seria hábil para impactar no direito creditório pleiteado.

No que se refere à segunda (b), havia sido impetrado MS para reconhecer o direito de não recolher não recolherem PIS e COFINS sobre as receitas decorrentes das vendas de mercadorias realizadas dentro da Zona Franca de Manaus (“ZFM”).

Ora, embora a referida ação trate das contribuições ao PIS/COFINS, conforme esclarecido em sede de Manifestação de Inconformidade, resta claro que, de igual modo, não se relacionam, de forma alguma, com os créditos pleiteados no pedido administrativo!

Por fim, com relação às ações que versam sobre tributação do E-Reader, é necessário reconhecer que os créditos ora discutidos não guardam relação com a venda dos leitores de livros digitais, de modo que estes não influenciam a existência do direito creditório, nem a proporcionalidade do rateio discutido, uma vez que não compõem o montante transmitido no PER/DCOMP.

Além disso, acrescenta que há numerosos precedentes no âmbito do CARF acerca do conceito de insumo para fins de creditamento de PIS e Cofins e que o Superior Tribunal de Justiça, sob a sistemática dos recursos repetitivos, firmou entendimento no sentido de ser legítima a apuração de créditos das contribuições sobre todas as despesas essenciais e necessárias incorridas no desenvolvimento das atividades econômicas do contribuinte.

Assim, descreve as atividades que exerce, esclarecendo que atua no varejo de livros, filmes, músicas, artigos de papelaria, informática, produtos eletroeletrônicos, telefonia, games, conteúdo digital e serviços relacionados a viagens.

Por fim, alega possuir direito sobre os seguintes custos:

Mão de obra temporária; Segurança e vigilância; Comissão sobre vendas de cartões de créditos/débitos; Manutenção de software; Manutenção de Hardware; Datacom; Aluguel de máquinas; Callcenter; Aluguéis/Condomínio; IPTU; Fretes sobre vendas e intracompany; e Energia elétrica.

No entanto, conforme detalhado pela DRJ, verifica-se que a recorrente não se defendeu das glosas realizadas na “Subpasta 9OutrosCreditos” e “Planilha 7NFAjustesNegativos”, bem como não teceu qualquer comentário a respeito das diferenças apontadas na “SubPasta 1Bens”. Logo, é de se aplicar o art. 17 do Decreto nº 70.235/72, diploma regulador do Processo Administrativo Fiscal, quanto às matérias não expressamente contestadas:

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

Assim, não obstante o esforço da recorrente, constata-se que as matérias supracitadas se encontram acobertadas pela preclusão, o que impede sua reapreciação no presente momento processual.

Ônus da prova

Quanto à questão probatória, conforme detalhado pela DRJ, verifica-se que a recorrente não produziu em sua defesa nenhuma prova adicional que pudesse comprovar os créditos pleiteados ou que saneasse as diversas incorreções indicadas pela fiscalização. Anexou apenas cópias das ações judiciais que tem em curso, referenciadas no relatório. Nada mais.

Além do mais, apesar de o despacho decisório apontar de forma clara a inviabilidade de se reconhecer qualquer crédito com base nas provas produzidas, a contribuinte não teceu qualquer consideração a respeito dos erros relatados, bem como não fez qualquer alusão a respeito da dificuldade que a fiscalização teve em obter provas quanto ao direito alegado.

Dessa forma, as falhas nos demonstrativos entregues pela recorrente no curso do procedimento fiscal, que resultaram no indeferimento dos pedidos de ressarcimento, não foram corrigidas com a apresentação da manifestação de inconformidade.

No entanto, apesar de o despacho decisório apontar de forma clara a inviabilidade de se reconhecer qualquer crédito com base nas provas produzidas, a recorrente não teceu qualquer consideração a respeito dos erros relatados, bem como não fez qualquer alusão a respeito da dificuldade que a fiscalização teve em obter provas quanto ao direito alegado.

Dessa forma, a situação descrita, por si só, é suficiente para o improvimento do recurso, uma vez que, tratando-se de créditos da não cumulatividade registrados pelo sujeito passivo, incumbe a este o ônus de comprovar a efetiva existência do crédito.

De maneira geral, de acordo com o artigo 373 do Código de Processo Civil, o ônus da prova incumbe ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito.

Consigne-se, ainda, que o artigo 170 da Lei nº 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional), estabelece como requisito para a compensação que o crédito seja líquido e certo.

Ademais, o ônus de provar a veracidade do crédito alegado é da recorrente, segundo o disposto na Lei nº 9.784, de 1999, art. 36.

Nesse sentido, a ausência de comprovação impede o deferimento de qualquer crédito à contribuinte. Registre-se que a fiscalização promoveu reiteradas intimações com vistas à apuração do crédito pleiteado, buscando esclarecer dúvidas quanto à sua certeza e liquidez. Contudo, além de não apresentar as informações requeridas, a contribuinte ajuizou reclamação judicial, pleiteando que a autoridade fiscal se abstivesse de novas solicitações, ao mesmo tempo em que informou ao juízo haver cumprido integralmente as exigências formuladas.

Todavia, não é o que se constata nos autos. A autoridade fiscal apontou diversas inconsistências nas informações apresentadas pelo sujeito passivo, descrevendo de forma pormenorizada cada uma das falhas identificadas. Ainda assim, mesmo ciente do entendimento fazendário, o sujeito passivo optou por permanecer silente em seu recurso voluntário, deixando de impugnar as alegações da autoridade fiscal e de apresentar novos elementos probatórios.

Diante do exposto, ante a ausência de comprovação da certeza e liquidez dos créditos pleiteados, impõe-se a manutenção do indeferimento dos pedidos de ressarcimento.

Das ações judiciais em trâmite

No que se refere às ações judiciais relativas ao PIS/Pasep e à Cofins em curso, verifica-se que tais demandas discutem, predominantemente, o direito à aplicação da alíquota zero sobre as receitas de vendas, no mercado interno, de leitores de livros digitais. Outras ações versam sobre a aplicação da alíquota zero do PIS/Pasep e da Cofins incidentes na importação de leitores de livros digitais. Há, ainda, demanda judicial que busca o reconhecimento do direito de exclusão, da base de cálculo das referidas contribuições, das receitas decorrentes de vendas realizadas no âmbito da Zona Franca de Manaus.

No entanto, a recorrente reitera que:

Como bem apontado pela C. Turma Julgadora a quo, a maioria das ações judiciais relativas às contribuições PIS/COFINS discute o direito à aplicação da alíquota zero de PIS/COFINS-importação no desembaraço do aparelho denominado E-Reader (leitor de livros digitais), com exceção dos processos (a) 0014860-29.2014.4.03.6100 e (b) 1002129 03.2017.4.01.3200.

No que diz respeito à primeira (a), destaque-se que foi Mandado de Segurança (“MS”) impetrado para suspender a exigibilidade do crédito tributário materializado nos seguintes processos administrativos de cobrança n.º 10880.721.736/2014-14; 10880.721.737/2014-69 e 10880.721.698/2014-08, até que ocorra o julgamento definitivo (trânsito em julgado administrativo) dos processos administrativos de crédito relacionados.

Ou seja, até os seus respectivos encerramentos, demonstrou-se que não poderiam obstaculizar a emissão da correspondente certidão de regularidade fiscal. Logo, resta claro que tal MS jamais seria hábil para impactar no direito creditório pleiteado.

No que se refere à segunda (b), havia sido impetrado MS para reconhecer o direito de não recolher não recolherem PIS e COFINS sobre as receitas decorrentes das vendas de mercadorias realizadas dentro da Zona Franca de Manaus (“ZFM”).

Ora, embora a referida ação trate das contribuições ao PIS/COFINS, conforme esclarecido em sede de Manifestação de Inconformidade, resta claro que, de igual modo, não se relacionam, de forma alguma, com os créditos pleiteados no pedido administrativo!

Por fim, com relação às ações que versam sobre tributação do E-Reader, é necessário reconhecer que os créditos ora discutidos não guardam relação com a venda dos leitores de livros digitais, de modo que estes não influenciam a existência do direito creditório, nem a proporcionalidade do rateio discutido, uma vez que não compõem o montante transmitido no PER/DCOMP.

Assim, conforme detalhado pela DRJ, o desfecho dessas ações judiciais possui potencial para influenciar o montante das receitas não tributadas e, conseqüentemente, o cálculo do rateio proporcional.

Isso porque o legislador, ao estabelecer o método do rateio proporcional, aplicando-se aos custos, despesas e encargos comuns a relação percentual existente entre a receita bruta sujeita à incidência não cumulativa e a receita bruta total, auferidas em cada mês, estabeleceu que somente o montante da receita auferida que integrar a base de cálculo a ser submetida, efetivamente, à incidência não cumulativa do PIS/Pasep e da Cofins é que deve ser considerado para efeito de cálculo da relação percentual existente para o rateio proporcional aos custos, despesas e encargos comuns, para fins de aproveitamento de créditos das mencionadas contribuições.

Nesse sentido, a Instrução Normativa nº 2.055, de 2021, veda o ressarcimento nesses casos:

Art. 56. É vedado o ressarcimento ou a compensação do crédito do trimestre calendário que possa ter seu valor alterado, total ou parcialmente, por decisão definitiva em processo judicial ou administrativo fiscal de determinação e exigência de crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

Parágrafo único. O representante legal da pessoa jurídica, ao formalizar pedido de ressarcimento ou declaração de compensação, deverá prestar declaração, sob as penas da lei, de que o crédito requerido não se encontra na situação referida no caput.

Dessa forma, verifica-se que o procedimento utilizado pela fiscalização encontra respaldo na legislação de regência, uma vez que a instrução normativa supracitada veda o ressarcimento ou a compensação do crédito do trimestre-calendário que possa ter seu valor alterado, total ou parcialmente, por decisão definitiva em processo judicial.

Conceito de insumos

A recorrente defende que a autoridade Fiscal tolheu o seu direito de crédito com base em seu objeto social, por considerar que por se tratar de empresa comercial revendedora, não possuindo produção própria nem efetuando prestação de serviços, não há possibilidade de apurar créditos de bens e serviços utilizados como insumos.

Frise-se, por oportuno, que a Autoridade Fiscal em momento algum analisou os referidos insumos sobre a óptica de sua essencialidade e relevância. Pelo contrário, a análise fiscal pautou-se unicamente na alegada impossibilidade de apropriação de créditos de insumos em razão da atividade comercial desenvolvida pela Recorrente.

Conforme será demonstrado abaixo, a desconsideração de tais créditos jamais poderá prevalecer, tendo em vista (i) o entendimento pacificado pelo E. STJ, sob o rito dos recursos repetitivos, sobre o conceito de insumos para fins de créditos de PIS/COFINS através do julgamento do Recurso Especial nº 1.221.170/PR; (ii) a consequente falta de motivação do Despacho Decisório; e (iii) a evidente essencialidade e relevância de tais insumos no processo produtivo da atividade econômica da Recorrente.

(...)

Portanto, evidente que, de acordo com a legislação e jurisprudência, o conceito de insumo, dentro da sistemática de apuração de créditos pela não-cumulatividade de PIS e COFINS, deve ser entendido como todo e qualquer custo ou despesa essencial ou relevante à atividade econômica desempenhada pelo contribuinte, o que significa que a análise acerca do enquadramento de determinado bem ou serviço como insumo deverá ser casuística, ou seja, à luz das circunstâncias específicas do caso concreto.

A partir dessa constatação, conforme será esclarecido a seguir, conclui-se, de forma imediata, que: (a) é incorreta a premissa adotada pela Autoridade Fiscal no sentido de que não seria possível a apropriação de créditos relacionados à aquisição de insumos por empresas comerciais/varejistas/atacadistas; e que (b) a (im)possibilidade de apropriação de créditos relativos à aquisição de insumos pela Recorrente somente pode se dar a partir de uma análise individualizada/casuística de essencialidade e relevância dos serviços à atividade econômica por ela exercida – o que, aliás, rememora-se, restou deveras prejudicado uma vez que a Autoridade Fiscal não juntou aos autos as planilhas elaboradas para fundamentar as glosas de forma individualizada, mencionadas ao longo da Informação Fiscal que acompanhou o Despacho Decisório.

Conforme demonstrado pela DRJ, verifica-se que as glosas dos créditos relacionados a insumos (bens e serviços) foram realizadas por dois motivos: falta de provas (questão já examinada) e pelo fato de a empresa exercer atividade econômica exclusivamente comercial. Relembre-se o que afirmou a fiscalização:

Tendo sido caracterizada a empresa como COMERCIAL REVENDEDORA, SEM PRODUÇÃO, consideram-se excluídos da base de cálculo de créditos PISCOFINS: - Bens utilizados como insumo para produção; - Prestações de serviços utilizados como insumo para produção; - Encargos de depreciação do ativo imobilizado.

Por outro lado, a recorrente reitera que os critérios de essencialidade e de relevância trazidos pelo STJ no julgamento do REsp 1.221.170/PR devem ser analisados à luz da atividade econômica que desenvolve.

No entanto, de acordo com a DRJ, os créditos calculados em relação a bens e serviços utilizados como insumos só podem ser apropriados por prestadores de serviços ou por produtores ou fabricantes de bens ou produtos destinados à venda. Portanto, a utilização do conceito de insumo é própria de prestadores de serviços, produtores e fabricantes. Por consequência, os conceitos de essencialidade e de relevância, que estão intrinsecamente relacionados ao conceito de insumo, não são aplicáveis ao presente caso no que tange à atividade da empresa. Nesse sentido, o Parecer Normativo (PN) COSIT nº 05/2018, vinculante aos julgadores administrativos de 1ª instância, estabeleceu que:

2. INEXISTÊNCIA DE INSUMOS NA ATIVIDADE COMERCIAL 40. Nos termos demonstrados acima sobre o conceito definido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, somente há insumos geradores de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins nas atividades de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviços a terceiros.

41. Destarte, para fins de apuração de créditos das contribuições, não há insumos na atividade de revenda de bens, notadamente porque a esta atividade foi reservada a apuração de créditos em relação aos bens adquiridos para revenda (inciso I do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003).

42. Em razão disso, exemplificativamente, não constituem insumos geradores de créditos para pessoas jurídicas dedicadas à atividade de revenda de bens: a)

combustíveis e lubrificantes utilizados em veículos próprios de entrega de mercadorias; b) transporte de mercadorias entre centros de distribuição próprios; c) embalagens para transporte das mercadorias; etc.

Dessa forma, a DRJ reitera que não encontra respaldo na lei a pretensão da recorrente no sentido de haver insumos na atividade de revenda de bens. Além disso, reitera que:

Quanto aos créditos sobre encargos de depreciação, igualmente não há direito para as empresas exclusivamente comerciais, haja vista que o artigo 3º, VI, c/c com o inciso III do seu § 1º das Leis nº 10.833/2003 e nº 10.637/2002 exigirem, na apuração do crédito sobre encargos de depreciação, que os bens do ativo imobilizado sejam utilizados na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

Por conseguinte, não há previsão legal para apuração de créditos de PIS e COFINS sobre encargos de depreciação sobre bens incorporados ao ativo imobilizado adquiridos para utilização na atividade de revenda de mercadorias.

No tocante às despesas referentes às taxas de administração de cartão de crédito, bem como serviço de vigilância e monitoramento eletrônico, serviços de televendas e call center e serviços de tecnologia da informação, a recorrente reitera que tais despesas são essenciais à sua atividade, porque figuram como parcela significativa de forma de pagamento por seus clientes e por essa razão é um serviço vital para o fomento de suas vendas.

Assim, a Recorrente adaptou-se a esta realidade, dentro de seu nicho de atuação (comercialização de produtos ligados à cultura, lazer e informação), de forma que não poderia se furtar à adoção desta forma de pagamento cada vez mais comum entre os brasileiros, considerando a digitalização das transações na economia.

No caso, além das vendas em suas lojas físicas, há que se considerar o volume de negociações realizadas em ambiente virtual, por meio de sua atividade de e-commerce (<https://www.saraiva.com.br>), nos quais é necessário que ofereça aos seus clientes várias alternativas de pagamento - como cartão de crédito, boleto bancário e Paypal - justamente com a finalidade de viabilizar a maior quantidade de vendas possível e, assim, exercer seu objeto social.

Em que pese os argumentos postos pela recorrente, entendo que não lhe assiste razão. Aqui, adoto como fundamento, as decisões proferidas pelo CARF em casos análogos, conforme precedentes a seguir transcritos:

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. CRÉDITOS. TAXAS PAGAS A ADMINISTRADORAS DE CARTÕES. IMPOSSIBILIDADE.

As despesas relativas a serviços prestados por administradoras ou operadoras de cartões de crédito e/ou débito, incorridas por pessoa jurídica no exercício de

atividade comercial, não geram direito a crédito, no regime não-cumulativo do PIS e da Cofins, por falta de previsão legal.

(Acórdão nº 3201-011.541 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária - Sessão de 28 de fevereiro de 2024 – Relator: Márcio Robson Costa) CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO. APLICAÇÃO DO ARTIGO 62 DO ANEXO II DO RICARF.

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, conforme decidido no REsp 1.221.170/PR, julgado na sistemática de recursos repetitivos, cuja decisão deve ser reproduzida no âmbito deste Conselho.

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) taxas pagas às administradoras de cartões de crédito;

(ACÓRDÃO 3102-002.772 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA -SESSÃO DE 26 de novembro de 2024 – Relator: Pedro Sousa Bispo) REGIME NÃO CUMULATIVO. CRÉDITOS. TAXA DE ADMINISTRAÇÃO DE CARTÃO DE CRÉDITO OU DÉBITO. DESPESAS OPERACIONAIS COM VENDAS.

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 Cofins, por ausência de previsão legal.

(ACÓRDÃO 3101-003.934 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA -SESSÃO DE 16 de outubro de 2024 – Relatora: LUCIANA FERREIRA BRAGA).

Assim, verifica-se que em nenhum dos incisos do referido art. 3º existe autorização expressa à dedução de créditos apurados sobre as despesas supracitadas, razão pela qual deve ser mantida a glosa. Isso porque tais dispêndios, para empresas comerciais, configuram despesa operacional e não insumo essencial.

Nesse sentido, a Súmula CARF 234 de 2025, estabelece que empresas comerciais (varejo/atacado) não podem apurar créditos de não-cumulatividade do PIS/Cofins baseados no art. 3º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, pois estes não se enquadram como insumos diretos.

Na atividade de comércio não é possível a apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins com base no inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

No que se refere às despesas decorrentes de fretes, verifica-se que a autoridade fiscal promoveu a glosa integral dos valores, em razão da ausência de documentos

comprobatórios capazes de atestar o montante de crédito apropriado. Tal entendimento foi corroborado pela DRJ no acórdão recorrido.

Como é cediço, no âmbito de pedido de restituição ou ressarcimento, cumulado ou não com declaração de compensação, incumbem ao sujeito passivo a demonstração do direito creditório alegado, o que não se verificou no presente caso.

Ademais, aplica-se a Súmula CARF nº 217, a qual veda o aproveitamento de crédito de PIS e Cofins sobre fretes de produtos acabados entre estabelecimentos do mesmo sujeito passivo. Tal entendimento decorre do fato de que esse transporte ocorre após o encerramento do ciclo produtivo, não se configurando como insumo essencial, o que impede o aproveitamento de crédito na sistemática não cumulativa.

Por fim, a recorrente reitera a legitimidade da apropriação de créditos relativos a aluguéis de imóveis, aluguéis de máquinas e equipamentos, despesas com condomínio e IPTU, bem como serviços de energia elétrica. Entretanto, a autoridade fiscal glosou os valores mencionados sob o fundamento de que não foram localizados elementos probatórios suficientes para demonstrar a existência do direito creditório.

Quanto a essa questão, a manifestante pede a reversão de glosas sobre diversas despesas. Entretanto, considerando o exposto no item anterior, ainda que houvesse provas demonstrando as despesas informadas, o que não há, não haveria como apurar créditos sobre os gastos abaixo discriminados, tendo em vista, como a própria contribuinte alegou, que eles seriam bens e serviços utilizados como insumos:

Mão de obra temporária; Segurança e vigilância; Comissão sobre vendas de cartões de créditos/débitos; Manutenção de software; Manutenção de Hardware; Datacom; Callcenter; IPTU; e Fretes sobre vendas e intracompany.

No que se refere aos créditos sobre aluguéis, sejam de máquinas e equipamentos, sejam de bens imóveis, cujos créditos se enquadram em dispositivo legal diverso, verifica-se a ausência de provas suficientes para demonstrá-los. Releva destacar que o despacho decisório apontou diversas falhas na comprovação do crédito, lacunas que não foram sanadas no recurso apresentado.

Quanto aos fretes incidentes sobre vendas, o direito ao crédito somente se configura quando o encargo for efetivamente suportado pelo sujeito passivo, o que não restou comprovado nos autos. No tocante aos fretes de produtos entre filiais da empresa (fretes intracompany), que poderiam ser apurados como serviços utilizados como insumos, também não se reconhece o direito aos créditos, seja pela vedação prevista no inciso V do §2º do artigo 176 da Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 15 de dezembro de 2022, seja pelo fato de a contribuinte exercer exclusivamente atividade comercial.

No que concerne à energia elétrica, não se verificam nos autos elementos comprobatórios que justifiquem o crédito pleiteado. Observa-se, em especial, que os créditos foram indeferidos relativamente aos gastos com energia elétrica de imóveis cujos valores de

aluguel não foram demonstrados. Ademais, não houve qualquer esclarecimento por parte do sujeito passivo quanto às inconsistências apontadas no despacho decisório, inviabilizando, assim, a concessão de qualquer crédito.

Dessa forma, cabe ao sujeito passivo o ônus de comprovar a certeza e liquidez do crédito pretendido. Ademais, cumpre ressaltar que a recorrente dispunha de todas as oportunidades, no curso do procedimento fiscal e do contencioso administrativo, para apresentar os elementos suficientes e necessários à demonstração de seu direito creditório.

Não se justifica, no presente caso, a realização de diligência, seja para suprir eventual carência probatória, uma vez que tal medida não se constitui em remédio processual apto a suprir omissão injustificada do contribuinte, seja para atender eventual necessidade de análise técnica dos documentos apresentados, pois a autoridade fiscal e os órgãos julgadores são plenamente capazes e tecnicamente habilitados para examinar as questões submetidas à apreciação. No presente caso, entretanto, tais documentos sequer foram juntados aos autos, comprometendo a própria verificação da verdade material no procedimento de apuração do crédito.

Diante das considerações, deve ser mantida a decisão proferida pela DRJ.

Conclusão

Diante do exposto, voto no sentido de conhecer do recurso voluntário e, no mérito, negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Onízia de Miranda Aguiar Pignataro