



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



|                    |  |
|--------------------|--|
| <b>PROCESSO</b>    | <b>16692.721517/2017-81</b>                          |
| <b>ACÓRDÃO</b>     | 3202-003.291 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA |
| <b>SESSÃO DE</b>   | 30 de janeiro de 2026                                |
| <b>RECURSO</b>     | VOLUNTÁRIO   |
| <b>RECORRENTE</b>  | SARAIVA E SICILIANO S.A                              |
| <b>INTERESSADO</b> | FAZENDA NACIONAL                                     |

**Assunto: Normas de Administração Tributária**

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

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**

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade, em negar provimento ao recurso voluntário. Este julgamento seguiu a sistemática dos recursos repetitivos, sendo-lhes aplicado o decidido no Acórdão nº 3202-003.268, de 30 de janeiro de 2026, prolatado no julgamento do processo 16692.721516/2017-37, paradigma ao qual o presente processo foi vinculado.

*Assinado Digitalmente*

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente Redator

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

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

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto em face de acórdão de primeira instância que julgou improcedente Manifestação de Inconformidade, cujo objeto era a reforma do Despacho Decisório exarado pela Unidade de Origem, que denegara o Pedido de Ressarcimento apresentado pelo Contribuinte. O pedido é referente a suposto crédito de PIS-PASEP/COFINS.

Os fundamentos do Despacho Decisório da Unidade de Origem e os argumentos da Manifestação de Inconformidade estão resumidos no relatório do acórdão recorrido. Na sua ementa, estão sumariados os fundamentos da decisão, detalhados no voto:

**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.

**1. 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.

**2. 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.

**3. DELIMITAÇÃO DO LITÍGIO ADMINISTRATIVO. MATÉRIA NÃO CONTESTADA.**

**PRECLUSÃO.**

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

Cientificado do acórdão recorrido, o Sujeito Passivo interpôs Recurso Voluntário, reiterando a existência do direito creditório postulado e requerendo o integral ressarcimento da compensação, aduzindo os seguintes argumentos, em síntese:

1. INEXISTÊNCIA DE DACONS NO PERÍODO – VÍCIO DE FUNDAMENTAÇÃO AUSÊNCIA DE RAZOABILIDADE – EQUÍVOCOS DO TRABALHO FISCAL DESCONSIDERAÇÃO TOTAL DO RATEIO - VIOLAÇÃO ÀS NORMAS CONTÁBEIS DE AUDITORIA
2. INEXISTÊNCIA DE PRECLUSÃO - INEXISTÊNCIA DE AÇÕES JUDICIAIS QUE POSSAM VIR A ALTERAR OS PEDIDOS ADMINISTRATIVOS
3. MÉRITO - LEGITIMIDADE DA APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE DO PIS/COFINS
4. CONSIDERAÇÕES INTRODUTÓRIAS – ASPECTOS GERAIS DA NÃO-CUMULATIVIDADE DO PIS/COFINS
5. LEGITIMIDADE DA APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS RELACIONADOS À AQUISIÇÃO DE SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS
6. POSSIBILIDADE DE APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS RELACIONADOS À AQUISIÇÃO SE INSUMOS À LUZ DA TESE DEFINIDA PELO STJ EM SEDE DE RECURSO REPETITIVO NO RESP N° 1.221.170/PR 18
7. VÍCIO DO ACÓRDÃO RECORRIDO – AUSÊNCIA DE DEVIDA MOTIVAÇÃO – AUSÊNCIA DE ANÁLISE DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA
8. COMPROVAÇÃO, NO CASO CONCRETO, DA ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA DOS SERVIÇOS ADQUIRIDOS COMO INSUMOS
9. POSSIBILIDADE DE APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS DE DESPESAS PAGAS A OPERADORAS DE CARTÃO DE CRÉDITO
10. POSSIBILIDADE DE APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS DE SERVIÇO DE VIGILÂNCIA E MONITORAMENTO ELETRÔNICO
11. POSSIBILIDADE DE APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS DE MÃO DE OBRA TEMPORÁRIA
12. POSSIBILIDADE DE APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS DE SERVIÇOS DE TELEVENDAS E CALL CENTER
13. POSSIBILIDADE DE APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS DE TECNOLOGIA DA INFORMAÇÃO LEGITIMIDADE DA APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS COM FRETE NAS OPERAÇÕES DE VENDA E FRETES “INTRACOMPANY”
14. AD ARGUMENTANDUM – POSSIBILIDADE DE APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS RELACIONADOS A GASTOS COM FRETE DE VENDA À LUZ DO INCISO II DO ARTIGO 3º DA LEI N° 10.833/03 E LEI N° 10.637/02

15. LEGITIMIDADE DA APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS COM ALUGUÉIS DE PRÉDIOS - LEGITIMIDADE DA APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS COM ALUGUÉIS DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS - “LOCAÇÃO DE MÁQUINA”

16. LEGITIMIDADE DA APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS REFERENTES À CONDOMÍNIO E IPTU LEGITIMIDADE DA APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS DE SERVIÇOS DE ENERGIA ELÉTRICA - PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL E DA FORMALIDADE MODERADA

Ao final, pugna pelo provimento do recurso.

É o relatório.

## VOTO

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

### **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 o Despacho Decisório se utilizou da existência de suposta Demonstração de Apuração das Contribuições Sociais (“DACON”) para fundamentar o regime de apuração de PIS/COFINS da Recorrente. Ocorre que, para o período ora analisado, conforme indicado em Manifestação de Inconformidade, não houve DACONs transmitidas pela Recorrente. Isso porque, a Instrução Normativa nº 1.441/2014, a partir de janeiro de 2014, extinguiu a obrigação acessória da entrega de DACONs pelos contribuintes.

Deste modo, em momento algum a Recorrente transmitiu DACONs referentes ao período analisado. Logo, este não pode ser o argumento utilizado para fundamentar o Despacho Decisório, o que evidencia a falta de cuidado do trabalho Fiscal e equívoco manifesto em sua fundamentação.

Ao apreciar este ponto, a C. Turma Julgadora entendeu que essa questão seria irrelevante para a análise do recurso apresentado.

Nessa seara, faz-se necessário registrar que, independentemente desta alegação genérica, há erro de fundamentação do ato administrativo, na

medida em que o Despacho Decisório fez referência à documentação que sequer existiu, restando necessário que este E.

CARF reforme o acórdão recorrido, reconhecendo vício em sua fundamentação.

Quanto à questão, é de se observar que a única alusão que o despacho decisório faz ao Dacon é a seguinte:

Conforme os DACON – Demonstrativos de Apuração das Contribuições Sociais, informados e entregues pelo contribuinte, seu regime de apuração PISCOFINS é:

Regime Não Cumulativo e Regime Cumulativo.

No entanto, verifica-se que a matéria suscitada não possui relevância para a análise dos créditos pleiteados, não repercutindo, portanto, no julgamento do recurso interposto, razão pela qual não merece aprofundamento nesta instância.

Ademais, observa-se que a matéria supracitada não serviu de fundamento ao Despacho Decisório, não influenciando o julgamento proferido.

Além disso, a recorrente reitera que no tocante à extração de notas fiscais para análise da receita cumulativa e não cumulativa para fins de determinação do rateio, a Autoridade Fiscal cometeu grave equívoco ao considerar apenas o montante de R\$ 800.000,00 como base de cálculo para as contribuições.

Isso porque, extraído as informações constantes do sistema da Receita Federal do Brasil, é possível verificar que a Recorrente possui base de cálculo bem maior do que a considerada, perfazendo o total de R\$ 2.000.000.000,00, isto é, dois bilhões de reais, restando manifesta incoerência do trabalho fiscal.

Nesse sentido, cumpre destacar que a Recorrente, a pedido da Autoridade Fiscal, apresentou diversas planilhas e documentos comprovando o valor correto a ser considerado para fins de rateio proporcional, que foram sumariamente desconsiderados, na fiscalização, ratificando, portanto, o valor inicialmente levantado.

A C. Turma Julgadora, por sua vez, concluiu que a Recorrente, em sede de Manifestação de Inconformidade, não foi capaz de demonstrar o equívoco cometido pela Autoridade Fiscal, mantendo o entendimento acerca da impossibilidade do rateio proporcional e diminuição da base de cálculo do direito creditório ora pleiteado.

Entretanto, a argumentação do acórdão recorrido não merece prosperar.

Recorde-se que a Recorrente juntou, à exaustão, documentação a fim de comprovar a tomada de créditos de PIS e COFINS destacada nos pedidos

administrativos – conforme se constata de todas as informações juntadas aos autos - o que não pode ser desconsiderado de forma integral pela Autoridade Fiscal, como foi feito nos autos, sob pena de afronta ao princípio da razoabilidade

Em relação a essa controvérsia, o despacho decisório contém o relato abaixo, único ponto da decisão da DRF que tem alguma relação com a reclamação apresentada pela manifestante:

g. Com o objetivo de operacionalizar as determinações legais, na data de 25/11/2017, lavrou-se o Termo de Ciência e Termo de Intimação Fiscal – ciência em 27/11/2017, no qual foi exposta a metodologia de análise das Notas Fiscais Eletrônicas, tendo sido encaminhados os anexos:

a) Notas Fiscais eletrônicas, obtidas do SPED – Serviço Público de Escrituração Digital (no processo n. 10010.021943/1117-76); b) Planilhas de análise das Notas Fiscais eletrônicas (pasta SPEDNFEAnalise1); c) Metodologia da Análise (pasta SPEDNFEAnalise1).

O contribuinte foi intimado a identificar/apontar/marcas/colorir, na planilha 1bNFENãoCanceladas, os produtos/serviços enquadrados no Regime cumulativo, e aqueles enquadrados no Regime NÃO Cumulativo. A resposta foi apresentada em 01/12/2017. Houve a separação dos elementos em duas planilhas:

a) 1cNFERegimeCumulativo; b) 1dNFERegimeNãoCumulativo.

h. Em resposta, o contribuinte solicita a revisão do valor total de vendas do ano.

i. Nova análise dos arquivos obtidos do SPED ratificou o valor anual levantado pela auditoria.

se solicitou j. Em sequência, na data de 14/12/2017, lavrou-se o Termo de Intimação Fiscal, na qual a separação 1dNFERegimeNãoCumulativo em:

2NFEEexportação; 3NFNT\_ProduçãoPrópria; 4NFNT\_ProduçãoTerceiros; 5NFT\_ProduçãoPrópria; 6NFT\_ProduçãoTerceiros; 7NFAjustesNegativos; 8NFDemaisOperações.

k. Na data de 03/01/2018, a empresa apresentou resposta, planilha na qual foram constatadas incorreções e inadequações. As operações de entradas – devoluções não foram classificadas em:

2NFEEexportação; 3NFNT\_ProduçãoPrópria; 4NFNT\_ProduçãoTerceiros; 5NFT\_ProduçãoPrópria; 6NFT\_ProduçãoTerceiros.

l. Diante do exposto:

1) Resta impossibilitada a subtração das devoluções (entradas) das vendas (saídas). Em decorrência; 2) Resta impossibilitado o aproveitamento das devoluções na base de cálculo de créditos PISCOFINS; 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.

m. Pelo exposto, INDEFIRO INTEGRALMENTE OS PEDIDOS DE RESSARCIMENTO, elencados no item I.

Conforme detalhado pela DRJ, no curso do procedimento fiscal a contribuinte solicitou a revisão do valor total das vendas do ano, o que não foi atendido pela fiscalização, que, ao fazer nova análise das informações constantes do SPED, ratificou o valor inicialmente levantado.

No recurso apresentado, a contribuinte não aponta especificamente o erro cometido pela fiscalização. Alega apenas que o valor apurado estaria incorreto e que seria bem inferior aos 2 bilhões em valores de notas fiscais, os quais, segundo afirmou, prejudicaria o cálculo do rateio proporcional. Não indica, porém, porque o seu valor seria quase 3 vezes superior ao calculado pela fiscalização, de onde teria extraído tais dados, quais notas fiscais compõem esse montante ou quais notas fiscais a fiscalização teria deixado de computar.

Ademais, não teceu nenhum comentário a respeito das devoluções de venda a que alude a autoridade fiscal. Tais esclarecimentos não foram prestados nem no curso do procedimento fiscal e nem no recurso em análise, o que, certamente, inviabiliza a correta apuração das receitas cumulativas e não cumulativas.

A contribuinte reclama, ainda, da “falta de critério por parte da Fiscal”, mas não indica especificamente o que estaria incorreto no levantamento de notas fiscais que foi feito.

Aliás, nas intimações realizadas, a fiscalização deu ciência à contribuinte a respeito da “metodologia da análise das notas fiscais eletrônicas”, mas a contribuinte em nenhum momento a contestou. Aponta apenas genericamente a tal falta de critério, sem especificá-la.

De todo o modo, apesar de um recurso por demais vago, buscou-se nas planilhas produzidas no curso fiscalizatório uma informação que pudesse corroborar a reclamação da contribuinte, isto é, que a extração fiscal teria computado erroneamente um montante de 800 milhões ao invés de 2 bilhões. Encontrou-se na planilha “1Bens”, subplanilha “Originaldaempresa”, um valor total de notas fiscais (finalidade = revenda) no montante de R\$ 829.036.487,65. Se a manifestante faz alusão a essa base de cálculo (ela nem mesmo indicou qual a planilha que contém o suposto erro), sua defesa seria muito fácil, uma vez que ali estão

apresentadas todas as notas fiscais que a fiscalização considerou no seu cálculo, ou seja, seria muito natural indicar aquelas que não foram consideradas.

Dessa forma, se há algum erro no cálculo dos percentuais de rateio proporcional, que nem estão presentes no processo por falta de apuração de créditos, cabe à interessada indicar especificamente quais foram os erros cometidos, quais seriam os percentuais corretos, quais valores de base de cálculo utilizou para o cálculo dos percentuais de rateio e quais notas fiscais compõem esses montantes. O ônus da prova, como se verá em tópico específico neste voto, é da contribuinte. Desse modo, por falta de provas, mantém-se o feito fiscal.

A recorrente reitera também que houve violação às normas contábeis de auditoria

a Autoridade Fiscal utilizou de dois critérios distintos/diferentes para análise de informações (quais sejam SPED e ECD), mas não considerou os números/informações correntes com as obrigações acessórias apresentadas pela Recorrente, para embasar seu Despacho Decisório.

Conforme esclarecido em Manifestação de Inconformidade, foi demonstrado que o Despacho Decisório mencionou que, por trabalho de auditoria, foi constatada divergências nas informações prestadas pela ora Recorrente.

Contudo, foi devidamente demonstrado que, em momento algum, foram feitas análises com base em amostragem, como alegado.

Pelo contrário, reitera-se: a Recorrente juntou à exaustão documentação a fim de comprovar as despesas incorridas para tomada de créditos das Contribuições ao PIS e à COFINS destacadas nos pedidos administrativos – conforme se constata de todas as informações juntadas aos autos 23.

A Autoridade Fiscal, por outro lado, notificou Recorrente sobre duas NF que somavam R\$ 7.000,00 (sete mil reais), as quais possuíam classificação de NCM equivocada – confessado pela empresa – que era um erro meramente formal, para argumentar uma possível “desclassificação de toda a base de cálculo do crédito da Recorrente que, como dito, é de R\$ 2.000.000.000,00 (dois bilhões de reais).

Ora, resta claro que em momento algum foi observado o critério de amostragem.

Ao contrário, tais normas sequer foram observadas pela Autoridade Fiscal quando do processo de análise das informações para deferimento dos pedidos administrativos.

No entanto, conforme detalhado pela DRJ, em análise ao despacho decisório não se encontrou qualquer menção à desclassificação da base de cálculo da contribuinte com base em análise de duas notas fiscais com supedâneo em NCM. As referências que a fiscalização faz à classificação NCM se referem apenas aos códigos dos bens “livros” e “equiparados a livros”, que são tributados à alíquota zero, ou seja, não se verificou a suposta desclassificação afirmada pela manifestante.

Portanto, não há o que se analisar na questão posta, pois não foi possível identificar o erro apontado.

Além disso, a recorrente reitera que inexistente preclusão acerca das glosas realizadas na “Subpasta 1Bens”, “Subpasta 3aAluguelMóveis”, “Subpasta 9 OutrosCreditos” e sobre créditos apurados sobre encargos de depreciação.

Portanto, considerando-se os dois subtópicos 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 1Bens, Subpasta 3aAluguelMóveis, Subpasta 9 OutrosCreditos e sobre créditos apurados sobre encargos de depreciação”.

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.

No entanto, conforme detalhado pela DRJ, verifica-se que a recorrente não se defendeu das glosas realizadas na “Subpasta 1Bens”, “Subpasta 3aAluguelMóveis”, “Subpasta 9 OutrosCreditos” e sobre créditos apurados sobre encargos de depreciação. 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.

Tal disposição é aplicada ao recurso em análise, nos termos do §11 do artigo 74 da Lei nº 9.430, de 1996, segundo a qual a manifestação de inconformidade deve obedecer ao rito processual do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.

Dessa forma, as matérias não expressamente contestadas estão abrangidas pela preclusão, nos termos do art. 17 do Decreto nº 70.235/72, não sendo passível de apreciação nesta instância.

A recorrente defende que inexistência de ações judiciais que possam vir a alterar os pedidos administrativos.

Isso porque, 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 outro lado, quanto às ações judiciais relativas ao PIS/Pasep e à Cofins em trâmite, elas discutem, principalmente, o direito à aplicação de alíquota zero sobre receitas de vendas no mercado interno de leitor de livros digitais. Outras demandas, requerem a aplicação da alíquota zero de PIS e Cofins na importação de leitor de livros digitais. Há também ação judicial, buscando o direito de não incluir na base de cálculo das contribuições as receitas decorrentes das vendas dentro da Zona Franca de Manaus. Portanto, obviamente, o resultado dessas demandas judiciais poderá influenciar no montante das receitas que não são tributadas e, conseqüentemente, no cálculo do rateio proporcional.

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.

Registre-se que 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.

Assim, conforme exposto, o procedimento utilizado pela fiscalização encontra respaldo na legislação de regência, uma vez que a instrução normativa referenciada 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.

### **Ônus da prova**

Conforme relatado, os pedidos de ressarcimento foram indeferidos por diversas razões. Primeiramente, a fiscalização informou que a manifestante 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.

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 verificação da existência de diversos problemas nas planilhas demonstrativas entregues, 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 diversos documentos ilegíveis, entre outras várias incorreções indicadas no feito fiscal.

Outra fundamentação utilizada pela autoridade fiscal 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: foram glosados de créditos PIS/Cofins sobre gastos com importações; importações sem identificação do fornecedor; transferências entre filiais; aquisições relativas a 2011, 2012 e 2013; e ICMS-Substituição Tributária.

Observa que, após essas exclusões, as mercadorias restantes são tributadas, isto é, se vinculam à receita tributada no mercado interno, passível somente de dedução; Subpasta 2Servicos: glosa de créditos calculados sobre dispêndios com insumos, uma vez que considerou que a empresa exerce atividade exclusivamente comercial; 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; 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 3bAluguellmóveis - Subpasta 3Aluguel: foram glosados créditos de imóveis sublocados e créditos de locações não comprovadas com documentação idônea; Subpasta 4EnergiaElétrica: glosa

de créditos calculados sobre gastos com energia elétrica de imóveis cujos aluguéis não foram comprovados; Subpasta 5FretesVendas: glosas de créditos apurados por falta de documentação comprobatória; Outras operações com direito a créditos: glosa dos créditos informados na rubrica “Outros Créditos” pelo fato de a empresa não ter apresentado informações comprovadoras do direito requerido; Depreciação e amortização: glosas de créditos pelo fato de a interessada ser exclusivamente comercial.

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.

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 abstinhasse 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.

#### **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.

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

### **Conclusão**

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

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

*Assinado Digitalmente*

Rodrigo Lorenzon Yunan Gassibe – Presidente Redator