



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16692.721544/2017-54
ACÓRDÃO	3302-015.826 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	17 de abril de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	SARAIVA E SICILIANO S A FALIDO
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Ano-calendário: 2014

PIS E COFINS NÃO-CUMULATIVAS. DIREITO DE CRÉDITO.

CONCEITO DE INSUMOS. BENS E SERVIÇOS APLICADOS OU CONSUMIDOS NO PROCESSO PRODUTIVO DO BEM FABRICADO/PRODUZIDO.

Geram crédito de PIS e Cofins, descontáveis do valor devido da contribuição e compensáveis, as aquisições de qualquer bem ou serviço aplicados no processo produtivo. O conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não-cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares e, no mérito, negar provimento ao Recurso Voluntário

Assinado Digitalmente

Mário Sergio Martinez Piccini – Relator

Assinado Digitalmente

Lázaro Antônio Souza Soares – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Mário Sérgio Martinez Piccini, Marina Righi Rodrigues Lara, Winderley Moraes Pereira, Francisca das Chagas Lemos, Louise Lerina Fialho e Lázaro Antônio Souza Soares (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Pedido de Ressarcimento de COFINS indeferido em face do Despacho Decisório.

Por trazer uma síntese da autuação, desde a interposição da Impugnação Administrativa até o Acórdão nos presentes autos, peço vênia para adotar parcialmente o relatório/voto do Acórdão da Delegacia de Julgamento da Receita Federal, bem como sua ementa.

1. DESPACHO DECISÓRIO

Em Despacho Decisório que indeferiu o pleito a Autoridade Fiscal relatou:

- A empresa não apresenta valores relativos à PRODUÇÃO PRÓPRIA, NEM PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS
- CONSTATA-SE que a empresa NÃO POSSUI PRODUÇÃO PRÓPRIA; atua somente na COMERCIALIZAÇÃO de produtos.
- Não dará direito a crédito aquisição de bens/serviços não alcançados por PIS/COFINS como: produtos/serviços adquiridos a alíquota ZERO, alíquota suspensa, isentos, imunes, fornecedor pessoa jurídica imune/isenta de PIS/COFINS.
- Os insumos geradores de créditos referem-se somente aos adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no país.
- Ainda, de acordo com o entendimento acima, inexistente direito a créditos PIS/COFINS os pagamentos efetuados a pessoa física
- Planilhas com dados insuficientes e notas fiscais duplicadas;
- Não apresentou comprovação de contratos de aluguéis, energia elétrica;
- Não comprovação de entrega de mercadoria;
- Demonstrativo de Fretes incompleto, impossibilitando análise de conhecimentos de transportes, valores;
- Empresa informou que não possuía créditos de armazenagem;
- Caracterizada como Comercial Revendedora excluem-se os créditos de bens utilizados como insumos na produção, Prestação de Serviços utilizados como insumos, Encargos de Depreciação;

- Outras operações com direito a crédito não comprovadas

2. MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE

Em sua Manifestação alegou:

- *Possui Ações Judiciais que não interferem no crédito;*
- *Generalização por pequenos erros;*
- *Base de cálculo bem superior ao apontado;*
- *Princípio da não cumulatividade;*
- *Atua no varejo de livros, filmes, música, comércio eletrônico;*
- *Possuiu direito de crédito de :*
 - *Mão de obra temporária*
 - *Segurança e Vigilância*
 - *Comissão sobre vendas de cartões de créditos;*
 - *Manutenção de Software*
 - *Manutenção de Hardware*
 - *Datacom (provedores, servidores etc.)*
 - *Aluguel de Máquinas.*
 - *Callcenter;*
 - *Aluguéis/Condomínio*
 - *IPTU*
 - *Fretes sobre vendas e intracompany;*
 - *Energia Elétrica*
 - *ICMS-ST*

3. ACÓRDÃO DRJ

Em sua Ementa a decisão de piso pontuou

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA Ano-calendário: 2014.

COMPENSAÇÃO. CRÉDITOS DE PIS/COFINS. IMPOSSIBILIDADE.

NECESSIDADE DA LIQUIDEZ E CERTEZA DO CRÉDITO DO SUJEITO PASSIVO.

A lei somente autoriza a compensação de crédito tributário com crédito líquido e certo do sujeito passivo.

PIS E COFINS NÃO-CUMULATIVAS. DIREITO DE CRÉDITO.

CONCEITO DE INSUMOS. BENS E SERVIÇOS APLICADOS OU CONSUMIDOS NO PROCESSO PRODUTIVO DO BEM FABRICADO/PRODUZIDO.

Geram crédito de PIS e Cofins, descontáveis do valor devido da contribuição e compensáveis, as aquisições de qualquer bem ou serviço aplicados no processo produtivo. O conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não-cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

DECISÕES DO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO.

As Decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF são normas complementares das leis quando a lei atribui eficácia normativa

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

4. RECURSO VOLUNTÁRIO

Em seu Recurso Voluntário, além de repisar seus argumentos da Manifestação alegou:

- *Nulidade do Acórdão da DRJ em função da in suficiência da fundamentação;*
- *Premissa equivocada adotada pelo Acórdão - Da divergência entre os valores das receitas de vendas considerados pela Ilma. Fiscalização e aqueles apontados pela Recorrente*
- *Subsidiariamente pediu Perícia/Diligência*
- *Por fim, requer-se que todas as intimações e publicações sejam feitas, exclusivamente, em nome do advogado*

É o relatório

VOTO

Conselheiro **Mário Sergio Martinez Piccini**, Relator

I – ADMISSIBILIDADE

Conheço do Recurso Voluntário por ser tempestivo, tratar de matéria de competência desta turma e cumprir os demais requisitos ora exigidos.

II – DAS PRELIMINARES ALEGADAS

A Recorrente pugna pelos seguintes pontos que poderiam culminar na Nulidade do Acórdão DRJ:

- ✓ *Da nulidade do acórdão recorrido por insuficiência de fundamentação*
- ✓ *Premissa equivocada adotada pelo Acórdão - Da divergência entre os valores das receitas de vendas considerados pela Ilma. Fiscalização e aqueles apontados pela Recorrente*

➤ **Da nulidade do acórdão recorrido por insuficiência de fundamentação**

A Recorrente alega que a decisão de piso não julgou a Manifestação de Inconformidade, limitando-se a copiar e colar os argumentos da Fiscalização.

Alega que teve prejudicado o exercício do direito de defesa “*na medida em que não subsiste qualquer possibilidade de apresentação de argumentos novos, perante esse e. CARF, que não sejam uma repetição dos argumentos anteriormente ventilados em sua defesa e que pudessem refutar as conclusões da i. DRJ*”.

Vejamos o disposto no artigo 59 do Decreto nº 70.235/72 (PAF):

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Incluído pela Lei nº 8.748, de 1993)

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Art. 61. A nulidade será declarada pela autoridade competente para praticar o ato ou julgar a sua legitimidade.

Percorrendo as informações do Acórdão DRJ verifico que todos os argumentos apresentados pela empresa foram devidamente enfrentados, ora se reproduzindo relatório da fiscalização, por considerá-lo completo, ora fundamentando com seus próprios dizeres.

Verifica-se do dispositivo supra em destaque que a decisão administrativa será nula quando proferida por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa do interessado, nenhuma dessas duas hipóteses aplicáveis ao presente caso, pois a decisão foi tomada por órgão colegiado de primeira instância da Administração Pública federal, cuja competência para tal não se questiona, e ao Recorrente encontra-se assegurado o pleno direito de se defender no âmbito do processo administrativo fiscal, direito esse que ele vem muito bem exercendo

Além do exposto, o julgador não se encontra obrigado a responder a todas as alegações de defesa nem a rebater, um a um, todos os seus argumentos, desde que os fundamentos utilizados tenham sido suficientes para embasar a decisão, conforme já decidiu o Superior Tribunal de Justiça (STJ) no sentido de que o julgador/magistrado “*não está obrigado a responder a todas as alegações das partes nem a rebater um a um todos seus argumentos, desde que os fundamentos utilizados tenham sido suficientes para embasar a decisão*” (EDcl no AgRg no AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL Nº 2579313 – PR (2024/0068879-7)).

Nesse sentido, afasta-se a alegada nulidade do acórdão recorrido.

- **Premissa equivocada adotada pelo Acórdão - Da divergência entre os valores das receitas de vendas considerados pela Ilma. Fiscalização e aqueles apontados pela Recorrente**

A empresa alega que:

- *Isto porque, a Ilma. Fiscalização alcançou o valor de R\$ 738.899.095,53 como sendo o montante das receitas de vendas não canceladas para o*

ano de 2014, quando em verdade, o número correto, como demonstrado pela Recorrente é R\$ 2.164.909.245,37 ;

- Assim, o valor adotado pela Ilma. Fiscalização é quase 3 (três) vezes menor do que o número apontado pela ora Recorrente, ou seja, número correto. A nulidade do acórdão em razão da adoção de premissa equivocada é tão patente que, pelas contas feitas pela Ilma. Fiscalização, 1 a cada 4 vendas feitas pela Recorrente teria sido objeto de cancelamento pelo cliente adquirente.
- Com efeito, o simples fato de haver uma divergência de quase 300% entre os valores em comento já seria suficiente para que a Ilma. Fiscalização requisitasse maiores informações e documentos da ora Recorrente ou, ainda, fizesse comentários mais aprofundados para explicar a divergência apontada, bem como a metodologia de análise utilizada. Mas não!
- O que se viu foi que a Ilma. Fiscalização limitou-se, de forma sucinta, a afirmar que “nova análise dos arquivos obtidos do SPED ratificou o valor anual levantado pela auditoria”. Que arquivos são esses? De qual bloco? Do SPED-contribuições? De onde a Ilma. Fiscalização considerou um número de notas fiscais canceladas tão absurdamente elevado? **Não se sabe.**
- Daí porque, novamente, há uma verdadeira nulidade não sanada -tanto por parte da 1ª quanto da 2ª instância de julgamento – e que conduz à conclusão de que o acórdão ora recorrido é nulo de pleno direito, devendo ser anulado por esse e. CARF para que se profira novo julgamento ou, quando muito, devendo ser realizada a devolução dos autos para diligência a fim apreciar a divergência apontada.

Vejamos o que expressa o Despacho Decisório, fls. 8 – 15:

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/servidos 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.

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

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

Em sequência, na data de 14/12/2017, lavrou-se o Termo de Intimação Fiscal, na qual se solicitou a separação dos elementos da planilha 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*

As planilhas informadas pela empresa tiveram a seguinte análise:

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.

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.

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.

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

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

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

Como se depreende da exposição, foram verificadas varias incoerências , mesmo após intimações e a empresa nada apresentou para esclarecer as duplicações e diversas notas fiscais com sérios problemas de preenchimento.

Além do mais, as informações foram retiradas do Sistema SPED, transmitidas pela empresa e fornecedores.

Nada foi explicado nas planilhas encaminhadas pela Fiscalização, nem nas fases de Manifestação de Inconformidade ou no Recurso Voluntário.

Nesse sentido, afasta-se a alegada nulidade do acórdão recorrido também no tópico apreciado, pois foi muito bem detalhado pela Fiscalização quais os procedimentos adotados.

B. QUANTO AO PEDIDO DE DILIGÊNCIA/ PERÍCIA

Se nos autos há todos os elementos probatórios necessários e suficientes à formação da convicção do julgador quanto às questões de fato objeto da lide, indefere-se, por prescindível, o pedido de diligência e perícia formulado, sem configurar cerceamento de defesa.

Tal procedimento inclusive é expresso em Súmula do CARF, Vinculante:

Súmula CARF nº 163

Aprovada pelo Pleno em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021 O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

De se ressaltar que não há dúvida envolvida no litígio a ser resolvida com diligência fiscal; ao contrário, é situação de ausência de prova material do crédito pleiteado.

Assim, é ônus da interessada comprovar a existência e o quantum de seu crédito, não cabendo imputar à autoridade administrativa o dever de pesquisar e encontrar créditos disponíveis para extinguir seus débitos declarados.

Tal situação caracterizaria a inversão do ônus da prova, o que não se admite no presente caso.

Diante do exposto, sem razão a Recorrente em rogar por Diligência/Perícia.

Conclui-se pela rejeição das preliminares apontadas.

III – MÉRITO

A análise do Mérito será efetuada quanto:

- **Verificação do Crédito Alegado;**
- **Intimações Endereçadas a Procuradores e Advogados.**

A. VERIFICAÇÃO DO CRÉDITO ALEGADO

A Recorrente 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, conforme delineado em sua Manifestação de Inconformidade.

Alega que tem direito ao crédito de:

- *Mão de obra temporária*
- *Segurança e Vigilância*
- *Comissão sobre vendas de cartões de créditos;*

- *Manutenção de Software*
- *Manutenção de Hardware*
- *Datacom (provedores, servidores etc.)*
- *Aluguel de Máquinas.*
- *Callcenter;*
- *Aluguéis/Condomínio*
- *IPTU*
- *Fretes sobre vendas e intracompany;*
- *Energia Elétrica*
- *ICMS-ST*

A Lei nº 10.833/2003 dispõe

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeitos)

b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela lei nº 11.787, de 2008) (Vide Lei nº 9.718, de 1998)

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei no 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

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

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;

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

IX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor.

X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção. (Incluído pela Lei nº 11.898, de 2009)

XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

§ 1º Observado o disposto no § 15 deste artigo, o crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeitos)

I - dos itens mencionados nos incisos I e II do caput, adquiridos no mês;

II - dos itens mencionados nos incisos III a V e IX do caput, incorridos no mês;

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI, VII e XI do caput, incorridos no mês; (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

IV - dos bens mencionados no inciso VIII do caput, devolvidos no mês.

§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

I - de mão de obra paga a pessoa física; (Redação dada pela Lei nº 14.592, de 2023)

II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição; e (Redação dada pela Lei nº 14.592, de 2023)

III - do ICMS que tenha incidido sobre a operação de aquisição. (Incluído pela Lei nº 14.592, de 2023)

§ 3º O direito ao crédito aplica-se, exclusivamente, em relação:

I - aos bens e serviços adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no País;

II - aos custos e despesas incorridos, pagos ou creditados a pessoa jurídica domiciliada no País;

III - aos bens e serviços adquiridos e aos custos e despesas incorridos a partir do mês em que se iniciar a aplicação do disposto nesta Lei.

O Conceito de Insumo foi emanado pelo STJ no REsp nº 1.221.170/PR, descrito a seguir:

“Para interpretar o conceito de insumo, entendo por bem registrar que o conceito de insumo para fins de creditamento do PIS e da COFINS deve tomar como base a decisão proferida no RESP 1.221.170.

É sabido que em fevereiro de 2018, a 1ª Seção do STJ ao apreciar o Resp 1.221.170 definiu, em sede de repetitivo, decidiu pela ilegalidade das instruções normativas 247 e 404, ambas de 2002, sendo firmada a seguinte tese:

“(a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e

(b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte”.

No resultado final do julgamento, o STJ adotou interpretação intermediária, considerando que o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, pretendeu-se que seja considerado insumo o que for essencial ou relevante para o processo produtivo ou à atividade principal desenvolvida pela empresa. Vejamos excerto do voto da Ministra Assusete Magalhães:

“Pela perspectiva da zona de certeza negativa, quanto ao que seguramente se deve excluir do conceito de ‘insumo’, para efeito de creditamento do PIS/COFINS, observa-se que as Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 trazem vedações e limitações ao desconto de créditos.

Quanto às vedações, por exemplo, o art. 3º, §2º, de ambas as Leis impede o crédito em relação aos valores de mão de obra pagos a pessoa física e aos valores de aquisição de bens e serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições. Já como exemplos de limitações, o art. 3º, §3º, das referidas Leis estabelece que o desconto de créditos aplica-se, exclusivamente, em relação aos bens e serviços adquiridos de pessoas jurídicas domiciliadas no País e aos custos e despesas pagos ou creditados a pessoas jurídicas também domiciliadas no território nacional.”

Restou pacificada no STJ a tese que: “o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte”.

O conceito de insumo também foi consignado pela Fazenda Nacional, vez que, em setembro de 2018, publicou a NOTA SEI PGFN/MF 63/2018, in verbis:

“Recurso Especial nº 1.221.170/PR Recurso representativo de controvérsia. Ilegalidade da disciplina de creditamento prevista nas IN SRF nº 247/2002 e 404/2004. Aferição do conceito de insumo à luz dos critérios de essencialidade ou relevância.

Tese definida em sentido desfavorável à Fazenda Nacional. Autorização para dispensa de contestar e recorrer com fulcro no art. 19, IV, da Lei n 10.522, de 2002, e art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016. Nota Explicativa do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01/2014."

A Nota clarifica e orienta, internamente, a definição do conceito de insumos na "visão" da Fazenda Nacional:

"41. Consoante se observa dos esclarecimentos do Ministro Mauro Campbell Marques, aludindo ao "teste de subtração" para compreensão do conceito de insumos, que se trata da "própria objetivação segura da tese aplicável a revelar a imprescindibilidade e a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte". Conquanto tal método não esteja na tese firmada, é um dos instrumentos úteis para sua aplicação in concreto.

42. Insumos seriam, portanto, os bens ou serviços que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços e que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção, ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

43. O raciocínio proposto pelo "teste da subtração" a revelar a essencialidade ou relevância do item é como uma aferição de uma "conditio sine qua non" para a produção ou prestação do serviço. Busca-se uma eliminação hipotética, suprimindo-se mentalmente o item do contexto do processo produtivo atrelado à atividade empresarial desenvolvida. Ainda que se observem despesas importantes para a empresa, inclusive para o seu êxito no mercado, elas não são necessariamente essenciais ou relevantes, quando analisadas em cotejo com a atividade principal desenvolvida pelo contribuinte, sob um viés objetivo."

Com tal nota, restou claro, assim, que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou obste a atividade principal da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes. Tal ato ainda reflete que o "teste de subtração" deve ser utilizado para fins de se definir se determinado item seria ou não essencial à atividade do sujeito passivo. Eis o item 15 da Nota PGFN:

"15. Deve-se, pois, levar em conta as particularidades de cada processo produtivo, na medida em que determinado bem pode fazer parte de vários processos produtivos, porém, com diferentes níveis de importância, sendo certo que o raciocínio hipotético levado a efeito por meio do "teste de subtração" serviria como um dos mecanismos aptos a revelar a imprescindibilidade e a importância para o processo produtivo.

16. Nesse diapasão, poder-se-ia caracterizar como insumo aquele item – bem ou serviço utilizado direta ou indiretamente cuja subtração implique a impossibilidade da realização da atividade empresarial ou, pelo menos, cause perda de qualidade substancial que torne o serviço ou produto inútil.

17. Observa-se que o ponto fulcral da decisão do STJ é a definição de insumos como sendo aqueles bens ou serviços que, uma vez retirados do processo produtivo, comprometem a consecução da atividade-fim da empresa, estejam eles empregados direta ou indiretamente em tal processo. É o raciocínio que decorre do mencionado “teste de subtração” a que se refere o voto do Ministro Mauro Campbell Marques.”

Nesse diapasão, poder-se-ia caracterizar como insumo aquele item – bem ou serviço utilizado direta ou indiretamente - cuja subtração implique a impossibilidade da realização da atividade empresarial ou, pelo menos, cause perda de qualidade substancial que torne o serviço ou produto inútil.”

Nos termos do art. 98, inciso II, alínea b, da Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023, Regimento Interno do CARF (RICARF), o referido julgado é de observância obrigatória e deve ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito deste conselho.

Consta no Despacho Decisório que foi verificado nas declarações que a empresa apresentava regime de apuração de PIS/COFINS nas modalidades Não Cumulativa e Cumulativa.

Instado a identificar a separação das respectivas receitas, conforme já delineado, apresentou resposta com várias incorreções e inadequações (fls. 8 do DD)

Diante do exposto, não foi possível efetuar o rateio proporcional de créditos, fato esse não combatido pela empresa.

Conforme detalhado pela própria empresa e apresentado pela Fiscalização, nada é produzido e sim apenas comercializado.

A Súmula CARF nº 234/2025 pontua:

Súmula 234

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.

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.*

Separemos a análise dos demais itens em dois tópicos:

1. CRÉDITO DE ICMS-ST

Quanto ao ICMS pago sob o regime de substituição tributária trata-se de despesa tributária incidente sobre as receitas de revenda de mercadorias cujo imposto foi retido e pago antecipadamente pelo substituto (vendedor) em nome do substituído (revendedor). Os efeitos previstos, e antecipados, são sobre a cadeia produtiva.

Desse modo, como o ICMS–Substituição Tributária não compõe a base de cálculo das contribuições devidas pelo vendedor-substituto, não há incidência de PIS/Cofins sobre o valor do ICMS-ST na etapa anterior. Previsão diferente estaria a extrapolar o princípio da não cumulatividade, pois, se não houve incidência na etapa anterior, não há cumulação a ser evitada, então não cabe o creditamento sobre este mesmo valor na aquisição pelo varejista (a não ser que o legislador quisesse conceder um benefício fiscal, o que não se verifica). Assim, a existência de creditamento para o ICMS-ST dependeria de previsão legal expressa, submetida ao Poder Legislativo.

As Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, em seus arts. 3º, não previram o desconto (aproveitamento) de créditos sobre despesas tributárias, no caso, de ICMS Substituição tributária.

Contudo, matéria ganhou dimensões que extrapolaram a competência deste Conselho, consoante normas regimentais, pois foi objeto de julgamento pelo Superior Tribunal de Justiça. Trata-se do Recurso Especial nº 2.075.758/ES, julgado pela Primeira Seção em 20.06.2024, firmando a seguinte tese jurídica:

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

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

O Tema Repetitivo nº 1231, cadastrado pela 1ª Seção do STJ com os REsp 1.959.571/RS, REsp 2.075.758/ES e REsp 2.072.621/SC, decidiu sobre a possibilidade de creditamento, no âmbito do regime não-cumulativo das contribuições ao PIS e COFINS, dos valores que o contribuinte, na condição de substituído tributário, paga ao contribuinte substituto a título de reembolso pelo recolhimento do ICMS-substituição (ICMS-ST).

Foi objeto de afetação em 06.12.2023 e há determinação de suspensão da tramitação de todos os processos pendentes que versem sobre a mesma matéria, em todo o território nacional (Art. 1.037, II, do CPC).

*O Ministro Relator Mauro Campbell Marques fez constar na própria ementa do REsp 2.075.758/ES que as contribuições ao PIS/PASEP e COFINS não incidem sobre o ICMS-ST na etapa anterior (substituto), **portanto, na ausência de lei expressa criadora do crédito presumido, não podem gerar crédito para ser utilizado na etapa posterior (substituído).***

Explicou o Ministro que o Tema do STJ nº 1125 ("O ICMS-ST não compõe a base de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS devidas pelo contribuinte substituído no regime de substituição tributária progressiva") equiparou a situação econômica dos contribuintes de direito do ICMS normal àquela dos contribuintes de fato do ICMS-ST, em razão do princípio da isonomia, tornando a escolha do Estado em tributar determinada mercadoria via ICMS ou ICMS-ST economicamente neutra para as contribuições ao PIS/PASEP e COFINS e, por consequência, para as empresas. Acaso fosse concedido o creditamento pleiteado, além de excluir o ICMS-ST da base de cálculo das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS por si devidas, também ganharia o direito ao crédito dos valores correspondentes ao ICMS-ST, caracterizando odioso duplo benefício.

Diante de tais fatos, considerando o julgamento proferido pelo STJ no REsp 2.075.758/ES transitou em julgado em 16/08/2024, nos termos do art. 99 do Regimento Interno do Carf (RICARF), Portaria MF nº 1.634, de 21.12.2023:

“As decisões de mérito transitadas em julgado, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, ou pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática da repercussão geral ou dos recursos repetitivos, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF”.

Corroboram tal entendimento os Acórdãos CARF:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2017

REGIME NÃO CUMULATIVO. CONCEITO DE RECEITA. BONIFICAÇÕES.

(.....)

CREDITAMENTO. ICMS-ST. IMPOSSIBILIDADE.

Tema Repetitivo nº 1231, 1ª Seção do STJ: REsp 1.959.571/RS, REsp 2.075.758/ES e REsp 2.072.621/SC. Impossibilidade de creditamento, nº âmbito do regime não-cumulativo das contribuições ao PIS e COFINS, dos valores que o contribuinte, na condição de substituído tributário, paga ao contribuinte substituído a título de reembolso pelo recolhimento do ICMS-substituição (ICMS-ST) (Acórdão CARF nº 3302-014.817, de 19/09/2024)

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

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

PIS/COFINS. ICMS-ST. BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES. TEMA REPETITIVO Nº 1.125/STJ.

O Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do REsp nº 1.896.678/RS (paradigma principal), do Tema Repetitivo nº 1.125, fixou a tese “O ICMSST não compõe a base de cálculo da Contribuição ao PIS e da COFINS devidas pelo contribuinte substituído no regime de substituição tributária progressiva”, devendo-se observar a modulação dos efeitos fixada no julgamento dos Embargos de Declaração no REsp nº 1.958.265/SP. (Acórdão CARF nº 3202.002.337, de 11/02/2025)

Assim, sem razão a Recorrente nesse tópico

2. DEMAIS CRÉDITOS ALMEJADOS.

Verificando as alegações no Recurso Voluntário observa-se nada foi apresentado quanto a comprovação das despesas alegadas, contratos e pagamentos que pudessem corroborar o crédito pleiteado, como no excerto da folha 13 do RV:

- *A exigência de contratos de locação escritos, conquanto possa parecer razoável, não pode ser tomada como condição sine qua non para o reconhecimento da despesa de aluguel, na medida em que nenhuma das leis retrocitadas (Lei do PIS e da COFINS) preveem que a comprovação da despesa deverá ser feita mediante instrumento escrito. Antes, o que as leis e as respectivas IN's no âmbito da RFB pontuam é que a despesa de aluguel, e apenas essa que deve ser considerada no pedido de restituição/ressarcimento.*
- *O negócio jurídico do qual decorre tal despesa, este independe de forma pré-estabelecida para que possa ser considerado válido. Assim, e na medida em que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer algo senão em virtude de lei (conforme preconiza a Constituição da República), fica tanto mais evidente que a exigência formulada pela Ilma. Fiscalização e cancelada pela i. DRJ se mostra totalmente abusiva e merece ser rechaçadas por esse e. CARF*

Percebe-se que a Recorrente descreve que não apresentou contratos escritos, comprovantes, lançamentos contábeis.

Isso também se contata em todos os créditos almejados, discorrendo apenas que são importantes, essenciais, que atendem o conceito de não cumulatividade, mas não carreando elementos que permitissem um batimento ou mesmo eventual diligência.

Destaque-se o arcabouço legal para o Direito Creditório, disposto no CTN:

Artigo 170

*A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com **créditos líquidos e certos**, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda Pública.*

A Legislação apontada é clara que os créditos devem ser averiguados quanto aos aspectos de liquidez e certeza do suposto pagamento a maior.

Para isso a Recorrente deveria ter acostado escrituração contábil, embasada em documentos hábeis e idôneos, conforme claramente expresso no Decreto nº 7.574/2011:

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

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

Art.27. O disposto no parágrafo único do art. 26 não se aplica aos casos em que a lei, por disposição especial, atribua ao sujeito passivo o ônus da prova de fatos registrados na sua escrituração (Decreto-Lei no 1.598, de 1977, art. 9o, § 3o).

O ônus da prova recai sobre a contribuinte interessada, que deve trazer aos autos elementos que não deixem nenhuma dúvida quanto ao fato questionado. Logo, não cabe ao Fisco obter provas de que a contribuinte teria Direito Creditório

Isto está expresso no Código de Processo Civil, CPC/2015:

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

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

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

Assim não faz jus também ao Direito Creditório alegado nos itens apresentados.

C. INTIMAÇÕES ENDEREÇADAS A PROCURADORES E ADVOGADOS

Sobre o pleito contido em Recurso Voluntário quanto a Intimação ser endereçada a procuradores e advogados, o artigo 23 do Decreto nº 70.235/72 (PAF) elenca:

Art. 23. *Far-se-á a intimação:*

I - pessoal, pelo autor do procedimento ou por agente do órgão preparador, na repartição ou fora dela, provada com a assinatura do sujeito passivo, seu mandatário ou preposto, ou, no caso de recusa, com declaração escrita de quem o intimar; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

II - por via postal, telegráfica ou por qualquer outro meio ou via, com prova de recebimento no domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

III - por meio eletrônico, com prova de recebimento, mediante: (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

a) envio ao domicílio tributário do sujeito passivo; ou (Incluída pela Lei nº 11.196, de 2005)

*b) registro em meio magnético ou equivalente utilizado pelo sujeito passivo.
(Incluída pela Lei nº 11.196, de 2005)*

(...)

§ 3º Os meios de intimação previstos nos incisos do caput deste artigo não estão sujeitos a ordem de preferência.

*§ 4º Para fins de intimação, considera-se domicílio tributário do sujeito passivo:
(Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)*

I - o endereço postal por ele fornecido, para fins cadastrais, à administração tributária; e (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)

II - o endereço eletrônico a ele atribuído pela administração tributária,

Conforme apresentado, as intimações seguiram o citado arcabouço legal, sendo também pacificado no CARF, a seguir:

Súmula nº 110, Vinculante:

“No processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).”

Destarte, não é cabível a intimação diretamente para o patrono da empresa.

IV – DISPOSITIVO

Nesse sentido, voto por rejeitar as preliminares e, no mérito, negar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Mário Sergio Martinez Piccini

