



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



<b>PROCESSO</b>	<b>17095.720541/2023-43</b>
<b>RESOLUÇÃO</b>	3302-003.005 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	27 de janeiro de 2026
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	RIQUENA NETO AR-CONDICIONADO S/A
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Conversão do Julgamento em Diligência**

**RESOLUÇÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento em diligência, nos termos do voto do relator.

*Assinado Digitalmente*

**Lázaro Antônio Souza Soares** – Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Mário Sergio Martinez Piccini, Francisca das Chagas Lemos, Marco Unaian Neves de Miranda (substituto integral), Louise Lerina Fialho, Marina Righi Rodrigues Lara e Lázaro Antônio Souza Soares (Presidente).

**RELATÓRIO**

O presente processo trata de Auto de Infração por meio do qual foi constituído crédito tributário da Cofins e da Contribuição para o PIS referentes aos meses de 01/2019 a 12/2020, além da multa de ofício agravada por embaraço à fiscalização, no percentual de 112,5% e dos juros de mora calculados até 08/2023.

O crédito tributário lançado perfaz o montante de R\$ 46.910.884,67, conforme valores abaixo discriminados (códigos de receita: 6656 — PIS; 5477 — Cofins):

**DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R\$**

	Cód. Receita Darf	Valor
CONTRIBUIÇÃO	5477	16.816.358,23
JUROS DE MORA (Calculados até 08/2023)		4.607.794,40
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)		17.153.535,38
<b>VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO</b>		<b>38.577.688,01</b>
<small>Valor por Extensão</small>		
TRINTA E OITO MILHÕES, QUINHENTOS E SETENTA E SETE MIL, SEISCENTOS E OITENTA E OITO REAIS E UM CENTAVO		

**DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO em R\$**

	Cód. Receita Darf	Valor
CONTRIBUIÇÃO	6656	3.631.417,57
JUROS DE MORA (Calculados até 08/2023)		994.944,70
MULTA PROPORCIONAL (Passível de Redução)		3.706.834,39
<b>VALOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO</b>		<b>8.333.196,66</b>
<small>Valor por Extensão</small>		
OITO MILHÕES, TREZENTOS E TRINTA E TRÊS MIL, CENTO E NOVENTA E SEIS REAIS E SESSENTA E SEIS CENTAVOS		

Os autos de infração foram lavrados com base no Termo de Verificação Fiscal de fls. 39 a 63. As infrações apuradas foram as seguintes:

1) Insuficiência de recolhimento no cotejo EFD-Contribuições x DCTF A fiscalização esclarece o seguinte:

A EFD-Contribuições é apenas uma base de apuração das contribuições de PIS e Cofins. Além dessa obrigação acessória, o sujeito passivo também deve informar em DCTF os valores a serem recolhidos, pois é nesta declaração que os créditos tributários nelas consignados constituem confissão de dívida e instrumentos hábeis e suficientes para a exigência.

Nessa esteira, as diferenças identificadas entre as declarações foram objetos de lançamento de ofício.

2) Serviços utilizados como insumos

A fiscalização promoveu a glosa de todos os serviços utilizados como insumos, tendo em vista que o sujeito passivo exerce a atividade de revenda de mercadorias e não há possibilidade de creditamento de insumos, notadamente porque a esta atividade foi reservada a apuração de créditos em relação aos bens adquiridos para revenda.

3) Despesas com armazenagem

A fiscalização glosou todo o valor apurado a título de despesas com armazenagem, pois o contribuinte não atendeu às intimações e, portanto, não houve comprovação das referidas despesas.

4) Exclusão do ICMS da base de cálculo

A fiscalização considerou o entendimento de que o ICMS a ser excluído se trata do ICMS destacado, de acordo com julgamento proferido pelo STF no RE nº 574.706.

Para calcular os valores, a fiscalização realizou a extração das escriturações EFD IPI ICMS, com valores agrupados por CST ICMS, CFOP e alíquota.

Nesse contexto, a fiscalização detectou que nem todo o ICMS que incidiu nas saídas cujos CFOP representam receita alcançada pelas contribuições pode ser excluído da base de cálculo destas, uma vez que parte do ICMS pode referir-se a receita não tributada pelas contribuições.

Nesses termos, a fiscalização elaborou um demonstrativo de cálculo dos valores a serem diminuídos das Contribuições PIS/Cofins com a exclusão do ICMS.

Como o contribuinte fiscalizado declarou em DCTF a suspensão de débitos decorrentes da exclusão de ICMS e, em alguns meses, declarou valores superiores aos apurados no procedimento fiscal, foram lançadas tais diferenças.

Já em outros meses o contribuinte não apurou as diferenças, ou as apurou a menor.

Nesses casos, a fiscalização calculou os valores a serem abatidos das Contribuições.

5) Multa A fiscalização afirma que o contribuinte fiscalizado praticamente ignorou por completo o atual procedimento fiscal. Considerando que a ciência ao Termo de Início foi realizada em 13/01/2022, em todo esse período ele se manifestou apenas uma vez solicitando dilação de prazo.

Dessa forma, a multa de ofício foi agravada em 50%, de acordo com o § 2º do art. 44 da Lei nº 9.430/1996.

Inconformada, a recorrente interpôs Impugnação à autuação. Em julgamento datado de 20/06/2024, a 5ª Turma da DRJ-09 exarou o Acórdão nº 109-021.859, às fls. 2015/2034, através do qual, por unanimidade de votos, julgou parcialmente procedente a Impugnação, com a seguinte Ementa:

DCTF. RETIFICAÇÃO. COMPENSAÇÃO. PROVA INEQUÍVOCA.

É possível acatar a retificação de DCTF da qual resulte a redução do valor de débitos que tenham sido objeto de exame em procedimento de fiscalização quando resta comprovada a existência prévia de compensações declaradas pelo contribuinte e apresentadas em sede de impugnação, pois se trata de prova inequívoca da ocorrência de erro de fato no preenchimento de DCTF.

LANÇAMENTO. PROVA. PRESSUPOSTOS DE FATO E DE DIREITO.

Não tendo a impugnante apresentado documentação hábil e idônea capaz de afastar os pressupostos de fato e de direito do lançamento, impõe-se a improcedência da impugnação.

INTIMAÇÃO. NÃO ATENDIMENTO. MULTA AGRAVADA.

Deve ser lançada multa de ofício no percentual de 112,5% quando o contribuinte deixa de atender, no prazo marcado, a intimação para prestar esclarecimentos.

**COMPROVAÇÃO DO DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA.**

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

**PIS/PASEP NÃO-CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMO. DECISÃO DO STJ. EFEITO VINCULANTE PARA A RFB.**

No regime da não-cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep, aplica-se o entendimento adotado pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR, julgado em 22/02/2018 sob a sistemática dos recursos repetitivos, no qual restou assentado 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 bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica do contribuinte.

**CRÉDITO. INSUMOS NA ATIVIDADE COMERCIAL. IMPOSSIBILIDADE.**

Somente há insumos geradores de créditos da não-cumulatividade da Contribuição para o PIS nas atividades de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviços a terceiros. Para fins de apuração de créditos das contribuições, não há insumos na atividade de revenda de bens, notadamente porque a esta atividade foi reservada a apuração de créditos em relação aos bens adquiridos para revenda.

A procedência parcial da Impugnação foi justificada nos seguintes termos:

**1) Insuficiência de recolhimento no cotejo EFD-Contribuições x DCTF**

A impugnante afirma que as diferenças apresentadas pela fiscalização entre EFD Contribuições e DCTF já haviam sido devidamente compensadas, por meio de PER/DCOMPs, e que as DCTFs foram retificadas para fazer constar tais compensações.

Ainda, assevera que foram incluídas nas DCTFs suspensões de pagamento de débitos, em virtude de acórdão transitado em julgado relativamente a valores correspondentes à exclusão do ICMS das bases de cálculo das Contribuições.

Acerca das DCOMPs apresentadas na impugnação nas Tabelas às fls. 157 e 158, em pesquisas efetuadas no Sistema de Controle de Créditos e Compensação — SCC, verificou-se que as compensações apresentadas pelo contribuinte utilizam crédito constante do PER/DCOMP nº 17086.57455.191219.1.3.57-1054, o qual trata de crédito oriundo da ação judicial nº 0013435 05.2016.4.03.6000 e se encontra em análise suspensa.

Este crédito foi habilitado na RFB sob o processo nº 11610.722465/2019-71. Portanto, o que se observa é que, de fato, o contribuinte possui compensações que extinguem débitos, sob condição resolutória de ulterior homologação, em valores que montam a R\$ 1.165.884,83 de PIS e R\$ 5.425.177,71 de Cofins,

relativamente às competências 01/2019, 09/2019, 10/2019, 11/2019, 12/2019 e 01/2020.

A impugnante afirma que retificou as DCTFs para fazer constar essas informações, as quais não estavam declaradas até a ciência da ação fiscal. Com efeito, as DCTFs foram retificadas em 24 e 25/08/2023, ou seja, após os autos de infração objetos do presente processo, os quais foram cientificados ao contribuinte em 03/08/2023 (fl. 146).

(...)

A despeito de as retificações terem sido apresentadas após o procedimento fiscal, entendo que a existência prévia de compensações — as quais foram declaradas durante o ano de 2020 — configura prova inequívoca da ocorrência de erro de fato no preenchimento, o que torna possível que este órgão julgador acate as alegações da impugnante neste ponto.

Já quanto às suspensões de débitos decorrentes de acórdão judicial, os valores referentes às exclusões do ICMS devem ser mantidos de acordo com os cálculos apresentados pela fiscalização, pois esta calculou os valores de acordo com as normativas estabelecidas pela RFB e a impugnante não contestou o procedimento adotado, limitando-se a informar que procedeu à retificação das DCTFs para incluir valores de acordo com acórdão transitado em julgado. Nesse caso, não se configura prova inequívoca de ocorrência de erro de fato no preenchimento.

Concluindo, os valores lançados referentes às competências 01/2019, 09/2019, 10/2019, 11/2019, 12/2019 e 01/2020 devem sofrer alterações para que sejam expurgados os valores compensados.

(...)

#### 7) Conclusão

Diante do acima exposto, VOTO no sentido de julgar a impugnação procedente em parte, para exonerar o crédito tributário de R\$ 1.142.230,84 de Contribuição para o PIS e de R\$ 5.314.880,53 de Cofins, mantida a multa de ofício de 112,5% e os juros de mora sobre as parcelas não exoneradas.

O contribuinte, tendo tomado ciência da decisão da DRJ em 25/06/2024 (conforme TERMO DE CIÊNCIA POR ABERTURA DE MENSAGEM, à fl. 2046), apresentou Recurso Voluntário em 24/07/2024, às fls. 2051/2066, cujos argumentos de defesa serão analisados ao longo do voto.

É o relatório.

## VOTO

Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares, Relator.

### DO ICMS-DIFAL E ICMS – FCEP

A DRJ negou provimento a este pedido do contribuinte nos seguintes termos:

2) Exclusão do ICMS da base de cálculo

Para contestar os valores lançados pela fiscalização, a impugnante alega que o trabalho fiscal não considerou os valores referentes ao ICMS destinado às UFs de destino, no caso de operações interestaduais, também chamado de ICMS Diferencial de Alíquota (ICMS Difal).

Nessa esteira, a impugnante afirma que os valores lançados em decorrência das diferenças apontadas pela fiscalização se referem exatamente aos valores de ICMS Difal.

Inicialmente, vejamos de que se trata esta parcela de ICMS, de acordo com o que dispõe a Constituição Federal (grifou-se):

(...)

A normativa constitucional estabelece também quem é o responsável pelo recolhimento do imposto, sendo que isso depende de o destinatário ser, ou não, contribuinte do ICMS.

Por exemplo, se uma pessoa jurídica vende um bem para um consumidor final domiciliado em outro estado, incidindo alíquota interestadual de 12% (a ser recolhida pelo vendedor ao estado de origem), e a alíquota interna do estado de destino for de 17%, o ICMS Difal de 5% deverá ser recolhido ao estado de localização do destinatário por este, se for contribuinte de ICMS, ou pelo próprio remetente, caso o consumidor final não seja contribuinte do ICMS.

A impugnante afirma que as diferenças lançadas correspondem à ausência dos valores de ICMS Difal nas exclusões da base de cálculo realizadas pela fiscalização, porém os valores apresentados pela impugnante não correspondem aos valores lançados neste ponto, de acordo com a tabela a seguir.

(...)

Veja-se que os valores apresentados na última coluna foram extraídos das tabelas apresentadas na impugnação e diferem substancialmente dos valores relativos às diferenças lançadas (Item 58 do TVF). Há algumas coincidências em algumas competências mensais, porém há divergências que impedem a utilização como prova do argumento principal apresentado pela impugnante, de que as diferenças lançadas corresponderiam à ausência dos valores de ICMS Difal nas exclusões da base de cálculo realizadas pela fiscalização.

Ademais, a impugnante apresenta um conjunto de notas fiscais (fls. 1879 a 2007), relativas aos anos de 2019 e 2020, com o objetivo de demonstrar a incidência do ICMS Difal nas vendas.

Ao analisar o conteúdo das notas fiscais, conclui-se que, de fato, há valores de ICMS Difal informados nos dados das NF-e.

No entanto, há que se destacar que a impugnante apresenta uma quantidade muito escassa de apenas 10 notas fiscais, o que certamente não representa um conjunto probatório suficiente para comprovar o alegado.

É que, de acordo com a legislação acima esquadrinhada, em muitos casos, o responsável pelo recolhimento do ICMS Difal é o destinatário. Nesses casos, a impugnante não teria direito a excluir tais valores das bases de cálculo.

De posse dos documentos apresentados, não é possível concluir, nem mesmo inferir, com razoável certeza, se há destinatários contribuintes do imposto.

Dessa forma, conclui-se que, de posse dos documentos e informações apresentados, não é possível infirmar os cálculos apresentados pela fiscalização e, assim, estes devem ser mantidos da forma como apresentados nos autos de infração.

O Recurso Voluntário, por sua vez, contesta os argumentos acima:

1. Constitucionalidade da exclusão do ICMS-DIFAL e ICMS – FCEP da base de cálculo do PIS e da COFINS

Primeiramente, é importante considerar que o Auto de Infração, num primeiro momento, somente mencionou a suposta infração como sendo a exclusão indevida do ICMS da Base de Cálculo do PIS e da COFINS (declaração de valores superiores aos apurados no procedimento fiscal), nada falando sobre o ICMS-Difal ou o FCEP, o que de plano evidencia que não houve um exame precípuo por parte da fiscalização que nem ao menos considerou tais temas.

Nesse sentido, apenas com a Impugnação apresentada pelo contribuinte, foi verificado que esses valores superiores, nada mais eram do que o ICMS DIFAL e o ICMS FCEP.

Não obstante a falta de consideração sobre o tema e de análise fiscal, ao proferir o acórdão, a Receita Federal destacou que havia uma quantidade escassa de apenas 10 Notas Fiscais, o que não representaria “um conjunto probatório suficiente para comprovar o alegado”. Contudo, a Receita Federal do Brasil tinha acesso a todas as obrigações acessórias, podendo analisar, inclusive, Nota Fiscal por Nota Fiscal.

Nesse ponto, fica claro que a Receita Federal deveria ter convertido o julgamento em diligência e analisado o tema e os documentos corretos de que tinha acesso, ou até mesmo solicitado os documentos que entendia pertinente, ao contrário de, ao ter contato inédito (pois antes, ela não o considerou) com o assunto, e simplesmente dizer que faltou documentos para comprovar o alegado e decidir de forma presuntiva contra o contribuinte, o que é obviamente ilegal.

(...)

Assim como o ICMS próprio, o ICMS-DIFAL cobrado nas operações interestaduais apenas transita pela contabilidade da pessoa jurídica até ser recolhido aos cofres

estaduais, razão pela qual deve ser excluído da base de cálculo do PIS e da COFINS, aplicando-se entendimento do RE 574.706/PR (Tema 69).

(...)

O Laudo Pericial Contábil anexado é claro em afirmar que: *“Depreende-se que o Fisco, em sua análise observou de forma restrita apenas o Registro C190 do SPED FISCAL ICMS / IPI que consta informações apenas o ICMS PRÓPRIO, não analisando as notas fiscais e tão pouco o registo C101 do SPED FISCAL que consta os valores de ICMS DIFAL inerentes às operações de venda a consumidor final”*.

Portanto, nítido que a Receita Federal efetuou uma análise deficitária dos dados informatizados de que tinham efetivo e amplo acesso e que deveria ter analisado as Notas Fiscais para que a VERDADE MATERIAL fosse observada e todos os valores de ICMS destacados nas referidas Notas, seja atinente ao ICMS próprio ou quanto ao ICMS DIFAL, fossem excluídos da base de cálculo do PIS e da COFINS.

Com isso, mesmo evidente o pleno acesso fazendário aos dados mencionados, ainda assim, estamos anexando, neste momento, Relatório constando todas as chaves das Notas Fiscais Eletrônicas do período em questão.

Justifica-se: é imperioso mencionar que com o vultoso número de Notas Fiscais Eletrônicas se torna inviável a juntada destas. Por isso, a empresa anexa o Relatório, em formato Excel, constando as chaves de TODAS as Notas Fiscais Eletrônicas emitidas no período em questão. Também está sendo juntado demonstrativo de cálculo atinente a apuração mês a mês, a fim de demonstrar os valores de ICMS-PRÓPRIO e ICMS-DIFAL, os quais deverão ser excluídos da base de cálculo do PIS e da COFINS.

## **II.2 – DOS CRÉDITOS REFERENTES A DESPESAS COM ARMAZENAGEM**

A DRJ negou provimento a este pedido do contribuinte nos seguintes termos:

Em sede de impugnação, o contribuinte apresentou os contratos e documentos fiscais que deveria ter disponibilizado por ocasião do procedimento fiscal.

Os contratos apresentados (fls. 505 a 528) têm por objeto, além da armazenagem, outros serviços como separação, coleta, picking, fracionamento, embalagem, crossdocking, expedição, controle de estoque.

Nesse caso, percebe-se que há, dentro do escopo de atuação dos contratados, uma gama de serviços que transcende a armazenagem.

(...)

Como a previsão legal, nesse caso, é estrita às despesas com armazenagem suportadas pelo vendedor, considero que os contratos apresentados não são hábeis para comprovar o alegado.

A impugnante também apresenta todos os documentos fiscais (fls. 556 a 587) correspondentes aos valores glosados sob este título.

No entanto, a maior parte desses documentos contém, como discriminação dos serviços, a descrição "Serviço prestado de movimentação e armazenagem". Nesse caso, não está comprovado, portanto, qual o valor despendido com armazenagem.

Por fim, é importante destacar que a comprovação da existência do crédito deve ser feita por quem o invoca, ou seja, o contribuinte. A mera alegação da existência de um crédito não tem o condão de transformar um direito ilíquido e incerto em crédito líquido e certo.

(...)

Concluindo, devem ser mantidas todas as glosas de despesas com armazenagem.

O Recurso Voluntário, por sua vez, contesta os argumentos acima:

2. Expressa previsão legal quanto ao creditamento de despesas voltadas à armazenagem de mercadorias e o conjunto probatório de tal alegação

Como é cediço, o artigo 3º, inciso IX, da Lei nº 10.833/2003 traz expressamente a possibilidade de apuração de crédito de PIS e de COFINS alusivo à armazenagem de mercadorias (bens disponíveis para venda).

(...)

O artigo 191, inciso IV, da Instrução Normativa nº 2.121, de 15 de dezembro de 2022, também dispõe a previsão de que os valores dos custos e despesas referentes a armazenagem de mercadoria compõem a base de cálculo do crédito de PIS e de COFINS.

Para corroborar o quanto alegado, a empresa anexou o Contrato de Depósito em Armazéns Gerais e Prestação de Serviços e seu respectivo Anexo I, e o Contrato de Logística e Prestação de Serviços de Movimentação de Cargas e Armazenagem e seu respectivo Anexo I (fls. 505/512, 517/519, 521/528 e 534/537)3, em que contratou a pessoa jurídica UNILOG EXPRESS LOGÍSTICA S.A para que fossem realizados serviços de armazenagem.

A empresa apresentou os Contratos de Locação Comercial (fls. 513/516 e 530/533), também firmados com a UNILOG EXPRESS LOGÍSTICA S.A (ora locadora), para demonstrar que o imóvel locado, conforme se depreende da Cláusula Quinta dos mencionados contratos, seria destinado para acompanhamento e orientação na logística de distribuição das mercadorias armazenadas. Vejamos:

(...)

Ademais os documentos fiscais anexados, Notas Fiscais emitidas pela UNILOG EXPRESS LOGÍSTICA S.A, demonstram claramente que se tratava da atividade de armazenagem (11.04 – Armazenamento, depósito, descarga, arrumação e guarda de bens de qualquer espécie), bem como expõe claramente a quantia que foi gasta com esta. Vejamos, como exemplo, a Nota Fiscal n.º 759, juntada à fl. 586:

(...)

Por fim, o Laudo é assertivo quando traz que: *“Os custos com Armazenagem estão vinculados / indissociável a operação de venda da Riquena Neto, nesse caso, nota-se que o Fiscal não observou a operação da empresa, bem como não analisou as notas fiscais de armazenagem”*.

Desta forma, vislumbra-se, novamente, que a fiscalização foi deficitária, tendo em vista que a RFB deveria ter analisado as Notas Fiscais para que a VERDADE MATERIAL fosse também observada nesta glosa indevida.

### **II.3 – DOS GASTOS CONTIDOS NO REGISTRO F100 E NO REGISTRO A100**

A DRJ negou provimento a este pedido do contribuinte nos seguintes termos:

4) Serviços utilizados como insumos

Vejamos o que dispõe o Parecer Normativo Cosit/RFB nº 5/2018 acerca do tema (grifou-se):

#### **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. 32 da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003).*

É nesse mesmo sentido a Solução de Consulta Cosit nº 84, de 29/06/2020, cuja ementa está a seguir parcialmente transcrita:

(...)

A argumentação da defesa é toda no sentido de tentar comprovar a essencialidade e a relevância das despesas com serviços.

Entretanto, conforme se depreende do Parecer Normativo e das Soluções de Consulta acima transcritas, não é possível que empresas comerciais se apropriem de créditos sobre insumos, pois não há insumos na atividade comercial.

Dessarte, 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 correlacionados ao conceito de insumo, não são aplicáveis ao presente caso.

Mesmo os gastos efetuados por imposição legal só geram direito a crédito dentro de um contexto de relevância, que só pode ser aferido quando se considera as atividades de produção de bens ou de prestação de serviços.

Nessa linha, não há que se falar em perquirição de essencialidade e relevância das aquisições, pois este exame somente deve ser realizado quando há possibilidade de crédito de insumos.

Em suma, não devem ser acatados os argumentos da impugnante e devem ser mantidas as glosas de serviços utilizados como insumo informadas nos Registros A100 e F100.

O Recurso Voluntário, por sua vez, contesta os argumentos acima:

Em outras palavras, entender que a atividade comercial é, tão somente, um processo de compra e venda, é ignorar todo o ciclo produtivo, pois a exploração dessa atividade envolve uma gama de diligências voltadas à sua plena consecução, dentre elas, dispêndios com inteligência mercadológica, tecnologia, meios de pagamento, logística, sendo estes insumos indispensáveis ao exercício dessa atividade.

Todavia, conforme anteriormente informado, o contribuinte não possui, tão somente, a atividade comercial, efetuando – também – a prestação de serviços, conforme consta de seu objeto social devidamente apontado no Laudo Pericial Contábil. Assim, para que se busque a VERDADE MATERIAL dos fatos, não se pode concluir de forma equivocada que a atividade econômica do contribuinte é exclusivamente comercial e, por conseguinte, efetuar glosas de créditos legítimos inerentes a prestação de serviços.

(...)

Para se comprovar os gastos/custos atinente à prestação de serviço, o contribuinte coleciona, neste ato, Notas Fiscais de Prestação de Serviço, Notas de Despesas/Débitos, bem como o Laudo Pericial Contábil, o qual traz os valores correlacionados.

Quanto às despesas descritas no registro F100 e no registro A100, estas são de extrema imprescindibilidade e importância para a atividade da empresa, a qual é uma e-commerce 100% digital, uma vez que, sem estes custos, não existiria o contribuinte.

Imperioso trazer trecho do Laudo Pericial Contábil em que se demonstra que: “a empresa atua no segmento tecnológico, eletrônico / digital, dessa forma, os custos com Marketplace, ferramentas necessárias para rodar e viabilizar operação digital de venda de produtos e serviços, são de fato, as matérias primas principais para coexistência da empresa, ou seja, os custos estão intrinsecamente vinculados a geração de receitas da empresa, sem essa estrutura, não seria possível a existência da empresa”.

(...)

Assim, é constitucionalmente possível às empresas varejistas e atacadistas se creditarem de PIS e de COFINS atinentes aos insumos aplicados em sua atividade empresarial. Dessa forma, a interpretação da Receita Federal do Brasil que implica em ferir a competitividade e privilegiar determinados segmentos econômicos em detrimento de outros, argumentando que comércio não estaria apto a se creditar de PIS e de COFINS, está eivada de vício e, portanto, é inconstitucional.

### **RESUMO**

Em relação ao ICSM Difal e ao FCEB, verifica-se que o Colegiado de piso, ao analisar o conteúdo das notas fiscais, concluiu que, de fato, há valores de ICMS Difal informados nos dados das NF-e. No entanto, destacou que o contribuinte apresentou uma quantidade muito escassa de apenas 10 notas fiscais, o que não representaria um conjunto probatório suficiente para comprovar o alegado.

Além disso, afirma que, de acordo com a legislação, em muitos casos o responsável pelo recolhimento do ICMS Difal é o destinatário e, portanto, o recorrente não teria direito a excluir tais valores das bases de cálculo.

Nesse contexto, a DRJ decidiu que, de posse dos documentos e informações apresentados, não é possível afirmar, com razoável certeza, que os argumentos do recorrente estão corretos e, assim, manteve as autuações.

Entretanto, o contribuinte sustenta que a Receita Federal tinha acesso a todas as obrigações acessórias, podendo analisar, inclusive, nota fiscal por nota fiscal; assim sendo, deveria ter convertido o julgamento em diligência e analisado o tema e os documentos corretos de que tinha acesso, ou até mesmo solicitado os documentos que entendia pertinentes.

Alega que, mesmo sendo evidente o pleno acesso fazendário aos dados mencionados, ainda assim estava anexando relatório, em formato Excel, contendo todas as chaves das notas fiscais eletrônicas do período em questão, bem como demonstrativo de cálculo atinente a apuração mês a mês, a fim de demonstrar os valores de ICMS-PRÓPRIO e ICMS-DIFAL.

Por todo o exposto, entendo salutar a realização de uma diligência para verificar se os documentos acostados pelo contribuinte comprovam quem recolheu o ICMS Difal e o FCEP e realizar a quantificação dos valores eventualmente aceitos.

Quanto às despesas com armazenagem, a DRJ reconhece que foram apresentados contratos referentes ao serviço de armazenagem; afirma, entretanto, que tais contratos têm por objeto, além da armazenagem, outros serviços como separação, coleta, picking, fracionamento, embalagem, crossdocking, expedição, controle de estoque, os quais transcendem a armazenagem.

Em seu entender, como a previsão legal seria restrita às despesas exclusivamente com armazenagem e não havia uma individualização dos valores, os contratos apresentados não seriam hábeis para comprovar o alegado. No entanto, não me parece razoável que, nos contratos de armazenagem, seja feita a previsão exclusiva deste serviço, sem que mais nada seja agregado.

Todos os demais serviços a que se referiu a DRJ são correlatos com a armazenagem, sem os quais esse serviço não poderia ser prestado (exceto, a meu ver, o aluguel da sala comercial).

As empresas, ao contratarem a armazenagem, se resguardam para que o contrato traga a previsão de todos os serviços necessários, e que serão objeto do serviço prestado pela empresa de logística. O nível de especificação desejado pela Autoridade Fiscal me parece exceder o razoável. Além do mais, interpretando o dispositivo legal, não se mostra razoável o entendimento de que o legislador só pretendia conceder o crédito sobre a armazenagem em si, excluindo inclusive serviços prestados pelo operador e indissociáveis da armazenagem, sem os quais o serviço não poderia ser prestado.

Deve ser ressaltado, porém, que o recorrente não apresentou a documentação durante a fiscalização, o que impediu uma análise sobre sua validade e um aprofundamento das investigações, fato que ensejou, inclusive, o lançamento da multa de ofício em sua modalidade agravada. Assim, entendo necessária a realização de uma diligência para verificar essas despesas.

Por fim, em relação aos créditos de insumos, entendo que a Súmula CARF nº 234 deixou expresso que, 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.

Entretanto, o contribuinte alega que exercia a atividade de prestação de serviços juntamente com a atividade de comércio, tendo direito ao creditamento em relação aos insumos utilizados para aquela atividade, embora não tenha para esta. Esta Turma tem se posicionado, em julgamentos recentes, pelo direito ao crédito nessas situações.

Mais uma vez, como nada foi informado pelo contribuinte durante a fiscalização, faz-se necessária a realização de diligência para averiguar se, no período fiscalizado, o recorrente realmente exercia a atividade de prestação de serviços e, em caso positivo, identificar quais os insumos utilizados exclusivamente nessa atividade e o seu valor.

### **CONCLUSÃO**

Voto pela conversão do julgamento em diligência, para que a Unidade Preparadora da Receita Federal realize os seguintes procedimentos:

1. Analise o relatório fornecido pelo contribuinte com as chaves das notas fiscais eletrônicas do período em questão, bem como o demonstrativo de cálculo de ICMS-PRÓPRIO e ICMS-DIFAL, e elabore planilha de cálculo indicando os valores referentes ao ICMS-DIFAL e ao Fundo Estadual de Combate e Erradicação da Pobreza que tenham sido efetivamente recolhidos pelo fiscalizado e que possam ser deduzidos da base de cálculo das contribuições;

2. Analise as notas fiscais de armazenagem e serviços correlatos, anexadas pelo contribuinte, intimando-o a apresentar a comprovação do seu registro contábil e os respectivos comprovantes de pagamento;

3. Intime o contribuinte a comprovar que, no período em questão, também exercia a atividade de prestação de serviços e, caso seja realizada tal comprovação, que apresente a relação de insumos que entende essenciais e relevantes para tal atividade, acompanhada de documentação comprobatória dos respectivos dispêndios;

4. Elabore relatório conclusivo sobre a diligência, inclusive apresentando informações adicionais, não solicitadas nos quesitos acima, que entenda relevantes para a solução da controvérsia; e

5. Dê ciência ao contribuinte do referido relatório conclusivo e demais documentos produzidos ao longo da diligência, concedendo o prazo de 30 dias para que apresente sua manifestação. Ao final deste prazo, com ou sem a manifestação do contribuinte, o processo deverá ser devolvido ao CARF para prosseguimento.

A Autoridade Tributária poderá realizar as verificações e solicitar os documentos que entenda necessários para o fiel cumprimento desta Resolução, como lhe é permitido pela lei.

*Assinado Digitalmente*

**Lázaro Antônio Souza Soares**