



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	19515.720023/2019-81
ACÓRDÃO	3201-012.596 – 3ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	15 de setembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	POLIMPORT - COMÉRCIO E EXPORTAÇÃO LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

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

ATOS ADMINISTRATIVOS. NULIDADE. HIPÓTESES.

Não há que se cogitar em nulidade de lançamento ou decisão administrativa: (i) quando o ato preenche os requisitos legais, apresentando clara fundamentação normativa, motivação e caracterização dos fatos; (ii) quando inexistente qualquer indício de violação às determinações contidas no art. 59 do Decreto 70.235/1972; (iii) quando, no curso do processo administrativo, há plenas condições do exercício do contraditório e do direito de defesa; (iv) quando a decisão aprecia todos os pontos essenciais da contestação.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

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

NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMO.

Conforme estabelecido na Nota SEI n.º 63/2018/CRJ/PGFN-MF, que produz efeitos vinculantes no âmbito da RFB, o conceito de insumos, para fins de apuração de créditos da não cumulatividade do 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 realizados pela pessoa jurídica.

PIS. COFINS. CRÉDITO. VEICULAÇÃO DE PUBLICIDADE NA INTERNET PROPAGANDA E MARKETING.

Empresa preponderante comercial não permite a tomada de crédito. Os serviços realizados pelo contribuinte são direcionados ao próprio contribuinte, não considerando a atividade como atividade comercial do contribuinte.

TAXA DE ADMINISTRAÇÃO DE CARTÃO DE CRÉDITO. DESPESAS OPERACIONAIS COM VENDAS. IMPOSSIBILIDADE DE UTILIZAÇÃO DO CRÉDITO.

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 Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), por ausência de previsão legal.

ALUGUÉIS. FUNDO DE PROMOÇÃO. IMPOSSIBILIDADE DE UTILIZAÇÃO DO CRÉDITO.

A legislação que rege o sistema da não cumulatividade das contribuições ao PIS/Pasep e à Cofins não possibilita o aproveitamento de crédito sobre outras despesas além dos aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos.

REGIME DE APURAÇÃO NÃO-CUMULATIVO. APROVEITAMENTO. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. DESNECESSIDADE DE RETIFICAÇÃO DE OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. DCTF/DACON/ATUAL EFD CONTRIBUIÇÕES.

Crédito extemporâneo deve ter realizada as retificações das obrigações acessórias. Súmula CARF 231.

DIREITO CREDITÓRIO. LIVROS CONTÁBEIS E FISCAIS. DOCUMENTAÇÃO. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO.

O direito para dedução da contribuição devida de créditos no sistema não cumulativo do PIS/Pasep e da Cofins, ainda que devidamente registrados nos livros contábeis e fiscais, devem ser comprovados mediante documentação hábil e idônea.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

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

NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMO.

Conforme estabelecido na Nota SEI n.º 63/2018/CRJ/PGFN-MF, que produz efeitos vinculantes no âmbito da RFB, o conceito de insumos, para fins de apuração de créditos da não cumulatividade do 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 realizados pela pessoa jurídica.

PIS. COFINS. CRÉDITO. VEICULAÇÃO DE PUBLICIDADE NA INTERNET PROPAGANDA E MARKETING. POSSIBILIDADE.

Empresa preponderante comercial não permite a tomada de crédito. Os serviços realizados pelo contribuinte são direcionados ao próprio contribuinte, não considerando a atividade como atividade comercial do contribuinte.

TAXA DE ADMINISTRAÇÃO DE CARTÃO DE CRÉDITO. DESPESAS OPERACIONAIS COM VENDAS. IMPOSSIBILIDADE DE UTILIZAÇÃO DO CRÉDITO.

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 Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), por ausência de previsão legal.

ALUGUÉIS. FUNDO DE PROMOÇÃO. IMPOSSIBILIDADE DE UTILIZAÇÃO DO CRÉDITO.

A legislação que rege o sistema da não cumulatividade das contribuições ao PIS/Pasep e à Cofins não possibilita o aproveitamento de crédito sobre outras despesas além dos aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos.

REGIME DE APURAÇÃO NÃO-CUMULATIVO. APROVEITAMENTO. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. DESNECESSIDADE DE RETIFICAÇÃO DE OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. DCTF/DACON/ATUAL EFD CONTRIBUIÇÕES.

Crédito extemporâneo deve ter realizada as retificações das obrigações acessórias. Súmula CARF 231.

DIREITO CREDITÓRIO. LIVROS CONTÁBEIS E FISCAIS. DOCUMENTAÇÃO. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO.

O direito para dedução da contribuição devida de créditos no sistema não cumulativo do PIS/Pasep e da Cofins, ainda que devidamente registrados nos livros contábeis e fiscais, devem ser comprovados mediante documentação hábil e idônea.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares arguidas e, no mérito, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para reconhecer o direito ao desconto de créditos em relação ao seguinte: (i) por unanimidade de votos, quanto à amortização de gastos com edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros devidamente comprovados nos autos (fls. 7.664 a 7.7732) e, (ii) por maioria de votos, para manter

as demais glosas de créditos, vencida a conselheira Sabrina Coutinho Barbosa (Substituta), que dava provimento em maior extensão.

A conselheira Sabrina Coutinho Barbosa substituiu a conselheira Fabiana Francisco de Miranda que se declarou impedida.

Assinado Digitalmente

Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow – Relator

Assinado Digitalmente

Helcio Lafeta Reis – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Marcelo Enk de Aguiar, Flavia Sales Campos Vale, Renato Camara Ferro Ribeiro de Gusmao (substituto integral), Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow, Sabrina Coutinho Barbosa (substituta - A conselheira Fabiana Francisco de Miranda declarou-se impedida, sendo substituída pela conselheira Sabrina Coutinho Barbosa), Helcio Lafeta Reis (Presidente) Ausente a conselheira Barbara Cristina de Oliveira Piarissi, substituída pelo conselheiro Renato Camara Ferro Ribeiro de Gusmao.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra decisão preferida pela DRJ que julgou parcialmente procedente a Impugnação apresentada e manteve parcialmente o crédito tributário.

Por retratar com fidelidade os fatos, adoto, com os devidos acréscimos, o relatório produzido em primeira instância, o qual está consignado nos seguintes termos:

Trata o processo de contestação da contribuinte contra procedimento fiscal, decorrente da análise de sua escrituração e da documentação contábil e fiscal apresentada, relativo ao ano-calendário de 2014, que culminou nos seguintes lançamentos de ofício, lavrados na DEFIS - São Paulo, em 22/01/2019:

- Auto de Infração de Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS, que exige R\$ 12.712.242,12 de contribuição, R\$ 9.534.181,53 de multa de ofício, além dos encargos legais, em virtude de insuficiência de recolhimento da contribuição, decorrente de créditos descontados indevidamente na apuração da contribuição pela incidência não cumulativa, relativo ao período de 01/2014 a 12/2014, com enquadramento legal no art. 1º da Lei Complementar nº 70/1991;

arts. 1º, 3º e 5º da Lei nº 10.833/2003, com as alterações introduzidas pelo art. 21 da Lei nº 10.865/04, pelo art. 21 da Lei nº 11.051/04, pelo art. 17 da Lei nº 10.945/09, pelo art. 43 da Lei nº 11.196/05, pelo art. 4º da Lei nº 11.307/06, pelo art. 18 da Lei nº 11.488/07, pelo art. 5º da Lei nº 11.787/08, pelos arts. 15 e 36 da Lei nº 11.727/08, pelo art. 25 da Lei nº 11.898/09 e pelo art. 17 da Lei nº 11.945/09; e - Auto de Infração de Contribuição para o PIS/PASEP, que exige R\$ 2.759.894,68 de contribuição, R\$ 2.069.920,95 de multa de ofício, além dos encargos legais, em virtude de insuficiência de recolhimento da contribuição, decorrente de créditos descontados indevidamente na apuração da contribuição pela incidência não cumulativa, relativo ao período de 01/2014 a 12/2014, com enquadramento legal no art. 1º da Lei Complementar nº 7/70; arts. 1º, 3º e 4º da Lei nº 10.637/2002, com as alterações introduzidas pelo art. 25 da Lei nº 10.684/03, pelo art. 37 da Lei nº 10.865/04, pelo art. 16 da Lei nº 10.925/04, pelo art. 3º da Lei nº 10.996/04, pelo art. 45 da Lei nº 11.196/05, pelo art. 3º da Lei nº 11.307/06, pelo art. 17 da Lei nº 11.488/07, pelo art. 4º da Lei nº 11.787/08, pelo art. 14 da Lei nº 11.727/08, pelo art. 24 da Lei nº 11.898/09 e pelo art. 16 da Lei nº 11.945/09, art. 15, inciso II da Lei nº 10.865/04, art. 58-B da Lei nº 10.833/03 e art. 2º da Lei nº 10.147/00, e §2º, inciso I, do art. 3º da Lei nº 10.637/02.

Segundo o Termo de Verificação Fiscal, foram constatados, nos meses de janeiro/2014 a dezembro/2014:

- 1) aquisição de serviços utilizados indevidamente como insumo, relativos a despesas com propaganda, marketing, publicidade, eventos, produção de filmes, panfletagem, distribuição de catálogos, mídia impressa, canais de televisão e de veiculações na internet, no total de R\$ 59.187.663,05;
- 2) aquisição de serviços utilizados indevidamente como insumo, relativos a despesas chamadas de 'Fundo de Promoção', destacadas nas faturas apresentadas com aluguel de centros comerciais, no total de R\$ 6.536.937,54;
- 3) utilização indevida de créditos chamados 'Serviço Exterior', destacando serviços de mídia, propaganda, marketing e veiculações nos canais de internet e digital, no total de R\$ 5.493.910,08;
- 4) despesas com benfeitorias realizadas em imóveis de terceiros, com utilização indevida das amortizações correspondentes, por não serem apresentados documentos relativos aos gastos, no total de R\$ 448.229,04; por se tratar de pagamentos a pessoas físicas, no total de R\$ 2.032,15; e pela não retificação do Dacon de créditos extemporâneos, no total de R\$ 870.883,32; 5) utilização indevida de créditos sobre amortização em benfeitorias em imóveis de terceiros, cujos comprovantes não foram apresentados, no total de R\$ 998.484,89;
- 6) creditamento indevido de taxas cobradas pelas administradoras de cartão de crédito, no total de R\$ 75.727.307,22;
- 7) crédito indevido sobre cancelamento de nota fiscal de serviço, no valor de R\$ 18.594,00, uma vez que deixou de apresentar a nota fiscal emitida e o protocolo

do processo administrativo junto à prefeitura do município de São Paulo que procedeu ao cancelamento da referida nota fiscal;

8) pagamento de serviços de propaganda, marketing, publicidade, eventos, produção de filmes, panfletagem, distribuição de catálogos, mídia impressa, canais de televisão e de veiculações na internet, intitulados como 'Outros Créditos', que foram aproveitados indevidamente, no total de R\$ 17.536.286,45;

9) créditos indevidos relativos a mercadorias adquiridas com alíquota zero, no total de R\$ 311.950,75;

10) diferença não esclarecida de notas fiscais eletrônicas de compra de insumos/mercadorias e suas devoluções, no total de R\$ 98.653,03; e 11) insuficiência de recolhimento sobre devoluções de vendas de mercadorias que compuseram negativamente a base dos débitos na apuração do PIS/Pasep e Cofins, no total de R\$ 33.943,60.

Cientificada do Despacho Decisório, por meio de intimação pessoal, em 28/01/2019, a interessada apresentou Impugnação, datada de 26/02/2019, onde argúi em preliminar a nulidade do lançamento, por entender que o agente fiscal não levou em consideração o conceito de insumo para fins de créditos de PIS e Cofins, definido no Julgamento Especial nº 1.221.170/PR, pelo E. Superior Tribunal de Justiça, o qual deve estar atrelado à essencialidade e/ou à relevância da despesa para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pela pessoa jurídica. A decisão da autoridade fiscal diz que está embasada em argumentos gerais, inespecíficos, com base na inócua informação de que 'não há previsão legal de acordo com o art. 3º da Lei nº 10.637 de 30/12/2002 (PIS), e art. 3º da Lei nº 10.833 de 29/12/2003 (Cofins)', desconsiderando por completo a atividade pela empresa exercida. Entende que caberia ao auditor fiscal analisar as especificidades do caso concreto, confrontando-se os dispêndios com as atividades operacionais da empresa, de acordo com o julgado pelo STJ. Diz ainda que as Soluções de Consulta citadas pelo autuante não são suficientes para justificar a glosa de créditos, isso porque foram publicadas anteriormente à definição do conceito de insumo pelo STJ, ocorrida no julgamento de 22/02/2018.

No mérito, traz considerações acerca do regime da não cumulatividade para o PIS/Pasep e Cofins, onde os contribuintes ficam autorizados a descontar da base de cálculo das contribuições créditos calculados em relação a bens de revenda, insumos, energia elétrica, aluguéis, despesas financeiras, ativo imobilizado, edificações e devoluções de bens, dentre outros. Por isso, aduz que deve ser respeitado o aproveitamento de créditos na forma como por ela realizada, já que tais despesas são essenciais e relevantes à sua atividade econômica. Comenta sobre o conceito de insumo definido pelo Superior Tribunal de Justiça, ressaltando que não cabe, por meio de Instrução Normativa, restringir o direito dos contribuintes à apropriação de créditos previstos em lei, devendo ser entendido o conceito de insumo de forma mais ampla.

Especificamente quanto às despesas de propaganda, traz as razões pelas quais devem ser consideradas para fins de apuração de créditos, destacando o modelo de seu negócio, no qual é conhecida pelos seus produtos inovadores e diferenciados, e também pela qualidade e pelas características de suas propagandas, que, em suas palavras, traduzem-se em peças publicitárias produzidas para a divulgação dos produtos, enquadrando-se no conceito de 'infomercial', vocábulo formado pela junção de 'informação' e 'comercial', que tem por objetivo educar o consumidor a respeito de um produto ou uma série de produtos, sendo essencial e relevante para o seu modelo de negócio.

Noutro ponto, diz que para que possa exercer as atividades de elaboração e produção de suas propagandas, as quais abarcam os serviços exterior, conta com uma equipe especializada e específica a qual pode se dizer é subdivida em 4 áreas: comunicação e marketing, marketing digital, operações e tecnologia e transmissão. Traz parte de Laudo de Constatação da PWC (Pricewaterhouse Coopers) onde se constata que ele própria elabora e produz as suas propagandas, com total controle sobre as decisões estratégicas de abordagem de divulgação dos novos produtos, características, funcionalidades, montagem de cenários nos estúdios de gravação, elaboração de roteiros, filmagens e fotográficas, dentre outros. Traz exemplos de panfletos e trechos de roteiros utilizados na divulgação de seus produtos, ressaltando que para atuar diretamente como programadora, responsável pela veiculação nos canais de televisão, adquiriu inscrição perante a Agência Nacional do Cinema – Ancine, nos termos da legislação de regência, lembrando que dentre as suas atividades previstas no CNPJ se verifica a atividade de 'programadora'. Salaria, contudo, que até a fase de elaboração e produção de suas propagandas não se credita de PIS e Cofins, já que os créditos objeto nestes autos não dizem respeito aos gastos até aqui descritos, sendo essa contextualização fundamental apenas para esclarecer que a propaganda desempenha um papel de relevância nas suas atividades, que não encontra qualquer paralelo no mercado brasileiro. Assim é que o creditamento do PIS e da Cofins ocorre em relação aos dispêndios após a elaboração interna de suas propagandas, ou seja, na contratação das empresas especializadas que atuam na transmissão do conteúdo por meio de veiculações na TV, veiculações em internet, veiculações nas rádios, assinatura de canais de TV, distribuição de catálogos, dentre outros. Passa a seguir, com base no Laudo de Constatação da PWC, a demonstrar a conexão de tais dispêndios com o seu modelo de negócio, com produtos por ela vendidos no ano da autuação.

Reprisa ser inegável a importância da divulgação do portfólio para a realização de todas as suas atividades, de forma que caso os investimentos em propaganda não fossem realizados, consequências adversas seriam verificadas, tais como diminuição da importância e notoriedade dos produtos colocados no mercado consumidor. Por isso, requer o reconhecimento da essencialidade/relevância dos serviços de propaganda e serviços exterior, utilizados como insumos para o desenvolvimento de sua atividade econômica.

No que tange à taxa de administração de cartão de crédito, diz que dentre as formas pagamento pelos seus clientes, utiliza-se de recebimento por meio de cartões de débito e crédito, que a obriga a formalizar contratos com empresas administradoras desses cartões. A título de contraprestação pelos serviços prestados por essas empresas, paga uma porcentagem sobre as vendas realizadas por esse método de pagamento, sendo que os montantes recebidos/repassados já são líquidos dessa taxa de administração. Entende, assim, que na medida que as despesas com as administradoras de cartões são imprescindíveis (essências e relevantes) para o desenvolvimento de sua atividade, como atestado em Laudo elaborado pela PWC, elas se enquadram no conceito de insumo delimitado pelo STJ por meio do Resp 1.221.170/PR.

Em relação ao Fundo de Promoção, diz não se tratar de serviço utilizado como insumo, tal como enquadrado pelo agente fiscal, mas corresponde a encargos de locação, pagos a fim e promover, direta ou indiretamente o empreendimento, que são feitos por meio de centros comerciais (shopping centers), como descrito no Estatuto do Shopping Center da Barra, onde atua uma de suas filiais. Transcreve cláusula do contrato de locação desse mesmo empreendimento onde reza que esse Fundo “constitui-se em um encargo da locação, cuja cobrança, judicial ou extrajudicial, será efetuada pelas locadoras, juntamente com o aluguel e demais encargos da locação e repassada para a Associação dos Lojistas, razão porque o seu não pagamento ensejará inclusive a propositura da competente ação de despejo por falta de pagamento”. Entende que o aluguel deve ser compreendido como o somatório de todos os itens que compõe a remuneração do locador e são pagos pelo locatário em função do vínculo contratual locatício, exatamente como o Fundo de Promoção. Cita doutrina a respeito, em que analisou os valores desembolsados pelos locatários de IPTU e taxas de condomínio, os quais, faz registrar, foram objeto de fiscalização, porém aceitos como passíveis de creditamento.

Quanto à necessidade de retificação da Dacon, relativo a encargos de amortização apropriados de forma extemporânea no mês de junho/2014, correspondentes aos meses de fevereiro a dezembro/2013, contesta o entendimento da autoridade fiscal, alegando que o art. 3º, § 4º, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 garantem ao contribuinte o direito de apropriação extemporânea dos créditos de PIS e de Cofins sem qualquer restrição ou imposição sobre a forma de seu aproveitamento, conforme entendimento da Receita Federal em Soluções de Consulta e também em seu site (Perguntas e Respostas EFD Contribuições), onde se constata que o contribuinte tem a opção, dado o vocábulo “preferencialmente”, e não a obrigatoriedade (como impõe a fiscalização), de retificar seus documentos fiscais quando do reconhecimento de crédito extemporâneo. Traz posicionamento da doutrina e acórdãos do CARF sobre o tema.

Em relação às glosas de créditos sobre encargos de amortização, por falta de apresentação de documentos comprobatórios, defende-se argumentando que,

diferentemente do que afirma a fiscalização, demonstrou e comprovou os gastos com edificações e benfeitorias feitas nos imóveis alugados, bem como o cálculo utilizado para a amortização. Diz que já foram apresentadas inúmeras notas fiscais quando da fiscalização, outras estão sendo colacionadas à defesa e outras estão sendo localizadas em seus arquivos, já que os dispêndios ocorreram há mais de 7 anos.

Quanto aos demais itens glosados pela fiscalização (outros créditos – agosto – sem justificativa, compras de mercadorias com alíquota zero, diferença não esclarecida e devoluções de vendas – insuficiência de recolhimento), ressalta que a contabilidade faz prova em favor do contribuinte (art. 276 do RIR/99), devendo ser comprovada pela fiscalização a inveracidade dos registros contábeis, motivo pelo qual não se pode admitir o entendimento do agente fiscal de que não foram apresentados elementos de prova ou que não foram apresentadas justificativas para o creditamento do PIS e da Cofins.

A decisão recorrida julgou parcialmente procedente a Impugnação e conforme ementa do Acórdão nº 06-67.204 - 3ª Turma da DRJ/CTA apresenta o seguinte resultado:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

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

NULIDADE. PRESSUPOSTOS.

Ensejam a nulidade apenas os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INTIMAÇÃO PARA ESCLARECIMENTOS.

Sendo os dados utilizados para embasar o procedimento fiscal extraídos de arquivos, planilhas e informações apresentados pela contribuinte e havendo sido demonstrados os resultados apurados pela fiscalização em planilhas e relatórios, com ciência à interessada e seu livre acesso às informações constantes dos autos de infração, não se vislumbra cerceamento ao direito de defesa, por desconhecimento ou limitação à possibilidade de defesa.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

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

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMOS. BENS E SERVIÇOS.

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 desempenhada.

ESSENCIALIDADE. RELEVÂNCIA.

O critério da essencialidade requer que o bem ou serviço creditado constitua elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço realizado pela contribuinte; já o critério da relevância é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção do sujeito passivo, seja pela singularidade de cada cadeia produtiva, seja por imposição legal.

NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMO. EMPRESA COMERCIAL. NÃO APLICAÇÃO.

Para pessoas jurídicas que pratiquem atividade comercial, custos e despesas não podem ser configurados como insumos, pois tal termo somente é aplicável nas atividades de prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos.

GASTOS COM PUBLICIDADE E PROPAGANDA. DESPESAS OPERACIONAIS COM VENDAS. IMPOSSIBILIDADE DE UTILIZAÇÃO DO CRÉDITO.

Os gastos com publicidade e propaganda por corresponderem a despesas operacionais com vendas da pessoa jurídica, inexistente a possibilidade de aproveitamento dos créditos, por falta de previsão legal.

TAXA DE ADMINISTRAÇÃO DE CARTÃO DE CRÉDITO. DESPESAS OPERACIONAIS COM VENDAS. IMPOSSIBILIDADE DE UTILIZAÇÃO DO CRÉDITO.

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 Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), por ausência de previsão legal.

ALUGUÉIS. FUNDO DE PROMOÇÃO. IMPOSSIBILIDADE DE UTILIZAÇÃO DO CRÉDITO.

A legislação que rege o sistema da não cumulatividade das contribuições ao PIS/Pasep e à Cofins não possibilita o aproveitamento de crédito sobre outras despesas além dos aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. ATENDIMENTO AO REGIME DA COMPETÊNCIA CONTÁBIL. NECESSIDADE DE RETIFICAÇÃO DE DACON, EFD-CONTRIBUIÇÕES E DCTF.

O aproveitamento de créditos extemporâneos das contribuições não cumulativas, do PIS/Pasep e da Cofins, deve seguir o regime da competência contábil, ou seja, deve ser realizado nas competências (períodos de apuração) relativas aos fatos que lhes deram causa, havendo a necessidade de se realizar a retificação das obrigações acessórias (Dacon, EFD-Contribuições e DCTF) correspondentes.

DIREITO CREDITÓRIO. LIVROS CONTÁBEIS E FISCAIS. DOCUMENTAÇÃO. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO.

O direito para dedução da contribuição devida de créditos no sistema não cumulativo do PIS/Pasep e da Cofins, ainda que devidamente registrados nos

livros contábeis e fiscais, devem ser comprovados mediante documentação hábil e idônea.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. INSUMOS. BENS E SERVIÇOS.

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 desempenhada.

ESSENCIALIDADE. RELEVÂNCIA.

O critério da essencialidade requer que o bem ou serviço creditado constitua elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço realizado pela contribuinte; já o critério da relevância é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção do sujeito passivo, seja pela singularidade de cada cadeia produtiva, seja por imposição legal.

NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMO. EMPRESA COMERCIAL. NÃO APLICAÇÃO.

Para pessoas jurídicas que pratiquem atividade comercial, custos e despesas não podem ser configurados como insumos, pois tal termo somente é aplicável nas atividades de prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos.

GASTOS COM PUBLICIDADE E PROPAGANDA. DESPESAS OPERACIONAIS COM VENDAS. IMPOSSIBILIDADE DE UTILIZAÇÃO DO CRÉDITO.

Os gastos com publicidade e propaganda por corresponderem a despesas operacionais com vendas da pessoa jurídica, inexistente a possibilidade de aproveitamento dos créditos, por falta de previsão legal.

TAXA DE ADMINISTRAÇÃO DE CARTÃO DE CRÉDITO. DESPESAS OPERACIONAIS COM VENDAS. IMPOSSIBILIDADE DE UTILIZAÇÃO DO CRÉDITO.

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 Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), por ausência de previsão legal.

ALUGUÉIS. FUNDO DE PROMOÇÃO. IMPOSSIBILIDADE DE UTILIZAÇÃO DO CRÉDITO.

A legislação que rege o sistema da não cumulatividade das contribuições ao PIS/Pasep e à Cofins não possibilita o aproveitamento de crédito sobre outras despesas além dos aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS. ATENDIMENTO AO REGIME DA COMPETÊNCIA CONTÁBIL.

NECESSIDADE DE RETIFICAÇÃO DE DACTON, EFD-CONTRIBUIÇÕES E DCTF.

O aproveitamento de créditos extemporâneos das contribuições não cumulativas, do PIS/Pasep e da Cofins, deve seguir o regime da competência contábil, ou seja, deve ser realizado nas competências(períodos de apuração) relativas aos fatos que lhes deram causa, havendo a necessidade de se realizar a retificação das obrigações acessórias (Dacon, EFD-Contribuições e DCTF) correspondentes.

DIREITO CREDITÓRIO. LIVROS CONTÁBEIS E FISCAIS.

DOCUMENTAÇÃO. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO.

O direito para dedução da contribuição devida de créditos no sistema não cumulativo do PIS/Pasep e da Cofins, ainda que devidamente registrados nos livros contábeis e fiscais, devem ser comprovados mediante documentação hábil e idônea.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

O Recurso Voluntário da Recorrente foi interposto de forma tempestiva, reproduzindo os argumentos apresentados em sede de impugnação, incluindo também em sede preliminar a alegação de nulidade do acórdão recorrido devido a inovação do critério jurídico, omissão e necessidade de observar as decisões indicadas na Impugnação.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow**, Relator

O recurso voluntário é tempestivo, bem como, atende aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto dele conheço.

Conforme já relatado, trata-se de Recurso Voluntário interposto contra decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento - DRJ que julgou parcialmente procedente a Impugnação apresentada pela Recorrente e cancelou parcialmente o crédito tributário.

Da preliminar

Inicialmente alega a Recorrente que no auto de infração os créditos foram glosados sem motivação específica e fundada, unicamente por entender que a atividade da Recorrente consistiria na mera revenda de bens, o que não permitiria o aproveitamento de créditos nos

termos do art. 3º, II, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 e chancelado pelo acórdão ora recorrido.

Primeiramente analisando a nulidade do auto de infração, é necessário verificar o quanto disposto nos arts. 59 e 60 do Decreto nº 70.235/1972, abaixo transcritos:

Art. 59 - São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

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

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."

No caso em tela, não são observadas as hipóteses do art. 59 acima transcrito. Com efeito, o ato foi lavrado por autoridade competente e não houve preterição do direito de defesa.

Já o artigo 60 dispõe que as irregularidades, incorreções e omissões não importam em nulidade, mas, quando muito, em saneamento, fato esse que pode ocorrer durante o julgamento administrativo de primeira instância ou dentro do presente CARF.

Agora verificando o acórdão recorrido podemos ver que numa primeira análise se baseou no fato da Recorrente ser empresa comercial, portanto não passível de apropriação de crédito sobre insumos de PIS/COFINS, conforme se verifica do trecho extraído:

"Grande parte da argumentação da defesa é no sentido da possibilidade de desconto de crédito a título de insumos na atividade comercial. 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."

Todavia no seguimento do voto apresenta argumentos para os insumos glosados, separando cada um e realizando a análise específica, conforme trecho abaixo:

"Embora não seja possível o desconto de créditos de insumos na atividade comercial, serão analisados, nos tópicos a seguir, os enquadramentos no conceito de insumo relativamente às aquisições efetuadas pelo contribuinte, pois este esclareceu que não exerce apenas atividade comercial, mas também presta serviços de promoção de vendas e marketing para venda direta pelas fábricas."

Por esse motivo não verifico motivação para anulação nem do presente Auto de Infração, nem do acórdão recorrido, portanto nego provimento ao Recurso Voluntário quanto a preliminar suscitada.

Do pedido de nulidade do acórdão recorrido

A Recorrente alega que o acórdão recorrido deva ser declarado nulo devido a inovação do critério jurídico, omissão e falta de observação de decisões dentro do julgamento do acórdão a quo, portanto devemos tratar cada uma das alegações.

O primeiro ponto a ser tratado é de que a decisão recorrida inovou no momento da decisão relativa aos itens (i) Aquisição de serviços utilizados como insumos – Propaganda (itens 1 e 8 do TVF); (ii) Aquisição de serviços utilizados como insumos – Serviços exterior (item 3 do TVF); e (iii) Taxa de administração de cartão de crédito (item 6 do TVF).

Alega a Recorrente que a fiscalização fundamentou a glosa desses créditos na falta de previsão legal para aproveitamento desses créditos, sem nenhum cotejo entre a atividade da Recorrente e os insumos apropriados como créditos de PIS e COFINS dos itens 1, 8, 3 e 6 do TVF.

Ocorre que, ainda segundo a Recorrente, o acórdão ora recorrido ao negar tais créditos se utiliza do argumento que não é possível o creditamento na atividade de comércio varejista.

Apesar do quanto argumentado, é necessário lembrar que ambos os argumentos estão vinculados a possibilidade ou não de creditamento para os insumos em questão, e todos dentro da legislação pertinente a discussão, além disso o quanto decidido pela decisão *a quo* somente reforçaria o entendimento da fiscalização que não existiria fundamentação para creditamento das referidas despesas, portanto não verifico nenhuma nulidade nesse ponto.

Partindo para o segundo ponto de suposta nulidade do acórdão recorrido, a Recorrente alega que o acórdão foi omisso em relação aos laudos de constatação da PwC, ferindo assim o direito de defesa da ora Recorrente, devendo ser cancelada a decisão da DRJ.

Ocorre que o julgador não utilizou os laudos para se basear em sua conclusão não quer dizer que não houve a análise destes, quer dizer que tais laudos não alteraram o entendimento que o julgador teve, portanto não havendo o que se falar em omissão e por conseguinte nulidade nesse ponto.

Seguindo para o último ponto alegado preliminarmente pela Recorrente, a alegação baseia que o acórdão recorrido não observou outras decisões administrativas e judiciais que seriam similares ao processo aqui tratado.

Como inclusive trazido pela Recorrente o acórdão recorrido traz em sua análise de mérito que não tem obrigatoriedade de seguir a mesma linha de entendimento, conforme se extrai do trecho abaixo:

“Em relação às decisões do Carf trazidas em sua impugnação, cabe destacar que não existe obrigatoriedade de seguir a mesma linha de entendimento manifestado pelo Conselho. Isso porque essas decisões não constituem normas complementares da legislação tributária, por não existir lei que lhes confira efetividade de caráter normativo, nos termos do art. 100, inciso II, do Código Tributário Nacional – CTN (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966). A eficácia dos acórdãos do Carf limita-se especificamente ao caso julgado e às partes inseridas

no processo. Há que se lembrar, todavia, a existência no Carf de súmulas as quais foram atribuídos, por ato do Ministro de Estado da Fazenda, efeitos vinculantes a toda a administração tributária federal (Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015, art. 75). Essas súmulas, sim, têm observação obrigatória pela RFB. Contudo, o entendimento sobre diversas matérias citadas pela interessada não faz parte da relação de súmulas vinculantes do Carf.”

O entendimento usado pelo julgador está correto, pois não existe a obrigatoriedade de seguir a mesma linha, porém devendo ser usado como um direcional que pode ou não ser usada pela julgador nas suas razões de decidir.

Ocorre que devido ao processo ser relacionado ao creditamento de PIS/COFINS, este tem diversas particularidades em cada contribuinte e em cada uma das provas apresentadas, sendo difícil seguir estritamente igual a outro processo, devendo o julgador usar todos as provas e argumentos existentes no processo para que se convença do melhor direito no caso prático e que demonstre os motivos para essa decisão.

Posto isso entendo que como as razões de decidir do julgador estão devidamente motivadas não existe uma discrepância com alguma jurisprudência clara administrativa, motivo pelo qual nego provimento ao Recurso Voluntário em relação a todas as preliminares suscitadas pela Recorrente.

Do mérito

Inicialmente, antes de enfrentar o mérito das glosas efetuadas, necessário se faz analisar a legislação relativa apuração e aproveitamento desses créditos e, nesse sentido estabelecem respectivamente a Lei nº 10.833/2003 e Lei nº 10.637/2002:

Lei nº 10.833/2003

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

(...)

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.

XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços.

§ 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: [\(Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008\)](#) [\(Produção de efeito\)](#)

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:

I - de mão de obra paga a pessoa física;

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 [\(Redação dada pela Lei nº 14.592, de 2023\)](#)

§ 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.

XX

Lei nº 10.637/2002

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

(...)

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.

XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços.

§ 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 efeito)

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:

I - de mão de obra paga a pessoa física;

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)

§ 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.

Também deve ser observado o Parecer Normativo COSIT nº 5, de 17 de dezembro de 2018, a saber:

“Assunto. Apresenta as principais repercussões no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil decorrentes da definição do conceito de insumos na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS estabelecida pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR.

Ementa. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDA NO RESP 1.221.170/PR. ANÁLISE E APLICAÇÕES.

Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, 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.

Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

a) o “critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço”;

a.1) “constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”;

a.2) “ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”;

b) já o critério da relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja”:

b.1) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”;

b.2) “por imposição legal”.

Dispositivos Legais. Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.”

Além disso necessário realizar análise das atividades realizadas para tanto necessário verificar o contrato social da empresa a qual tem como objeto social o seguinte:

II - OBJETO SOCIAL

A sociedade tem por objeto social:

1) Comércio varejista especializado de eletrodomésticos e equipamentos de áudio e vídeo e comércio varejista de artigos de uso pessoal e domésticos, eletro-eletrônicos, eletroportáteis, artigos esportivos, artigos de papelaria, brinquedos, exportação, importação, distribuição, depósito e transporte rodoviário de produtos importados e/ou nacionais, tais como, produtos alimentícios, preparação alimentícia, suplementos nutricionais, alimentos para fins especiais, inclusive, correlatos, produtos de tecnologia para a saúde, chás, cosméticos, perfumes, produtos de higiene, saneantes domésticos, tecidos, aviamentos, equipamentos eletrônicos, artigos infantis; prestação de serviços de assistência técnica própria para seus produtos;

2) Prestação de serviços de propaganda e publicidade, inclusive promoção de venda, planejamento de campanhas ou sistemas de publicidade, representações publicitárias, apoio em marketing, edição de jornais e revistas, produção de panfletos, anuários e documentários, elaboração de desenhos, textos e demais materiais publicitários (inclusive sua impressão, reprodução ou fabricação); produção, mediante ou sem encomenda prévia, de eventos, espetáculos, entrevistas, shows, ballet, danças, desfiles, teatros, óperas, concertos, recitais, festivais e congêneres; treinamento em desenvolvimento profissional e gerencial; veiculação e divulgação em mídias eletrônicas e outros materiais de publicidade por qualquer meio de gravação e distribuição de fitas de vídeo tapes e mercadorias em geral, intermediações de negócios, serviços de cobrança extrajudicial, armazéns gerais, marketing, serviços de logística, desenvolvimento e comércio de software, bem como participação em qualquer sociedade civil e ou comercial na qualidade de cotista, acionista ou investidora;

3) Exploração de serviços de radiodifusão sonora e/ou de sons e imagens, seus serviços afins ou correlatos, tais como serviço de repetição e/ou serviço de retransmissão de televisão e de televisão por assinatura, sempre com finalidades educativas, culturais e informativas, cívicas e patrióticas, bem como exploração de concessão e permissão, neste ou em outras localidades do território nacional, tudo de acordo com a legislação específica em vigor; distribuição de sinal de vídeo e áudio por sistema via satélite, fibras óticas, link de microondas, rede banda larga, sinais de vídeo e áudio, mediante transporte por cabo ou qualquer outro meio tecnológico equivalente ou substituto, em comunidades abertas ou fechadas, incluindo-se na referida distribuição à implantação, operação, controle e planejamento, após a obtenção das devidas concessões, permissões, ou autorizações do órgão competente do poder executivo, e ainda a produção e distribuição de meios audiovisuais de qualquer natureza, nacionais e estrangeiros.

Partindo agora para análise de cada uma das glosas apresentadas no presente auto de infração.

Despesas com Propaganda e Publicidade /‘Serviço Exterior’

Dito isto, nos termos da legislação e do Parecer Normativo Cosit 05-2018 supracitados, e considerando ser a Recorrente essencialmente uma empresa comercial varejista passo a análise das glosas mantidas pela DRJ e contestadas pelo Recorrente.

Nesse contexto, depreende-se da detida análise dos autos, de tudo que até aqui foi dito e aceito por este Relator como premissa na análise da matéria posta, inevitável concluir razão

não assistir a Recorrente e por entender que a decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento seguiu o rumo correto em relação a manutenção das glosas relativas a serviços de publicidade, adotarei suas razões de decidir como se minhas fossem, nos termos do §12º do art. 114 do RICARF.

De acordo com o Instrumento Particular de 142ª Alteração Contratual, com arquivamento na Junta Comercial do Estado do Rio de Janeiro, em 23/08/2018, a sociedade tem por objeto social o comércio varejista de produtos, exportação, importação, distribuição, depósito e transporte rodoviário de produtos importados e/ou nacionais; prestação de serviços de propaganda e publicidade, inclusive promoção de venda, planejamento de campanhas ou sistemas de publicidade, edição de jornais e revistas, produção de panfletos, elaboração de desenhos, textos e demais materiais publicitários (inclusive sua impressão, reprodução ou fabricação); produção de eventos, espetáculos, entrevistas, shows, ballet, danças, dentre outros;

treinamento em desenvolvimento profissional e gerencial; veiculação e divulgação em mídias eletrônicas e outros materiais de publicidade por qualquer meio de gravação e distribuição de fitas de vídeo tapes e mercadorias em geral, dentre outras; exploração de serviços de radiodifusão sonora e/ou de sons e imagens, seus serviços afins e correlatos; distribuição de sinal de vídeo e áudio por sistema via satélite, fibras óticas, link de microondas etc., em comunidades abertas ou fechadas e ainda a produção e distribuição de meios audiovisuais de qualquer natureza, nacionais e estrangeiros.

O art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, que tratam da não cumulatividade do PIS/Pasep e da Cofins, respectivamente, estabelece:

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, (...)II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, (...)Percebe-se, de pronto, que o dispositivo legal, ao tratar da possibilidade de aproveitamento de créditos não cumulativos das contribuições ao PIS/Pasep e à Cofins, direciona o seu inciso I às empresas comerciais, em relação aos bens adquiridos para revenda;

enquanto em seu inciso II concentra-se à apuração de créditos às empresas industriais e assemelhadas e as prestadoras de serviços, sobre a aquisição de bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na fabricação de bens ou produtos, pressupondo, assim, a existência de um processo de produção ou fabricação de bens.

Uma vez que os insumos são definidos apenas em função de sua utilização na fabricação ou produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, de acordo com o dispositivo legal, não há possibilidade de apuração de créditos sobre insumos (bens e serviços) por empresa que atua na atividade de comércio

varejista (revenda de mercadorias), como é o caso da impugnante nos autos; a utilização de créditos sobre insumos poderia ser cogitada em relação aos serviços prestados (como por exemplo a prestação de serviços de propaganda e publicidade, planejamento de campanhas ou sistemas de publicidade, de acordo com o seu contrato social), se fosse o caso, desde que os custos e/ou despesas fossem essenciais, relevantes e estivessem devidamente vinculados às receitas de serviços auferidas pela empresa com essa atividade.

Aliás, esse é o entendimento contido no Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05, de 2018, em relação ao conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, como o destacado no seguinte trecho:

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 mercadorias²; b) transporte de mercadorias entre centros de distribuição próprios; c) embalagens para transporte das mercadorias; etc.

43. Sem embargo, cumpre frisar que, na esteira das disposições do inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, as considerações anteriores versam sobre as “atividades” de “produção de bens ou prestação de serviços” e de “revenda de bens”, e não sobre as “pessoas jurídicas” que desempenham uma ou outra atividade.

44. Assim, nada impede que uma mesma pessoa jurídica desempenhe atividades distintas concomitante, como por exemplo “revenda de bens” e “produção de bens”, e possa apurar créditos da não cumulatividade das contribuições na modalidade aquisição de insumos em relação a esta atividade, conquanto lhe seja vedada a apuração de tais créditos em relação àquela atividade³.

Portanto, ainda que se argumente que o creditamento do PIS e da Cofins é em relação aos gastos após a elaboração interna de suas propagandas, ou seja, na contratação de empresas especializadas que atuam na transmissão do conteúdo por meio de veiculações na TV, em internet, em rádios, assinatura de canais de TV, distribuição de catálogos, dentre outros, e ainda que se observe serem extremamente importantes tais despesas para o êxito da empresa no mercado, elas não constituem insumo e por isso não é autorizada a utilização dos créditos a elas relativos, no sistema de não cumulatividade do PIS/Pasep e da Cofins. Tratam-se, sim, de despesas operacionais (de vendas) da pessoa jurídica que, por falta de previsão legal, não há como proceder-se à utilização pretendida.

Dessa maneira, pelas razões acima expostas mantenho as glosas.

Despesas com Taxa de Administração de Cartão de Crédito

Destaca o Contribuinte em seu Recurso Voluntário que as despesas com taxas cobradas por administradoras de cartões de crédito e débito é essencial à sua atividade, que figura como parcela significativa de forma de pagamento por seus clientes e por essa razão é um serviço vital para o fomento de suas vendas.

Como já mencionado no item anterior, a Recorrente atua como comerciante não sendo permitido o crédito de insumos, porém mesmo que não se considerasse tal situação, a despesa atua diretamente nessa atividade, não se diferenciando de outras empresas do mesmo ramo, devendo assim utilizar o entendimento que as despesas com a taxa de cartão sendo relacionada com gastos após a fabricação ou execução do serviço, não podendo em se falar em insumo.

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)

Verifica-se que em nenhum dos incisos do referido art. 3º existe autorização expressa à dedução de créditos apurados sobre taxas de cartões, razão pela qual deve ser mantida a glosa.

Despesas com fundo de promoção

Argumenta a Recorrente que os pagamentos relacionados ao fundo de promoção estão intrinsecamente ligados ao aluguel pago por ela para os donos dos locais onde a mesma instala sua loja física, devendo, portanto, ser considerado despesa de aluguel para a Recorrente, portanto passível de creditamento para o PIS e a COFINS.

Todavia essa despesa apesar de estar vinculada ao aluguel do imóvel, tais valores são separados do pagamento do aluguel por entender que o mesmo deva ser separado pois tem fins diferente do valor principal que é a prestação do serviço de locação do imóvel.

Importante esclarecer que o fundo de promoção, ainda que exigidos em conformidade com os contratos de aluguel, certo que estes contratos preveem expressamente que essas despesas se somam aos valores de alugueres pagos, não incorporam ou passam a ser consideradas despesas com aluguéis na forma do art. 22, da Lei n.º 8.245/1991.

Dessa forma está correta a glosa efetuada pela fiscalização, uma vez que os dispêndios com Fundo de Participação, embora de alguma forma relacionados com a atividade da empresa, são despesas indiretas que carecem de previsão legal para a tomada de créditos.

Créditos extemporâneos

A discussão em relação ao crédito extemporâneo foi atualmente analisado em sessão do pleno sendo publicada a Súmula CARF 231, tais súmulas são vinculadas aos conselheiros, conforme RICARF, art. 85, inciso VI, portanto utilizo os quanto trazido na mencionada súmula.

Sumula CARF 231

O aproveitamento de créditos extemporâneos da contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS exige a apresentação de DCTF e DACTON retificadores, comprovando os créditos e os saldos credores dos trimestres correspondentes.

Motivo pelo qual mantenho a glosa referente ao crédito extemporâneo

Despesas com amortização (item 4 do TVF) e benfeitorias (item 5 do TVF)

Nesse item o principal motivo da glosa foi a falta de apresentação de documentos que comprovassem as despesas relacionadas, sendo que o julgador *a quo* cancelou parte da autuação devido a apresentação de documentos.

Seguindo o entendimento já exarado pelo acórdão ora recorrido concordo com a inclusão dos documentos trazidos aos autos pelo Recurso Voluntário e reconheço o crédito proveniente destes, tal documentos estão presentes as Fls. 7664 a 7732.

Devendo ser mantida a autuação em relação ao restante dos itens que não tiveram comprovação.

Demais despesas

Para as demais despesas glosadas pela fiscalização a Recorrente alega que a simples contabilização de tais despesas já fariam prova a favor da Recorrente, devendo ser obrigatoriedade da fiscalização em comprovar a inveracidade dos registros contábeis.

Argumento esse que não concordo, motivo pelo qual utilizo os argumentos do acórdão recorrido como se meus fossem.

Em relação aos demais pagamentos não comprovados, bem como os créditos sem justificativa, compras de mercadorias com alíquota zero, diferença não esclarecida e devoluções de vendas – insuficiência de recolhimento, apontadas pela fiscalização, ressalta a interessada que a contabilidade faz prova a seu favor, devendo à autoridade fiscal comprovar a inveracidade dos registros contábeis.

Com efeito, o art. 923 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/1999), ao tratar da produção de provas dos fatos contábeis e fiscais, dispõe que a escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor dos contribuintes dos fatos nela registrados, contudo, esse registro deve estar apoiado em documentos hábeis e idôneos, conforme se vê:

Art. 923. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais(Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 9º, § 1º).

Portanto, não bastam os registros contábeis isoladamente apresentados para comprovar as alterações e mutações patrimoniais da pessoa jurídica, devem necessariamente ter suporte em documentos que originaram os fatos contábeis em sua escrituração registrados. Os livros contábeis e demais registros fiscais, que demonstrem a efetiva composição da base de cálculo, nela considerando as possíveis deduções, como é o caso da utilização de créditos no sistema da não cumulatividade das contribuições ao PIS/Pasep e à Cofins, são indispensáveis para que se comprove o quantum das contribuições devidas.

Cabe ainda lembrar que, por se tratar de apuração das contribuições pela utilização de crédito do sistema não cumulativo, aplica-se a Instrução Normativa

SRF nº 1.300 de 20/11/2012 (DOU de 21/11/2012), com as alterações posteriores, que determina a comprovação por parte do sujeito passivo em relação a créditos decorrentes de qualquer tributo ou contribuição administrados pela Receita Federal, passíveis de restituição ou ressarcimento, ou, como também, de dedução da contribuição devida com a utilização de direito creditório:

Art. 107-A. O Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil competente para decidir sobre a restituição, o ressarcimento, o reembolso e a compensação poderá condicionar o reconhecimento do direito creditório:

I - à apresentação de documentos comprobatórios do referido direito, inclusive arquivos magnéticos; e II - à verificação da exatidão das informações prestadas, mediante exame da escrituração contábil e fiscal do interessado.

Ressalte-se ainda que, nos termos do artigo 170 do Código Tributário Nacional, a compensação de débitos tributários somente pode ser efetuada mediante existência de créditos líquidos e certos dos interessados frente à Fazenda Pública:

Art. 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.

Desta forma, a não comprovação da certeza e liquidez do crédito alegado, mediante a apresentação de documentação hábil e idônea, capaz de dar suporte aos valores deduzidos, acarreta as glosa dos valores assim deduzidos, como procedeu à autoridade fiscal.

Destaque-se ainda que, de acordo com o que estabelece o Decreto nº 70.235, de 1972, que rege o processo administrativo fiscal, normas consolidadas pelo Decreto nº 7.574, de 29/09/2011, a impugnação formalizada deve ser instruída com os documentos em que fundamente suas alegações, conforme disposto em seus art. 15 e 16:

Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)(...)§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)b) refira-se a fato ou a direito superveniente;(Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.(Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)(...) Grifou-se

Conclusão

Assim, diante do exposto, conheço do Recurso Voluntário, e na preliminar nego provimento e no mérito dou provimento ao Recurso Voluntário em parte para reverter a glosas efetuadas correspondentes as despesas quanto à amortização de gastos com edificações e benfeitorias em imóveis de terceiros devidamente comprovados nos autos (fls. 7.664 a 7.7732)

Assinado Digitalmente

Rodrigo Pinheiro Lucas Ristow