



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	19515.722298/2012-82
ACÓRDÃO	3301-014.454 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	18 de julho de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	FOTOBRAS INDUSTRIA E COMERCIO LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

PAF. DILIGÊNCIA. CABIMENTO.

A diligência deve ser determinada pela autoridade julgadora, de ofício ou a requerimento do impugnante/recorrente, para o esclarecimento de fatos ou a realização de providências considerados necessários para a formação do seu convencimento sobre as matérias em discussão no processo e não para produzir provas de responsabilidade das partes.

PROVA. FATO IMPEDITIVO, MODIFICATIVO OU EXTINTIVO. ÔNUS DO SUJEITO PASSIVO. ART. 373, II, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL E ART. 36 DA LEI 9.784/99.

A prova de fato impeditivo, modificativo ou impeditivo relacionado ao lançamento incumbe ao sujeito passivo, conforme disposto no art. 373, II, do Código de Processo Civil e no art. 36 do Lei 9.784/99.

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO ART. 3º, II, DA LEI Nº 10.833/2003. INSUMOS. ATIVIDADE COMERCIAL. IMPOSSIBILIDADE.

Na atividade de comércio/varejista, não é possível a apuração de créditos da não-cumulatividade da COFINS, com base no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637/2003, pois a hipótese normativa desse dispositivo é voltada especificamente às pessoas jurídicas industriais ou prestadoras de serviços. Por não produzir bens, tampouco prestar serviços, devem ser mantidas as glosas de todos os dispêndios sobre os quais a empresa comercial/varejista tenha tomado créditos do regime não-cumulativo como insumos.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

Assinado Digitalmente

Bruno Minoru Takii – Relator

Assinado Digitalmente

Paulo Guilherme Deroulede – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Aniello Miranda Aufiero Junior, Bruno Minoru Takii, Keli Campos de Lima, Marcio Jose Pinto Ribeiro, Rachel Freixo Chaves, Paulo Guilherme Deroulede (Presidente).

RELATÓRIO

Por bem descrever os fatos ocorridos durante o curso deste processo, transcrevo, a seguir, o relatório da decisão da DRJ:

Trata o presente processo de impugnação apresentada em face dos autos de infração de fls. 1900 a 1946, os quais constituíram crédito tributário de Contribuição para o PIS e de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins referentes aos meses de janeiro a dezembro de 2008.

O crédito tributário lançado perfaz o montante de R\$ 139.492,18, conforme valores abaixo discriminados: (...)

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal (fls. 1947 a 1964), “foram verificados valores de créditos aproveitados pela empresa através da DICON em desacordo com a legislação que trata deste assunto, a saber, Lei 10833/2003 (COFINS), artigo 3º e Lei 10.637/2002 (PIS), artigo 3º, dispositivos legais que tratam taxativamente dos bens e serviços adquiridos sobre os quais a empresa pode descontar créditos calculados dos valores devidos de contribuições sociais do PIS e COFINS”.

A Fiscalização procedeu às seguintes glosas:

I) Bens Utilizados como Insumos: foram glosadas todas as notas fiscais referentes a pagamentos de postos de gasolina para compra de combustíveis, no montante de R\$ 8.014,80, de acordo com a listagem às fls. 1950 e 1951, pois considerou-se que a empresa não comprovou que tais combustíveis foram adquiridos para utilização como insumo e, além disso, a análise do documento físico levou a

fiscalização a crer que tais valores não foram adquiridos como insumo, mas sim para consumo;

II) Serviços Utilizados como Insumos: a Fiscalização entendeu que a maior parte dos serviços adquiridos pela empresa não configuravam serviços utilizados como insumo ou não houve apresentação, pelo contribuinte, de documento hábil comprobatório.

Trata-se de pagamento de comissão de vendas, prestação de serviços de autônomos, prestação de serviços de informática, aluguel de carros e motoristas, monitoramento eletrônico, assistência técnica, serviços de gráfica, administração de cozinha, cortes de filmes, pagamento de serviço de internet banda larga, transportes e gasolina. Dessa forma, procedeu à glosa das notas fiscais cuja listagem se encontra às fls. 1954 a 1958, no valor total de R\$ 646.606,19;

III) Bens do Ativo Imobilizado: foram glosados créditos relacionados a depreciação dos veículos da empresa, no valor de R\$ 37.491,98 de base de cálculo.

Concluindo, a Fiscalização constituiu crédito tributário decorrente da insuficiência de recolhimento em função da utilização indevida dos créditos, de acordo com os valores demonstrados na tabela abaixo:

(...)

Da Impugnação

Após tomar ciência do Auto de Infração em 16 de novembro de 2012 (fls. 1965), o contribuinte apresentou Impugnação em 18 de dezembro de 2012 (fls. 1968 a 2000), por meio da qual apresenta os argumentos a seguir relatados.

Primeiramente, a impugnante tece algumas considerações acerca das glosas pautadas exclusivamente na suposta ausência de documentos hábeis à comprovação das despesas.

Alega que se encontram em tal situação de glosa as despesas efetuadas com a Associação Comercial de São Paulo (a qual simplesmente não emite nota fiscal, mas apenas um demonstrativo de cobrança e o correlato boleto bancário para pagamento) e com a São Paulo Transportes S/A (empresa que também não emite nota fiscal, mas apenas disponibiliza relatórios constando o nome dos beneficiários e os valores dos créditos de vales transporte). Assim, seriam incabíveis as glosas justificadas pela falta de um documento que inexistente.

Além disso, afirma que foram objeto de glosa diversos lançamentos que contemplam a mesma indicação de documento fiscal (mesmo número de documento, fatura ou nota fiscal), mas lançados com valores diferentes. Tal fato ocorre em virtude de uma mesma despesa global ser rateada, quando da contabilização, por centros de custo.

Ademais, em outra situação, foram glosadas despesas com transportadoras, porém a impugnante salienta que estas empresas realizam a cobrança, em conjunto, de diversos conhecimentos de transporte e faturas emitidas, o que

dificulta em muito a localização de cada uma destas faturas para a comprovação solicitada pela fiscalização, razão pela qual se procedeu à comprovação da despesa pela apresentação dos boletos e comprovantes de pagamento.

Após, a impugnante passa a discorrer sobre o alcance do mandamento constitucional da não-cumulatividade.

Nesse contexto, afirma que há determinação expressa do constituinte segundo a qual as contribuições sociais incidentes sobre a receita e o faturamento serão não cumulativas. Assim, pode-se concluir que a legislação ordinária não poderá contrariar esse mandamento, mas deverá ter por fim dar a máxima efetividade a tal previsão.

Sustenta que a não-cumulatividade é princípio segundo o qual o tributo deverá incidir apenas e tão somente sobre aquela parcela de riqueza que não fora ainda gravada por este mesmo tributo, de forma que este incida apenas sobre o valor agregado pelo então sujeito passivo da obrigação. Dessa forma, afirma que a não-cumulatividade deverá se operar sempre de maneira distinta, sujeita à determinada técnica quando se tratar do IPI (cuja materialidade são as operações com produtos industrializados), de outra técnica quando se tratar do ICMS (cuja materialidade é a circulação jurídica de mercadorias) e a uma terceira técnica quando se tratar das contribuições sociais para o PIS e Cofins (cuja materialidade é auferir receita).

Assim, em se tratando de tributo que tenha por hipótese de incidência "auferir receita", a não-cumulatividade somente terá sido respeitada se assegurado o direito ao crédito sobre toda e qualquer despesa, enquanto contrapartida necessária à obtenção desta receita.

Seguindo esta linha de raciocínio, a impugnante alega que, como as contribuições sociais para o PIS e a Cofins incidem sobre a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação e classificação contábil (de acordo com o artigo 1º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003), para que o mandamento constitucional da não cumulatividade seja fielmente cumprido, necessário se faz que a contraposição lógica à obtenção de receita, qual seja, a despesa, seja a fonte obrigatória de apuração de créditos escriturais, sob pena de tornar a previsão extraída do artigo 195, §12, letra morta e sem efeito.

Ademais, afirma que o conceito de insumo previsto nas supracitadas leis necessariamente abarca todos os meios e fatores de produção, bem como todas as despesas necessárias à realização do objeto social das empresas. Nesse sentido, apresenta decisão prolatada pelo Carf, em 2011, que ampliou o conceito de insumo.

Além disso, alega que, considerada a complexidade da realidade econômica no que se refere à produção e circulação de bens e serviços, é impossível ao legislador ordinário relacionar de maneira taxativa as despesas aptas ao creditamento sem que, com isso, incorra em flagrante inconstitucionalidade.

Assim, conclui que as possibilidades de creditamento estabelecidas em lei são meramente exemplificativas. Para reforçar sua tese, apresenta decisão proferida pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região, a qual expressou esse mesmo entendimento.

Posteriormente, a impugnante passa à análise das glosas propriamente ditas.

Para tanto, primeiramente demonstra qual o objeto social da empresa, de acordo com o trecho do Contrato Social reproduzido a seguir:

“A sociedade tem por objetivo a fabricação, o corte e a embalagem de materiais fotossensíveis, produtos químicos e equipamentos afins; comércio e distribuição de materiais e equipamentos médico-hospitalar, medicamentos e correlatos, inclusive materiais de consumo; materiais equipamentos e sistemas para informática e para artes gráficas, com a respectiva instalação, orientação e assistência técnica, importação e exportação, participação em outras empresas nacionais e estrangeiras e representações comerciais por conta de terceiros”.

Após, realiza análise das despesas glosadas, de acordo com os tópicos a seguir.

I) Bens Utilizados como Insumos – Combustíveis e Lubrificantes A impugnante alega que os bens que adquire para revenda demandam uma atividade comercial organizada e custosa para que circulem e gerem as receitas objeto de tributação pelas contribuições para o PIS e Cofins. Nesse sentido, não se pode questionar a imprescindibilidade das visitas e atendimentos aos clientes realizadas pelo setor comercial da empresa tendo por fim a formalização dos negócios jurídicos que lhe geram receita. Dessa forma, é legal a tomada de créditos.

II) Serviços Utilizados como Insumos A impugnante afirma que, em se tratando de atividade comercial exercida pela empresa, não há como se negar que as despesas realizadas com outras pessoas jurídicas representantes comerciais não se caracterizem como insumos desta atividade. Impossível imaginar a atividade comercial sem que algo (sistema informatizado) ou alguém (pessoa física ou jurídica) formalize o contrato de compra e venda. Em outros termos, é evidente o caráter de insumo que o serviço dos representantes comerciais assume no presente caso.

No mesmo sentido, sustenta que os serviços de informática e de internet banda larga são imprescindíveis à obtenção de receitas para todo e qualquer setor comercial que se preze.

Ademais, com relação aos serviços de gráfica, de cortes de filme e assistência técnica, alega que tais glosas são inadmissíveis, pois, da análise pura e simples do objeto social da empresa, já se verifica que o corte de materiais fotossensíveis, bem como o comércio de materiais e a prestação de assistência técnica na área gráfica, constituem uma das fontes principais de faturamento da empresa, estando tais serviços diretamente afetos à obtenção das receitas.

Ainda, quanto ao aluguel de veículos e motoristas para transporte de mercadorias, lançados como "Fretes e Carretos" e como "Transportes Rodoviários", menciona que se trata de transporte de mercadorias quando da sua revenda.

Por fim, aduz que devem ser considerados também os créditos calculados sobre as despesas com segurança, tendo em vista que tal despesa é absolutamente imprescindível à realização de toda e qualquer atividade no seio social brasileiro.

III) Bens do Ativo Imobilizado A impugnante alega que o artigo 3º, VI, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, é expresso ao consignar que a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação as máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. Nesse sentido, afirma que é inquestionável que um veículo seja um bem, passível de aquisição e de incorporação ao ativo imobilizado da empresa e capaz de se enquadrar na expressão "outro bens" de que trata o dispositivo legal.

Conclusão Diante do exposto, a impugnante requer o seguinte:

- I) Suspensão da exigibilidade da dívida até que seja apreciada a impugnação;
- II) Seja declarado e reconhecido que os documentos apresentados para comprovar as despesas efetuadas com a Associação Comercial de São Paulo e com a São Paulo Transportes S/A, de que trata o item 35 do Termo de Verificação Fiscal, são hábeis para tal comprovação, tendo em vista que tais empresas não emitem notas fiscais;
- III) Seja declarado que os comprovantes de pagamentos das empresas de transporte de que trata o item 35 do Termo de Verificação Fiscal, efetuados em conjunto e referentes a diversos conhecimentos de transporte, são hábeis para comprovar a realização das despesas com tais serviços;
- IV) Seja declarado e reconhecido que não há qualquer insuficiência de documentos no que se refere às despesas de que trata o item 35 do Termo de Verificação Fiscal, mas que, simplesmente, um mesmo documento e comprovante de pagamento foi "rateado" para mais de um centro de custo da empresa;
- V) Seja declarado e reconhecido: o direito amplo e irrestrito à apuração não-cumulativa das contribuições sociais para o PIS e Cofins; o direito de apurar créditos sobre toda e qualquer despesa que já tenha sido objeto de tributação por tais contribuições; que o conceito de insumo é abrangente de toda e qualquer despesa relativa à obtenção de receitas; que a não-cumulatividade do PIS e da Cofins não se confunde com a não-cumulatividade do IPI e do ICMS; que o rol de despesas que dão direito ao crédito escritural de que trata o artigo 3º da Lei 10.637/2002 e o artigo 3º da Lei 10.833/2003 é meramente exemplificativo (e não taxativo);

VI) Seja declarado e reconhecido o direito à apuração de créditos escriturais de PIS/Cofins sobre as despesas com combustíveis e lubrificantes utilizados como insumos;

VII) Seja declarado e reconhecido o direito à apuração de créditos escriturais de PIS/Cofins sobre as despesas com os serviços de pessoas jurídicas representantes comerciais, serviços de informática e serviços de segurança;

VIII) Seja declarado e reconhecido o direito à apuração de créditos escriturais de PIS/Cofins sobre as despesas com pessoas jurídicas que prestam serviços de "cortes de filmes" e de assistência técnica especializada na área gráfica;

IX) Seja declarado e reconhecido o direito à apuração de créditos escriturais de PIS/Cofins sobre as despesas com pessoas jurídicas que prestam serviços de transportes de mercadorias nas operações de venda;

X) Seja declarado e reconhecido o direito à apuração de créditos escriturais de PIS/Cofins sobre os veículos integrados ao seu ativo imobilizado;

XI) Seja assegurado à impugnante o direito à produção de toda e qualquer prova que se faça necessária à comprovação de suas razões.

Em sessão de julgamento de 15/08/2019, a DRJ julgou a Impugnação parcialmente procedente, tendo adotado a seguinte ementa (acórdão nº 06-67.192):

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. INCOMPETÊNCIA.

Os órgãos de julgamento administrativo estão obrigados a cumprir as disposições da legislação tributária vigente e o entendimento da RFB expresso em atos normativos, sendo incompetentes para apreciar arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade de atos legais regularmente editados.

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.

IMPUGNAÇÃO. INSTRUÇÃO PROCESSUAL. PROVAS.

A impugnação deve ser instruída com os documentos em que se fundamentar e com as provas que possuir, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento processual, salvo nos casos previstos no Decreto nº70.235/1972.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008

COFINS NÃO-CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMO. DECISÃO DO STJ. EFEITO VINCULANTE PARA A RFB.

No regime da não-cumulatividade da Cofins, aplica-se o entendimento adotado pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do REsp nº1.221.170/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.

BENS DO ATIVO IMOBILIZADO. DEPRECIAÇÃO.

CREDITAMENTO.

A possibilidade de desconto de créditos da Cofins calculados em relação a bens do ativo imobilizado se restringe àqueles utilizados na produção de bens ou na prestação de serviços.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2008 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 nº1.221.170/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.

BENS DO ATIVO IMOBILIZADO. DEPRECIAÇÃO.

CREDITAMENTO.

A possibilidade de desconto de créditos da Contribuição para o PIS calculados em relação a bens do ativo imobilizado se restringe àqueles utilizados na produção de bens ou na prestação de serviços.

Em 01/11/2018, a Recorrente apresentou o seu Recurso Voluntário, tendo aduzido a as seguintes razões recursais:

- (a) Mérito: despesas com representantes comerciais – creditamento como insumo;
- (b) Mérito: despesas com serviços de informática – creditamento como insumo;
- (c) Mérito: despesas com serviços de segurança – creditamento como insumo;

- (d) Mérito: despesas com combustíveis e lubrificantes – creditamento como insumo;
- (e) Mérito: encargos de depreciação de veículos.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Bruno Minoru Takii, Relator.

O presente recurso é tempestivo e este colegiado é competente para apreciar este feito, nos termos do art. 65, Anexo Único, da Portaria MF nº 1.364/2023, a qual aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF.

De partida e preliminarmente, não verifico nulidade no acórdão da DRJ sob as alegações de violação à ampla defesa e ao contraditório, isto porque, ao contrário do que disse a Recorrente em sua peça recursal, foi-lhe oportunizado espaço para que prestasse esclarecimentos e as provas que entendesse cabíveis.

Quanto à realização de diligência/perícia, cabe esclarecer que se trata de uma faculdade do Julgador, que só será exercida se esse entender por sua necessidade, conforme previsto no art. 18 do DPAF, o que não se verifica no presente caso.

I – Mérito

I.1 – Do conceito de insumo

Quanto à questão do conceito de insumo para fins de apuração de créditos de não-cumulatividade das contribuições ao PIS/Pasep e COFINS, antes mesmo da posição vinculante trazida pelo STJ no REsp nº 1.221.170, havia já o entendimento neste E. CARF de que o critério utilizado não poderia ser aquele adotado pela legislação do IPI – onde só se admite o creditamento sobre matérias primas, produtos intermediários e materiais de embalagem aplicados diretamente na produção –, pois extremamente restritivo e inadequado às previsões legais específicas dessas contribuições, tampouco se poderia utilizar os critérios de dedutibilidade previstos na legislação do IRPJ, uma vez que o texto legal das contribuições não prevê abertura e liberdade semelhante àquela disposta no artigo 47 da Lei nº 4.506/1964 (ex. Acórdão nº 3202-001.022, julgado pela 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 3ª Seção na sessão de 27/11/2013).

Em sede de recurso repetitivo (Temas nº 779 e 780), o STJ julgou o REsp nº 1.221.170 na sessão de 22/02/2018, buscando cravar o ponto entre os extremos da restritividade imposta na legislação do IPI – tese essa até então adotada pela RFB por meio das INs RFB nº

247/2002 e 404/2004 – e, do outro lado, e a maior permissividade prevista nas normas atinentes ao IRPJ.

E sob a relatoria do Ministro Napoleão Nunes, foram fixadas as teses de que (a) as INs da RFB eram ilegais, e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

Para o Tribunal Superior, a essencialidade se refere ao item do qual o produto ou serviço dependa de forma fundamental, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade ou suficiência.

Já o critério de relevância diz respeito à necessidade de integração do item ao processo produtivo como um todo, e não exatamente na produção ou na execução do serviço, seja por peculiaridades na cadeia produtiva ou em razão de imposição legal. Quanto a esse critério, destaca-se no voto que o seu alcance é mais abrangente que o da pertinência, esse sim, demandante de uma ligação direta do insumo à produção ou à execução de serviços:

(...) Por sua vez, a relevância, considerada como critério definidor de insumo, 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 pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da aceção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição na produção ou na execução do serviço.

Desse modo, sob essa perspectiva, o critério da relevância revela-se mais abrangente do que o da pertinência.

Consoante se verifica no voto do Ministro Cambell Marques, por se ter optado pela adoção de critérios subjetivos, haveria a necessidade de análise casuística de cada rubrica, adotando-se, para isso, o chamado “teste de subtração” onde, por meio de um exercício mental, subtrai-se do cenário o custo/despesa “candidato” ao desconto de créditos de PIS/COFINS.

Desta forma, caso a subtração do item obste a atividade da empresa ou implique em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes, tem-se que o custo/despesa deve ser tido como insumo. Por outro lado, sendo negativa a resposta, obsta-se o direito ao creditamento. É o que se verifica no trecho abaixo:

(...) 4. São "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que

viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes. Assim caracterizadas a essencialidade, a relevância, a pertinência e a possibilidade de emprego indireto através de um objetivo “teste de subtração”, que é a própria objetivação da tese aplicável do repetitivo, a revelar a imprescindibilidade e a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

No âmbito da Administração Tributária, houve a publicação da Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF nos termos do art. 19 da Lei nº 10.522/2002 e, pela Receita Federal, o Parecer Normativo Cosit nº 05/2018, vinculando a Administração Tributária à comentada decisão do STJ.

Especificamente em relação às despesas decorrentes de imposição legal, a Nota da PGFN esclarece que se trata de “itens que, se hipoteticamente subtraídos, não obstante não impeçam a consecução dos objetivos da empresa, são exigidos pela lei, devendo, assim, ser considerados insumos”:

36. Com a edição das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, o legislador infraconstitucional elencou vários elementos que como regra integram cadeias produtivas, considerando-os, de forma expressa, como ensejadores de créditos de PIS e COFINS, dentro da sistemática da não-cumulatividade.

Há, pois, itens dentro do processo produtivo cuja indispensabilidade material os faz essenciais ou relevantes, de forma que a atividade-fim da empresa não é possível de ser mantida sem a presença deles, existindo outros cuja essencialidade decorre por imposição legal, não se podendo conceber a realização da atividade produtiva em descumprimento do comando legal. São itens que, se hipoteticamente subtraídos, não obstante não impeçam a consecução dos objetivos da empresa, são exigidos pela lei, devendo, assim, ser considerados insumos.

E procedidas a considerações sobre o entendimento deste Julgador sobre o alcance do conceito de insumo para fins de apuração de créditos de PIS/COFINS, vamos à análise casuística das rubricas que foram objeto de questionamento.

I.1.1. – Insumos utilizados em atividades comerciais

Para sustentar o afastamento das glosas procedidas sobre os gastos incorridos com “despesas com representantes comerciais”, “despesas de serviço de informática”, “despesas com serviços de segurança”, “combustíveis e lubrificantes utilizados em veículos de transporte das mercadorias”, a Recorrente adota a tese de que tais dispêndios seriam essenciais ou relevantes para a sua atividade econômica e que, por esse motivo, deveriam ser considerados como insumos, autorizando-se a tomada de créditos, nos termos do art. 3º, inc. II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Embora se possa discutir sobre a essencialidade ou a relevância dessas rubricas dentro de determinados contextos produtivos, entendo que esse exercício não se faz necessário no presente caso, isto porque, por opção ou erro legislativo, não há autorização legal para o desconto de créditos de insumos em atividade estritamente comercial, conforme é possível verificar no texto do art. 3º, inc. II, das Leis nº 10.637/2002 e 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)

Exceção a essa interpretação se faz quando a empresa comercial também exerce atividade produtiva (ex.: padarias em supermercados) ou de prestação de serviços (ex.: frete a terceiros), hipótese em que apenas os insumos vinculados a essas atividades serão passíveis de creditamento.

Essa interpretação, inclusive, já foi adotada por este Turma Julgadora, conforme ementa transcrita a seguir:

NÃO-CUMULATIVIDADE. SUPERMERCADISTA. ATIVIDADES PRODUTIVAS COMPLEMENTARES À ATIVIDADE COMERCIAL. POSSIBILIDADE

O art. 3º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, não autoriza a apuração de créditos sobre insumos vinculados a atividades puramente comerciais. Contudo, pode a empresa comercial apurar créditos sobre insumos vinculados às suas atividades que impliquem transformação de mercadorias, tal como pode ocorrer em seu setor de padaria, restaurante, lanchonete, rotisseria e açougue.

NÃO-CUMULATIVIDADE. SUPERMERCADISTA. DEPRECIAÇÃO DE ATIVO IMOBILIZADO VINCULADO A ATIVIDADES PRODUTIVAS COMPLEMENTARES À ATIVIDADE COMERCIAL. POSSIBILIDADE

O art. 3º, inciso VI, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, não autoriza a apuração de créditos sobre insumos vinculados a atividades puramente comerciais. Contudo, pode a empresa comercial apurar créditos sobre insumos vinculados às suas atividades que impliquem transformação de mercadorias, tal como pode ocorrer em seu setor de padaria, restaurante, lanchonete, rotisseria e açougue.

(CARF. PAF nº 15504.725160/2019-80. Acórdão nº 3301-014.253. Rel.: Bruno Minoru Takii. Pub.: 10/12/2024)

Fora dessas hipóteses, seria necessário a este Julgador declarar a inconstitucionalidade do dispositivo por quebra de isonomia, ou simplesmente legislar, o que, evidentemente, foge da competência do Conselheiro do CARF.

Desta forma, como não há nos autos qualquer informação que vincule esses dispêndios a atividades de produção de mercadorias ou de prestação de serviços, tem-se que a avaliação de sua natureza jurídica é desnecessária, mantendo-se, portanto, as glosas procedidas pela Fiscalização.

I.1.2. – Encargos de depreciação de veículos e frete contratado com as empresas “Associação Comercial de São Paulo” e “São Paulo Transportes S/A”

Em relação aos veículos e respectivos encargos de depreciação, esclarece a Recorrente que esses são utilizados, majoritariamente, para o transporte das mercadorias por si revendidas e, em menor medida, para a prestação de serviços de representação comercial.

Quanto aos encargos de depreciação vinculados à atividade comercial, o mesmo problema identificado no tópico anterior volta a aparecer, pois, assim como o inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, o inc. VI também exige vinculação à atividade de locação, produção de bens destinados à venda ou à prestação de serviços:

Art. 3º (...)

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)

Logo, conclui-se que não há previsão legal para o desconto de créditos de encargos de depreciação vinculados à atividade comercial.

Quanto à atividade de prestação de serviços alegada, a Recorrente não apresentou as provas necessárias para a comprovação dessa circunstância, limitando-se a dizer que “*a Recorrente aufere, para além das receitas de vendas diretas, comissões pela prestação de serviços de representação comercial*”, transcrevendo apenas o seu contrato social e deixando de apresentar, por exemplo e ainda que por amostragem, NFS-e, bem como planilha com a demonstração do percentual de participação dessa atividade no faturamento total da empresa.

Neste ponto, é relevante pontuar que aquele que alega fato impeditivo ou modificativo tem o ônus de provar, conforme previsão expressa do artigo 373 do CPC:

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

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

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

Esse mesmo problema, isto é, a insuficiência probatória, também é verificada nos gastos incorridos com a contratação das empresas “Associação Comercial de São Paulo” e “São Paulo Transportes S/A”, isto porque, conforme elucidado até o presente momento, é de extrema relevância não só a identificação, como também a destinação do serviço contratado.

Diante dessas circunstâncias, voto pela manutenção da glosa dos créditos em questão.

II. Conclusão

Diante do exposto, rejeito a preliminar e, no mérito, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Bruno Minoru Takii