MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	**15746.726077/2023-61**
ACÓRDÃO	3301-015.217 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	19 de maio de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	C&A MODAS S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas de Administração Tributária

Ano-calendário: 2024

CRÉDITOS DE PIS/COFINS. ATIVIDADE COMERCIAL ATACADISTA. SÚMULA CARF Nº 234

Na atividade de comércio não é possível a apuração de créditos da não-cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS com base no inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

NÃO-CUMULATIVIDADE. IPTU . CONTRATO DE LOCAÇÃO. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Os encargos de locação relacionados aos contratos de aluguel (IPTU tem natureza distinta de “aluguel”, de forma que seu creditamento não encontra amparo no art. 3°, IV, das Leis n° 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003.

CONCEITO DE INSUMOS. CRÉDITOS. NÃO CUMULATIVIDADE.

O Conceito de insumo deve ser aferido a partir dos critérios de essencialidade ou relevância, considerando a imprescindibilidade ou a importância do bem ou serviço dentro do desenvolvimento da atividade econômica do Contribuinte.

CONCORDÂNCIA COM FUNDAMENTOS DA DECISÃO RECORRIDA RÉPLICA DAS RAZÕES IMPUGNATÓRIAS. APLICAÇÃO DO RICARF

O Recorrente não apresentou em suas razões recursais fundamentos ou prova documental aptas a afastar as conclusões da decisão recorrida. Assim, mantém-se os fundamentos da decisão conforme art. 114, §12 do RICARF.

DOCUMENTO VALIDADO

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, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário, vencidos os Conselheiros Keli Campos de Lima (relatora), Rachel Freixo Chaves e Leandro Wilhelm Wolf, que davam provimento parcial para reconhecer o crédito relativo ao IPTU. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Márcio José Pinto Ribeiro.

Assinado Digitalmente

Keli Campos de Lima – Relatora

Assinado Digitalmente

Márcio José Pinto Ribeiro – Redator designado

Assinado Digitalmente

Paulo Guilherme Deroulede – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Marcio Jose Pinto Ribeiro, Keli Campos de Lima, Rodrigo Kendi Hiramuki, Rachel Freixo Chaves, Leandro Wilhelm Wolff (substituto[a] integral), Paulo Guilherme Deroulede (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se o processo de Auto de Infração para cobrança de PIS/Pasep e COFINS referente aos anos calendários de 2019 a 2020. Para uma melhor compreensão e por economia processual adoto o relatório da decisão recorrida a fim de elucidar os fatos que motivaram a autuação, vejamos:

> RELATÓRIO
>
> Trata-se da análise da impugnação contra os Autos de Infração do PIS e da COFINS de fls. 6.024 a 6.096, através dos quais foram constituídos os créditos tributários nos montantes respectivos de R$ 12.322.361,68 e R$ 56.757.545,31, já computados os juros moratórios e a multa de ofício.
>
> - TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL - TVF.

DOCUMENTO VALIDADO

A autoridade fiscal traz através do Termo de Verificação Fiscal – TVF, fls. 5.996 a 6.022, uma clara descrição do andamento do procedimento de fiscalização demonstrando as infrações constatadas.

Aponta todo o contexto da ação fiscal, listando, incialmente, o objeto social constante do Estatuto Social da interessada:

> *(...)(a) o comércio de produtos de varejo em geral, inclusive comércio eletrônico, por qualquer meio (telefone, internet, catálogo, etc.), de vestuário, tais como, mas não exclusivamente: roupas femininas, masculinas, infanto-juvenis, calçados, bolsas, acessórios; artigos de cama, mesa, banho, tecidos, artigos e artefatos de armarinho; artigos de couro e peles; óculos, lentes de contato; artigos esportivos e de viagem, bijuterias e objetos de adorno em geral; metais preciosos e semi preciosos, pedras e jóias, preciosas ou não; produtos de perfumaria de toucador e cosméticos; produtos de decoração; produtos de limpeza e higiene doméstica e pessoal; aparelhos elétricos, eletrônicos, eletrodomésticos, inclusive celulares, disco, CDs, DVDs aparelhos de fotografia, filmagem, relógios; materiais de papelaria e livraria em geral e impressos de todos os tipos, bem como demais produtos típicos de lojas de departamento;*
>
> *(b) a importação e exportação dos bens e produtos acima mencionados;*
>
> *(c) a prestação de serviços relacionadas a cartão de crédito e débito de qualquer modalidade, de emissão própria ou de terceiros, e quaisquer atividades principais, acessórias ou correlatas a estes serviços;*
>
> *(d) a prestação, intermediação e agenciamento de serviços financeiros, tais como vendas financiadas, empréstimos pessoais, previdência privada, títulos de capitalização, corretagem de seguros, venda de garantia estendida, correspondente bancário, recargas de celulares, e atividades correlatas;*
>
> *(e) a prestação de serviços de intermediação na habilitação e recarga de linhas telefônicas da rede móvel, operadas por terceiros;*
>
> *(f) a prestação de serviços de intermediação, agenciamento e promoção para a distribuição de seguros, títulos de capitalização e produtos correlatos de sociedades seguradoras e quaisquer terceiros que detenham tais produtos correlatos de sociedades seguradoras e quaisquer terceiros que detenham tais produtos, que será feita por meio de empresa corretora de seguro, quando for o caso, nos termos da regulamentação SUSEP (Superintendência de Seguros Privados) e do CNSP(Conselho Nacional de Seguros Privados), e;*
>
> *(g) a participação em outras sociedades, nacionais e estrangeiras, a qualquer título.*
>
> *(...)*

DOCUMENTO VALIDADO

Depois da análise das EFD-Contribuições apresentadas e, com base nas respostas às intimações encaminhadas, a autoridade fiscal constatou a ocorrência de irregularidades no aproveitamento dos créditos da não-cumulatividade, conforme item "3" do TVF, cujas descrições constam da tabela de fl. 6.003, a seguir reproduzida:

(...)

Conta	Descrição da Conta	Descrição do crédito nas EFD - Contribuições
411622	MATERIAL DE EMBALAGEM	EMBALAGEM
411644	Cabides	CABIDES
411515	MÃO-DE-OBRA TEMPORÁRIA	MÃO DE OBRA TEMPORARIA
411516	MÃO-DE-OBRA/SERV DE TERCEIROS	SERVIÇO DE PROCESSAMENTO
421356	CONSULTORIA/ASSESSORIA - INFORMÁTICA	DESPESA COM CONSULTORIA TECNOLÓGICA
411530	Despesa com Plataforma Tecnológica	DESPESA COM PLATAFORMA TECNOLÓGICA
411684	IPTU - IMP PREDIAL E TERR URBANO	IPTU
411510	Fretes Contratados CD'S - Mercadorias	FRETES
411511	FRETES - GERAL	FRETES
411512	FRETES MERCADORIAS	FRETES

(...)Traz, então a legislação pertinente, jurisprudência específica, além de nova resposta do contribuinte à intimação, para concluir ter ocorrido o aproveitamento indevido de alguns créditos da não cumulatividade, conforme listados no item "3.1" do TVF, cujos títulos seguem a seguir reproduzidos:

> *(...)*
>
> *3.1.A) Material de Embalagem e Cabides(...)*
>
> *3.1.B) Mão de obra temporária(...)*
>
> *3.1.C) Mão-de-obra para auxílio nos atendimentos, despesas com as plataformas digitais, consultoria e suporte técnico em informática(...)*
>
> *3.1.D) IPTU - IMP PREDIAL E TERR URBANO NA LOCAÇÃO DE IMÓVEIS*
>
> *(...)3*
>
> *.1.E) Fretes Contratados CD'S - Mercadorias , FRETES – GERAL , FRETES MERCADORIAS*
>
> *(...)*

Os "valores registrados como créditos na apuração do PIS e da COFINS, informados na EFD Contribuições, relativos aos bens e serviços acima relacionados" foram objeto de glosa, "por inexistir previsão legal que permita o crédito desses valores na apuração do PIS e da COFINS", cujos montantes foram discriminados nas tabelas de fls. 6.014 a 6.020, cuja consolidação consta da tabela de fl. 6.020, a seguir reproduzida:

DOCUMENTO VALIDADO

GLOSAS DE CRÉDITOS DE PIS/COFINS - TOTAL			
PA	BC	PIS	COFINS
jan/19	19.003.797,90	313.562,67	1.444.288,64
fev/19	18.860.470,67	311.197,77	1.433.395,77
mar/19	10.649.038,41	175.709,13	809.326,92
abr/19	13.172.164,57	217.340,72	1.001.084,51
mai/19	16.342.737,96	269.655,18	1.242.048,08
jun/19	12.294.168,11	202.853,77	934.356,78
jul/19	14.596.277,25	240.838,57	1.109.317,07
ago/19	12.113.516,39	199.873,02	920.627,25
set/19	11.559.905,53	190.738,44	878.552,82
out/19	16.730.042,68	276.045,70	1.271.483,24
nov/19	14.580.928,83	240.585,33	1.108.150,59
dez/19	16.985.291,55	280.257,31	1.290.882,16
jan/20	21.991.472,40	362.859,29	1.671.351,90
fev/20	14.328.807,31	236.425,32	1.088.989,36
mar/20	17.066.106,88	281.590,76	1.297.024,12
abr/20	6.409.030,24	105.749,00	487.086,30
mai/20	10.159.084,38	167.624,89	772.090,41
jun/20	10.093.350,66	166.540,29	767.094,65
jul/20	13.425.489,06	221.520,57	1.020.337,17
ago/20	15.385.801,85	253.865,73	1.169.320,94
set/20	15.106.640,32	249.259,57	1.148.104,66
out/20	14.200.064,37	234.301,06	1.079.204,89
nov/20	22.331.825,66	368.475,12	1.697.218,75
dez/20	25.162.366,01	415.179,04	1.912.339,82
	362.548.378,99	5.982.048,25	27.553.676,80

(...)

Ao fim de toda a análise, foi lançado de ofício o crédito tributário relativo ao PIS e à COFINS, conforme explicitado no item "5" do TVF:

(...)

Assim, da referida ação fiscal, foi apurado o Crédito Tributário abaixo descrito:

Tributo	Contribuição	Multa	Juros	Total
PIS/PASEP	5.982.048,25	4.486.536,12	1.853.777,31	12.322.361,68
COFINS	27.553.676,80	20.665.257,56	8.538.610,95	56.757.545,31
Total	33.535.725,05	25.151.793,68	10.392.388,26	69.079.906,99

O tratamento tributário considerado na apuração dos tributos constituídos de ofício no presente Auto de Infração está amparado e em observância ao disposto do art.

Nº 100 e Nº 142 do Código Tributário Nacional (Lei Nº 5.172, de 1996), onde as normas emitidas pela RFB tem natureza complementar das leis e a atividade do Auditor-Fiscal é vinculada e obrigatória.

A ação fiscal se ateve exclusivamente à operação determinada pelo Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal – Fiscalização, objetivando verificar o cumprimento das obrigações tributárias relativos à apuração do PIS e COFINS, dos anos-calendário 2019 e 2020, motivo pelo qual fica ressalvado o direito da Fazenda Nacional proceder a novas verificações, em virtude de

DOCUMENTO VALIDADO

outros programas ou fatos supervenientes não observados nesta oportunidade, inclusive no período objeto da presente ação fiscal.

E, para surtir os efeitos legais, lavramos o presente Termo, assinado pelo AuditorFiscal da Receita Federal do Brasil, cuja ciência do sujeito passivo dar-se-á via Domicílio Tributário Eletrônico (DTE), nos termos do art. 23, III, do Decreto n.

70.235, de 1972, com redação dada pelo art. 113, da Lei n. 11.196, de 2005.

(...)

- IMPUGNAÇÃO.

Cientificada dos autos de infração em 26/12/2023, irresignada, a interessada apresentou impugnação tempestiva em 25/01/2024 (despacho de fl. 6674), fls. 6.108 a 6.184.

- Da Síntese dos Fatos.

Depois de defender a tempestividade da apresentação da impugnação, a interessada traz uma síntese dos fatos, tentando demonstrar as particularidades de sua atividade, afirmando que a empresa é "muito mais do que uma mera varejista, com a clássica atividade de compra e venda de mercadorias prontas", participando "ativamente da produção das peças de roupas que são vendidas em suas lojas":

(...)

3. Conforme será explorado em tópico próprio na presente defesa, a Impugnante é muito mais do que uma mera varejista, com a clássica atividade de compra e venda de mercadorias prontas. A Impugnante, por exemplo, participa ativamente da produção das peças de roupas que são vendidas em suas lojas. Além disso, entre os seus departamentos administrativos, existem aqueles que são responsáveis diretamente pelas especificações, escolha e determinação dos tecidos e cortes que precisam ser adquiridos por seus fornecedores para a fabricação das roupas que serão vendidas, além de uma equipe de controle de qualidade. Quem escolhe o modelo, a natureza e a forma de cortar os tecidos que servirão de matéria prima para as roupas que serão vendidas é a própria Impugnante.

(...)

Aponta que o procedimento fiscal seria precário, uma vez que não analisou profundamente, nem a operação da interessada, assim como os documentos trazidos ao processo:

(...)

14. Uma vez demonstrada as particularidades de sua atividade, a Impugnante evidenciará que a autuação é resultante de procedimento fiscalizatório precário, eis que (i) não analisou com profundidade a operação

DOCUMENTO VALIDADO

da Impugnante – que, frise-se, é mais complexa do que o que comumente se considera como varejo (simples compra e revenda de mercadorias) e (ii) tampouco analisou devidamente os documentos e esclarecimentos fornecidos pela Impugnante.

15. Por fim, mesmo que se pudesse superar a nulidade em questão, a Impugnante demonstrará que, no mérito, não deve prevalecer os autos de infração ora impugnados, por fazer jus ao creditamento com base em todas as despesas que foram objeto de glosa pela D. Autoridade Fiscal e, consequentemente, demonstrará a insubsistência da autuação, tendo em vista a legitimidade em relação à natureza dos créditos e à forma de aproveitamento, respaldados nos artigos 3ºs, incisos II, IV, IX e XI, das Leis Nºs 10.637/02 e 10.833/03.

(...)

- Da Contextualização do Processo Fiscal.

Nesse item, a interessada descreve de forma pormenorizada o andamento da ação fiscal, listando as intimações recebidas e as respostas apresentadas.

Esclarece que, em relação a alguns equívocos constatados, "a D. Autoridade concedeu prazo de 20 dias para retificações específicas, as quais foram realizadas pela Impugnante e foram noticiadas à D. Autoridade no prazo concedido".

Aponta que, mesmo após todas as suas respostas às intimações, a autoridade fiscal entendeu realizar algumas glosas de créditos:

(...)

49. Ocorre que, conforme destacado anteriormente, mesmo após a apresentação de toda a documentação e esclarecimentos que comprovavam a legitimidade dos créditos de PIS e COFINS apropriados pela Impugnante no período, a D. Autoridade fiscal entendeu por bem realizar a glosa dos créditos relacionados às seguintes despesas:

(i) aquisição de bens utilizados como insumo, tais como material de embalagem e cabides, (ii) aquisição de serviços utilizados como insumo, como a contratação de mão-de-obra temporária, serviço de terceiros e consultoria/assessoria informática, bem como despesa com plataforma tecnológica; (iii) aluguéis de prédios, aqui compreendido o valor de IPTU, e (iv) frete na operação de venda.

50. Assim, não obstante o respeito pelo trabalho de fiscalização desenvolvido pela D. Autoridade Fiscal, a Impugnante passa a demonstrar a total improcedência dos Autos de Infração ora combatidos, considerando os equívocos interpretativos que levaram à indevida glosa dos legítimos créditos de PIS e COFINS a qual a Impugnante faz jus.

DOCUMENTO VALIDADO

51. Subsidiariamente, será demonstrado que há, ao menos, excessos na constituição do crédito tributário que devem ser afastados. É o que passa a expor.

(...)

- Da Atividade de Produção de Vestuário e de Prestação de Serviços.

Aqui, a impugnante explica ser "pessoa jurídica que se dedica ao negócio de vestuário no Brasil e à prestação de serviços, sobretudo intermediação de serviços financeiros":

(...)

53. Nos termos do Contrato Social da Impugnante ("Doc. Comprobatorio"), seu objeto social tem como atividade o "comércio e confecção de produtos de varejo em geral", além de outras prestações de serviço, como serviços relacionados a cartões de débito e crédito, intermediação e agenciamento de serviços financeiros, intermediação na recarga e habilitação de celulares etc.

54. Primeiramente, perceba-se que a Impugnante efetua o "comércio e a confecção de produtos de varejo em geral". Neste sentido, suas atividades não se limitam à comercialização de produtos, mas incluem a sua confecção que, a bem da verdade, é a produção das peças a serem vendidas.

55. Portanto, a Impugnante é pessoa jurídica que não apenas comercializa, como também participa da confecção de suas peças de vestuário. Isso porque, a Impugnante possui parceiros credenciados que costuram suas peças nas especificações por ela definidas, utilizando uma das marcas próprias da Impugnante, e que seguem um estrito grau de qualidade e são fruto do trabalho intelectual dos estilistas da Impugnante.

56. Para realizar a produção de vestuário, a Impugnante conduz atividades que envolvem, por exemplo, o mapeamento das tendências e estilos das roupas, com a identificação de novos materiais e outros artefatos têxteis a serem utilizados na produção e que estejam alinhados com a definição de preços de venda estabelecidos pela Impugnante, se estendendo a pesquisas em design e a elaboração de croquis com especificação técnica das peças, entre várias outras atividades inerentes à produção.

(...)

Segundo alega, seus funcionários trabalham para identificar as tendências de cada época do ano, escolhendo designes e materiais a serem utilizados nos produtos vendidos. Esclarece que esses materiais a serem adquiridos por seus fornecedores, "apesar de ser a Impugnante que os negocia, não é ela que os adquire", e ainda:

(...)

DOCUMENTO VALIDADO

Original

DOCUMENTO VALIDADO

> *70. Também é função da equipe de Materiais (Sourcing) estudar qual o melhor parceiro para desenvolver os vestuários dos croquis criados pela equipe de Criação e Tendência e com eles negociar o preço pela costura, nos valores projetados pela equipe de Planejamento de Custos. O preço final cobrado pelos parceiros credenciados engloba o serviço de costura, mas também é acrescido do valor dos materiais que esse parceiro irá adquirir a mando da Impugnante.*
>
> *71. Toda ação da equipe de Materiais é amparada nos estudos e projeções de gastos efetuada pela equipe de Planejamento de Custos, mencionado anteriormente.*
>
> *(...)*

Conclui que, ao contrário do entendimento do Fisco, "a Impugnante participa de toda a produção de suas peças de vestuário comercializadas e incorre em todos os custos de uma pessoa jurídica industrial", estando, conforme afirma, "bem longe de ser meramente uma empresa comercial, sendo ela responsável pela produção de suas peças de vestuário".

- Da Nulidade – Precariedade da Ação Fiscal.

Entende a impugnante que o procedimento que antecedeu ao lançamento foi precário, requerendo a anulação do lançamento, uma vez que "a D. Autoridade Fiscal não visitou as instalações da Impugnante, seja suas lojas, seus centros de distribuições ou seus estabelecimentos que abarcam todas as áreas de criação, produção, marketing, custos e vendas".

Alega que o procedimento foi feito à distância, o que "jamais poderia ser suficiente para correta identificação de todos os procedimentos e operações praticadas pela Impugnante, notadamente, em razão das especificidades das atividades que são desenvolvidas".

Alega que a interessada não se trata de uma mera revendedora de produtos acabados:

> *(...)*
>
> *90. A Impugnante, longe de se limitar à compra e revenda de mercadorias, realiza toda a atividade de produção e coordena indiretamente toda a fabricação das roupas que são vendidas em suas lojas. De fato, a Impugnante possui diversos colaboradores em diversas equipes, tais como a equipe de "Criação e Tendências", a equipe de "Vendas e Marketing" e a equipe de "Materiais/Sourcing", entre outros, que fazem toda a criação, o estudo, o desenvolvimento e o direcionamento das mercadorias que serão vendidas em seu estabelecimento.*
>
> *(...)*
>
> *92. A Impugnante exerce uma verdadeira atividade de produção, muito mais do que mera compradora e revendedora. Ela participa coordenando e*

DOCUMENTO VALIDADO

> *exercendo um rigoroso controle de qualidade para que as roupas sejam elaboradas da forma como definida em todo o planejamento.*
>
> *93. Além do mais, a Impugnante possui toda a infraestrutura necessária para que a venda das mercadorias nos seus estabelecimentos possa ser feita da forma mais eficiente possível. Nesse aspecto, vale mencionar que a Impugnante – como também será demonstrado em tópico próprio – processa todas as peças de roupas que chegam aos seus centros de distribuição, para que elas fiquem prontas para a compra do consumidor e, obviamente, aptas a serem vendidas. É dizer: todas as peças de roupas são processadas nos centros de distribuições e são remetidas da forma como o consumidor as encontrarão nas lojas. Esse processamento inclui o controle de qualidade, a atividade de engomar ("passar à ferro"), etiquetamento, separação por gênero, tamanho e cores, encabidamento e, antes do embarque para as lojas, as roupas já são colocadas nas araras já na disposição que elas serão vendidas.*
>
> *94. Ou seja: A Impugnante tem uma efetiva atividade de produção, como demonstrado acima – ela participa efetivamente de todo o controle de produção,controle de qualidade, processamento para venda até a entrega ao consumidor final.*
>
> *(...)*

Afirma que a autoridade fiscal deixou de considerar os preceitos trazidos no artigo 142 do Código tributário Nacional – CTN, "que dispõe que o lançamento configura atividade plenamente vinculada e obrigatória, que deve ser realizada pela Fiscalização de forma minuciosa, direcionada, focada, ou seja, realmente orientada à obtenção da liquidez e certeza com relação ao fato constitutivo da pretensão fiscal":

> *(...)*
>
> *100. Como se sabe, o artigo 142, do CTN norteia o trabalho do agente fiscal nº exercício da sua atividade fiscalizatória prévia ao lançamento de ofício. No exercício fiscalizatório, é mandatório – inclusive em atenção aos princípios que regem a Administração [principalmente os da motivação (art. 93, IX da CF e art. 131, 165 e 458 do CPC) e legalidade (art. 150, I da CF e 97 do CTN)] – que o Agente Fiscal averigue a ocorrência do fato, com base no quanto previsto na norma geral e abstrata, individualizando, tipificando-a e quantificando-a de forma correta.*
>
> *(...)*

Conclui que "está certa de que a D. Autoridade Fiscal não realizou conduta de acordo com o mandamento legal acima mencionado, devendo ser declarado nulo por essa D. Delegacia de Julgamento".

- Do Mérito.

No item "VI.1" da impugnação, defende o seu direito ao aproveitamento dos créditos do PIS e da COFINS, com base no o §12 no art. 195, da Constituição Federal, afirmando que as Leis Nº 10.637/2002 e da Lei Nº 10.833/2003 autorizou o contribuinte a descontar créditos em relação à diversas despesas e custos relacionados à atividade, tanto de PJs produtoras, prestadoras de serviços e empresas comerciais.

> *(...)*
>
> *115. Ainda, importante ressaltar que o direito ao crédito de PIS e COFINS, previsto nos arts. 3º(s), da Lei Nº 10.637/2002, e da Lei Nº 10.833/2003, foi regulamentado, inicialmente, pelas Instruções Normativas ("INs") Nº 247/2002 e 404/2004, respectivamente, ambas da RFB. Posteriormente, como se verá, referidas Instruções Normativas foram declaradas ilegais pelo A. STJ, tendo sido revogadas pela Instrução Normativa ("IN") Nº 1.911/201911 (vigente à época da ocorrência dos fatos geradores).*
>
> *(...)*
>
> *117. Contudo, a despeito da legitimidade dos créditos de PIS e de COFINS apropriados pela Impugnante, a D. Autoridade Fiscal acabou realizando a glosa dos créditos de PIS e de COFINS por ela apropriados em relação a essas despesas específicas, a partir de uma interpretação equivocada em relação ao quanto previsto na legislação e na própria jurisprudência do A. STJ e do próprio CARF sobre o tema.*
>
> *118. Ainda, considerando a importância quantitativa e a predominância da discussão no presente caso em relação às despesas passíveis de creditamento em relação ao item (i) - que trata dos custos com a aquisição de bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda - cumpre trazer breves esclarecimentos em relação ao enquadramento da Impugnante na autorização dada pelo inciso II, dos artigos 3º(s) das Leis Nº(s) 10.637/02 e 10.833/03, considerando que não pode haver restrição aos créditos de PIS e COFINS para as empresas comerciais. Além disso, considerando a própria amplitude da interpretação do conceito de insumos, a atividade da Impugnante também está enquadrada como de "produção", o que também enseja o creditamento pelo PIS e pela COFINS pelo inciso II dos referidos artigos 3ºs.*
>
> *119. Aqui, esses dois aspectos são essenciais – a própria amplitude do conceito de insumo, que é extensível às empresas comerciais e o enquadramento da Impugnante no conceito de "produção" – para determinação da aplicação do inciso II, dos artigos 3º(s) das Leis Nº(s) 10.637/02 e 10.833/03 para fundamentar e legitimar o aproveitamento de créditos de PIS e COFINS que foi feito pela Impugnante e glosado pelo auto de infração ora combatido. É o que se passa a demonstrar.*

DOCUMENTO VALIDADO

(...)

- Do Direito ao Crédito com Aquisição de Bens e Serviços - Insumos.

A interessada alega que a autoridade fiscal, referenciando o conceito de insumo definido pelo STJ, no julgamento do Recurso Especial Nº 1.221.170/PR, replicado pelo Parecer Normativo Cosit Nº 05/2018 e pela IN RF13 Nº 1.911/2019, "concluiu que o creditamento da contribuição ao PIS e da COFINS só seria possível sobre valores de serviços utilizados como insumos e que os serviços deveriam ser aplicados ou consumidos na produção ou fabricação do produto ou na prestação do serviço".

No ponto de vista da recorrente, este posicionamento estaria equivocado, uma vez que tal "entendimento que motivou a lavratura dos autos de infração ora impugnados – de que "insumos deveriam integrar o processo de produção ou fabricação de bens destinados à venda" implica na retomada indireta do conceito de insumos anteriormente previsto pela RF13, em desacordo com o que restou definido pelo A. STJ".

Através do item "***VI.1.2.A – Panorama geral acerca do conceito de insumo estabelecido nos arts. 3º(s), incisos II, da Lei Nº 10.637/2002, e da Lei Nº 10.833/2003, e a possibilidade de apropriação de créditos a esse título por parte da Impugnante frente ao recente posicionamento jurisprudencial e da RFB sobre a matéria"*** da impugnação, tenta demonstrar que o novo entendimento trazido pela decisão do STJ, que permitiria o aproveitamento de seus créditos da não cumulatividade, se baseia na "essencialidade e relevância das despesas para a manutenção da fonte de geração de receitas tributadas".

Defende seu posicionamento através de análise de dispositivos legais, além de entendimentos doutrinários, para concluir que "cabe ao intérprete de referida legislação examinar em que medida os dispêndios considerados como insumos se vinculam às receitas tributáveis pelo PIS e COFINS. Isto é, deve ser analisado se os bens e serviços qualificados como tal são utilizados para viabilizar o desenvolvimento do objeto social do contribuinte ou, ainda, para garantir certa qualidade aos bens e serviços produzidos e comercializados, autorizando o registro de créditos dessas contribuições".

Ainda:

(...)

140. É de se observar que o conceito de insumo sedimentado pelo A. STJ prestigia o direito de crédito da contribuição ao PIS e da COFINS relativamente aos bens e serviços necessários à manutenção da fonte de geração de receitas tributadas por essas contribuições, ainda que sua utilização se dê indiretamente no processo produtivo.

DOCUMENTO VALIDADO

Original

141. Em outros termos, não é necessário que o insumo seja 'consumido' na atividade do contribuinte, desde que seja essencial ou relevante a atividade econômica desenvolvida pelo contribuinte.

(...)

144. Ante todo o exposto, depreende-se que, atualmente, prevalece o entendimento de que todos os bens e serviços adquiridos pelos contribuintes que estejam vinculados à geração de receitas tributáveis autorizam a apropriação de créditos do PIS e da COFINS, desde que sejam empregados, direta ou indiretamente, na formação dos bens ou serviços que sejam essenciais ou relevantes ao desenvolvimento da atividade do contribuinte – como é o caso da Impugnante.

(...)

145. Ainda, é importante que se afaste o principal argumento utilizado pela D. Autoridade Fiscal, no sentido de que apenas os contribuintes que atuam na produção ou na fabricação do produto ou na prestação do serviço possuiriam direito aos creditamento das contribuições ao PIS e COFINS sob a rubrica de insumos (arts. 3º(s), inciso II, da Lei Nº 10.637/2002, e da Lei Nº 10.833/2003), devendo esse direito também ser reconhecido para as empresas comerciais, como é o caso da Impugnante.

146. Como visto acima, o creditamento da contribuição ao PIS e COFINS previsto nos arts. 3º(s), inciso II, deve ser interpretado à luz da sistemática da nãocumulatividade. Dessa forma, todos os contribuintes dessas contribuições que estejam sujeitos à sistemática de apuração não-cumulativa, como é o caso da Impugnante, têm direito ao crédito sobre os insumos que sejam essenciais à sua atividade, seja ela industrial, de produção, de prestação de serviços, ou exclusivamente comercial, sem qualquer distinção.

(...)

151. Assim, de acordo com o conceito de insumo definido pelo A. STJ, repita-se, não é necessário que ele mantenha relação com o processo produtivo em si, isto é, o insumo não precisa ser efetivamente esgotado ou consumido na atividade econômica, sendo suficiente que ele seja essencial e relevante a essas atividades.

Uma vez comprovado que os insumos estão vinculados à geração de receitas tributáveis de determinada empresa, sendo empregados direta ou indiretamente na formação dos bens ou serviços, ou que sejam relevantes ou essenciais ao desenvolvimento da atividade, estará autorizada a apropriação de créditos de PIS e COFINS.

152. Evidentemente, o A. STJ fixou o entendimento no sentido de que o conceito de insumo deve ser interpretado de forma ampla, sem se restringir

DOCUMENTO VALIDADO

àqueles bens e serviços empregados diretamente no processo de fabricação ou produção de bens e produtos ou ainda, na prestação de serviços, os quais, só poderiam ser utilizados por fabricantes ou industriais.

(...)

Passa a defender o enquadramento de sua atividade como uma atividade de produção:

(...)

158. Ainda, além de a Impugnante fazer jus a esses créditos em razão da aplicação do conceito de insumo às empresas comerciais, é certo que ela também faz jus ao referido creditamento em razão das particularidades da sua atividade, que se encaixa no próprio conceito de "produção", previsto no inciso II, dos artigos 3º(s)das Leis Nº(s) 10.637/02 e 10.833/03. Explica-se.

159. Prescreve o inciso II, dos artigos 3º(s) das Leis Nº(s) 10.637/02 e 10.833/03 que o contribuinte do PIS e COFINS submetido ao regime da não cumulatividade tem o direito de calcular créditos sobre despesas com a aquisição de bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

160. O legislador, como se pode perceber somente pela leitura do texto, permitiu o cálculo de créditos sobre despesas com bens e serviços que devem ser "utilizados" como insumos na atividade de (i) "prestação de serviços", na atividade de (ii)"produção" ou (iii) na atividade de "fabricação" de bens e produtos destinados à venda.

161. Como se observa, em relação a bens e produtos, há que haver a utilização dos insumos na "prestação de serviços", na "produção ou fabricação". Portanto, o legislador condicionou a utilização dos insumos em uma das três situações, quando se referir a bens: prestação de serviços, produção ou fabricação.

(...)

Entende que há uma diferença entre os termos produção e fabricação:

(...)

164. Conforme demonstrado anteriormente, a atividade exercida pela Impugnante é uma atividade típica de produção que envolve uma série de etapas, consistindo em um complexo processo produtivo, como foi destacado acima e como também será detalhado abaixo – trata-se, como será conceituado adiante, de uma atividade de "produção".

(...)

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

173. Novamente, pela definição do termo "produção" trazida por esse diploma, compreende-se um processo de criação que gera um resultado agregador, mas não necessariamente material e palpável, de forma que um escritor pode produzir uma obra, um designer pode produzir um modelo, ou um músico pode produzir uma canção, sem que essas criações sejam necessariamente materializadas.

(...)

186. Sendo assim, ao fazer uso do termo "produção", o legislador não teve a intenção de restringir a aplicação de determinada norma exclusivamente aos processos nos quais o resultado se dá de forma material, ou seja, que resultam em bens, produtos e mercadorias. Ao fazer uso de referido vocábulo, o legislador visou abarcar tanto os processos nos quais o resultado se dá de forma material (i.e., fabricação), quanto aqueles no qual a criação não é palpável, mas imaterial.

187. Portanto, a outra conclusão não se pode chegar senão a de que a Impugnante utiliza insumos na produção de seus vestuários, sendo, portanto, alçada à condição de produtor para fins da incidência das contribuições ao PIS e a COFINS.

188. Portanto, qualquer que seja o enquadramento que se dê em relação às atividades da Impugnante, tenha ela atividade varejista ou de produção, é certo que o direito ao crédito dos insumos necessários às suas atividades deve ser assegurado, não podendo se ter uma interpretação literal e cerrada do disposto nº inciso II, dos artigos 3º(s) das Leis Nº(s) 10.637/02 e 10.833/03.

(...)

No item VI.1.2.B da impugnação, a interessada traz o entendimento de que "os créditos glosados pela D. Autoridade Fiscal sobre as despesas em referência são considerados insumos da atividade da Impugnante, diante de sua essencialidade e relevância":

(...)

191. Conforme se verifica do TVF, dentre os créditos de PIS e COFINS glosados pela D. Autoridade Fiscal estão aqueles relacionados com a aquisição de bens e serviços utilizados como insumo de sua atividade. Em breve síntese, no entendimento da D.Autoridade Fiscal, a Impugnante não faria jus à apropriação dos créditos em questão, considerando que não poderiam ser enquadrados como insumos de sua atividade, sobretudo por se tratar de empresa do ramo comercial.

192. E nesse sentido, partindo desse entendimento equivocado, a D. Autoridade Fiscal acabou efetuando a glosa de créditos de PIS e de COFINS calculados sobre (i)aquisição de bens utilizados como insumo, tais como

material de embalagem e cabides (item "III.1.A" e Anexos 1 e 2 do TVF – fls. 6010/6011 e 6014/6015 do presente processo administrativo) e (ii) aquisição de serviços utilizados como insumo, como a contratação de mão-de-obra temporária (item "III.1.113" e Anexo 3 – fls. 6011/6012 e fls. 6015/6016 do processo administrativo), mão-de-obra para auxílio nos atendimentos (serviços para processamento), despesas com as plataformas digitais, consultoria e suporte técnico em informática (item "III.1.C" e Anexos 4, 5 e 6 – fls. 6012 e fls. 6016/6017 do processo administrativo).

193. Ainda, importante consignar, que a D. Autoridade Fiscal também acabou glosando as despesas com frete entre estabelecimentos, também qualificadas pela Impugnante como insumo de sua atividade, conforme se verifica do item "III.1.E" e Anexos 8, 9 e 10 do TVF (fls. 6013/6014 e fls. 6018/6020).

(...)

Rebate o entendimento do Fisco em relação a cada um dos itens glosados, conforme os títulos a seguir reproduzidos:

(...)

Direito ao crédito de PIS e de COFINS sobre as despesas com cabides, material de embalagem, mão-de-obra para auxílio nos atendimentos e frete entre estabelecimentos (Itens "III.1.A", "III.1.C" e "III.1.E" do TVF)(...)Créditos decorrentes das despesas com materiais de embalagens e cabides (item "III.1.A" e Anexos 1 e 2 do TVF – fls. 6010/6011 e 6014/6015 do presente processo administrativo): insumo da atividade da Impugnante (arts. 3ºs, II, das Leis Nºs 10.637/02 e 10.833/03)

(...)

Créditos decorrentes das despesas com fretes entre CDs e as lojas físicas da Impugnante (Item "III.1.E" e Anexos 8, 9 e 10 do TVF - fls. 6013/6014 e fls.6018/6020 do processo administrativo): insumo da atividade da Impugnante (arts.3ºs, II, das Leis Nºs 10.637/02 e 10.833/03)(...)Créditos decorrentes de mão-de-obra /serviços de terceiros – serviços de processamento (item "III.1.C" e Anexo 4 – fls. 6012 e fls. 6016 do processo administrativo): insumo da atividade da Impugnante (arts. 3ºs, II, das Leis Nºs 10.637/02 e 10.833/03)(...)Créditos decorrentes das despesas com mão-de-obra temporária, despesas com plataformas digitais e consultoria e suporte técnico em informática(...)Créditos decorrentes das despesas com IPTU em aluguéis de imóveis realizados pela Impugnante (item "III.1.D" e Anexos 7 – fls. 6012/6013 e fls. 6018 do processo administrativo) - arts. 3º, incisos IV, das Leis Nºs 10.637/02 e 10.833/03

(...)

Ao final, apresenta seu pedido:

DOCUMENTO VALIDADO

> *(...)*
>
> *VII. PEDIDO 357. Diante do exposto, é a presente para requerer que esta D. Delegacia de Julgamento determine o integral cancelamento do Auto de Infração ora impugnado em razão da precariedade do lançamento, nos termos do item "V" da presente defesa.*
>
> *358. Caso não seja este o entendimento desta D. Delegacia de Julgamento, é certo que, no mérito, também não deve prevalecer a autuação em questão, devendo ser integralmente cancelados os autos de infração ora impugnados, com o reconhecimento da legitimidade dos créditos de PIS e de COFINS apropriados pela Impugnante, pelos fundamentos expostos no item "VI" da presente Impugnação.*
>
> *(...)*

Em apreciação da impugnação apresentada a 11ª TURMA/DRJ0 por meio do acordão 101-030.031 julgou-a improcedente, conforme decisão abaixo ementada:

> Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins
>
> Período de apuração: 01/01/2019 a 31/12/2020 Ementa:
>
> NULIDADE. INOCORRÊNCIA.
>
> O lançamento de ofício pode ser realizado sem prévia intimação ao sujeito passivo, nos casos em que o Fisco dispuser de elementos suficientes à constituição do crédito tributário".
>
> A fase de fiscalização é pré-processual, pois o processo administrativo apenas tem início com a tempestiva impugnação do lançamento. Assim, não é exigível, durante a fiscalização, o estabelecimento do pleno contraditório na coleta de provas, pois os impugnantes terão oportunidade de manifestarse a seu respeito nas impugnações.
>
> PIS E COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS.
>
> O conceito de insumo para fins de apuração de créditos no regime não cumulativo 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 - entendimento emanado pelo STJ no REsp 1.221.170/PR e Parecer Normativo Cosit/RFB Nº 5/2018. CONCEITO DE INSUMOS. APLICAÇÃO.
>
> Somente podem ser considerados insumos itens aplicados no processo de produção de bens destinados à venda ou de prestação de serviços a terceiros.
>
> ALUGUEL. CONDOMÍNIO E IPTU.
>
> A legislação de regência permite o crédito sobre as despesas com aluguéis de prédios pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa. A despesa com taxas condominiais do imóvel alugado, IPTU, entre outras não se confunde

DOCUMENTO VALIDADO

com aluguel, inexistindo a possibilidade de interpretação extensiva que permita o desconto de crédito correspondente.

APURAÇÃO REFLEXA.

Aplicam-se ao Programa de Integração Social - PIS as mesmas razões de decidir relativas à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social COFINS, em face da similitude dos motivos de autuação e das razões de

impugnação.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Irresignada a Recorrente apresenta recurso voluntário argumentando preliminarmente a nulidade do acordão recorrido e, no mérito, repisa os argumentos da impugnação.

É o Relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheira **Keli Campos de Lima**, Relatora.

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, portanto de ser admitido.

Preliminares:

Nulidade do acordão recorrido.

A Recorrente suscita a nulidade do acórdão proferido pela DRJ, sob o argumento de que houve omissão quanto à análise integral dos fatos e fundamentos apresentados na impugnação, especialmente no que tange ao detalhamento da natureza das atividades de produção (inspeção, etiquetagem, separação e encabidamento). Contudo, entendo que não assiste razão.

O dever de fundamentação das decisões administrativas, conforme preceituam os artigos 10 e 59 do Decreto nº 70.235/72 exige que o julgador exponha as razões de seu convencimento, enfrentando os pontos centrais da lide. No caso em tela, verifica-se que a decisão recorrida enfrentou a matéria, ainda que de forma contrária aos interesses da Recorrente, ao concluir que as atividades citadas não se inserem no conceito de processo produtivo para fins de creditamento.

É cediço que o julgador não está obrigado a responder a todos os questionamentos da parte, desde que fundamente sua decisão em razões suficientes para o deslinde da controvérsia. A discordância da Recorrente quanto à qualificação técnica das atividades (se

DOCUMENTO VALIDADO

integram ou não o processo produtivo) é matéria que se confunde com o mérito e nele será analisada.

Portanto, inexistindo vício formal ou cerceamento de defesa, rejeito a preliminar.

Nulidade da autuação – violação ao artigo 142 do CTN

Repisando os termos da impugnação, a Recorrente suscita nulidade da autuação uma vez que " *auto de infração foi lavrado sem que todas as informações e documentos apresentados pela Recorrente durante o procedimento de fiscalização tenham sido devidamente analisados. Tal omissão compromete a validade do lançamento, uma vez que impede a formação de juízo de valor sobre a totalidade dos elementos fáticos e jurídicos relevantes à controvérsia."*

Neste ponto, considerando que, em seu recurso voluntário, a Recorrente reproduz os argumentos expostos na impugnação e por entender que todas as alegações e matérias controvertidas foram devidamente dirimidas no v. acórdão recorrido, adoto a decisão recorrida, como fundamento no presente voto, nos termos do art. 114, §12 do RICARF aprovado pela Portaria MF nº 1.634/2023[1], reproduzindo-a parcialmente:

> "(...)
>
> 2. Preliminares.
>
> - Da Nulidade.
>
> Em sua impugnação a interessada alega "*que a autuação é resultante de procedimento fiscalizatório precário, eis que (i) não analisou com profundidade a operação da Impugnante – que, frise-se, é mais complexa do que o que comumente se considera como varejo (simples compra e revenda de mercadorias) e (ii) tampouco analisou devidamente os documentos e esclarecimentos fornecidos pela Impugnante".*
>
> O que pretendeu fazer entender é que, durante o procedimento fiscal, que antecedeu o lançamento de ofício, "*a D. Autoridade Fiscal não visitou as instalações da Impugnante, seja suas lojas, seus centros de distribuições ou seus estabelecimentos que abarcam todas as áreas de criação, produção, marketing, custos e vendas", e que, este procedimento à distância, "jamais poderia ser suficiente para correta identificação de todos os procedimentos e operações praticadas pela Impugnante, notadamente, em razão das especificidades das atividades que são desenvolvidas".*
>
> Conclui apontando ferimento ao trazido no art. 142 do CTN, *"inclusive em atenção aos princípios que regem a Administração [principalmente os da motivação (art. 93, IX da CF e art.131, 165 e 458 do CPC) e legalidade (art. 150, I da CF e 97 do CTN)]*", razão pela qual requer a anulação do feito.

[1] "Art. 114.(...)
§12. A fundamentação da decisão pode ser atendida mediante:
I - declaração de concordância com os fundamentos da decisão recorrida; e(...)"

DOCUMENTO VALIDADO

A fase de fiscalização (procedimento dispensável que antecede o lançamento de ofício) é pré-processual, pois o processo administrativo apenas tem início com a tempestiva impugnação do lançamento, nos termos do artigo 14 do Decreto Nº 70.235/72 ("a impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento"). Assim, não é exigível, durante a fiscalização, o estabelecimento do pleno contraditório na coleta de provas, ou mesmo que se façam análises específicas, como requer a impugnante, pois, entendendo o autuante que já possui as informações necessárias e suficientes para efetuar o lançamento de ofício, este já pode ser realizado, e a interessada terá a oportunidade de manifestar-se através de sua impugnação.

Destaque-se que o Termo de Verificação Fiscal e os Autos de Infração contêm expressamente a descrição dos fatos, a identificação dos motivos que embasaram as suas conclusões, bem como a indicação das disposições legais pertinentes.

Por sua vez, o sujeito passivo foi regularmente cientificado dos Autos de Infração, sendo-lhe concedido o prazo legal para a impugnação, direito que exerceu mediante a apresentação de suas razões de defesa, que ora são apreciadas e que demonstram o pleno conhecimento dos fatos que motivaram a autuação, não se vislumbrando qualquer desrespeito ao exercício do seu direito de defesa.

Inclusive, o lançamento de ofício poderia ser realizado, mesmo, sem a prévia intimação do contribuinte, o que não foi o caso.

Veja-se a súmula Nº 46 do CARF:

> *(...)*
>
> ***Súmula CARF Nº 46*** *Aprovada pelo Pleno em 29/11/2010 O lançamento de ofício pode ser realizado sem prévia intimação ao sujeito passivo, nos casos em que o Fisco dispuser de elementos suficientes à constituição do crédito tributário. (Vinculante, conforme Portaria MF Nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).*
>
> *(...)*

Ainda quanto à arguição de nulidade, agora de forma mais geral, ao contrário do entendimento da impugnante, todos os requisitos foram cumpridos pela autoridade fiscal, não havendo qualquer fundamento para a anulação do auto de infração. Veja-se o que trazem os comandos dos artigos 59 e 60 da norma de estatura legal aplicável na seara tributária, o Decreto nº 70.235/1972, que, no tema, não demanda aplicação subsidiária de outros dispositivos da lei geral do processo administrativo federal (Lei nº 9.784/1999):

> *(...)*
>
> *Art. 59. São nulos:*
>
> *I os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;*

DOCUMENTO VALIDADO

> *II os despachos e decisões proferidos 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. (grifou-se)*
>
> *(...)*

As demais irregularidades, incorreções e omissões, caso existam, não importarão em nulidade, sendo sanadas quando resultarem em prejuízo ao sujeito passivo, salvo se por este ocasionadas, ou se não influírem na solução do litígio, conforme o citado artigo 60.

É importante ressaltar que o direito processual tem como regra o princípio da instrumentalidade das formas, que traz como consequência, com respeito à nulidade do processo, que somente àquela que sacrifica os fins de justiça do processo deve ser declarada pela autoridade julgadora. Com efeito, a doutrina pátria é pacífica quando entende que a nulidade por cerceamento ao direito de defesa exige seja comprovado o efetivo prejuízo ao exercício desse direito por parte do sujeito passivo. Segundo o princípio pas de nullité san sgrief (que, literalmente, significa: não há nulidade sem prejuízo), não se declarará nulo nenhum ato processual quando este não causar prejuízo à parte ou ao acusado. Tal princípio está assente nos artigos 563 e 566 do Código de Processo Penal, a seguir:

> *(...)*
>
> *Art. 563. Nenhum ato será declarado nulo, se da nulidade não resultar prejuízo para a acusação ou para a defesa.*
>
> *Art. 566. Não será declarada a nulidade de ato processual que não houver influído na apuração da verdade substancial ou na decisão da causa.*
>
> *(...)*

No âmbito do novo Código de Processo Civil (lei Nº 13.105, de 16/03/2015), dispõe o artigo 277 que:

> *(...)*
>
> *Quando a lei prescrever determinada forma, o juiz considerará válido o ato se, realizado de outro modo, lhe alcançar a finalidade.*
>
> *(...)*

Ou seja, o artigo 277 do CPC retrata a própria regra basilar que norteia o princípio *pas de nullité sans grief*, aqui abordado.

Mesmo sob o aspecto formal, podem ser verificados no Auto de Infração impugnado, os elementos enumerados no artigo 10 do Decreto n° 70.235/1972, obrigatórios em qualquer autuação, nos termos, ainda, do artigo 142 do CTN:

DOCUMENTO VALIDADO

(...)

Decreto Nº 70.235/72

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la nº prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

(...)

Código Tributário Nacional

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

(...)

Não há, portanto, que se falar em nulidade do ato administrativo, visto que, além de atender aos requisitos do artigo 10 do Decreto Nº 70.235/72, não se verifica a ocorrência de qualquer das hipóteses previstas no artigo 59 do mesmo Decreto.

Com efeito, **a descrição dos fatos feita pelo autuante é clara**, contendo a fundamentação legal do lançamento, a descrição dos fatos, a apuração da base de cálculo, além das deduções porventura realizadas. Além disso, todas as informações utilizadas na apuração constam do processo. A própria impugnação apresentada, por si só, demonstra o completo entendimento do feito por parte da interessada.

Por sua vez, os enquadramentos legais do tributo, da multa de ofício e dos juros de mora estão corretamente descritos.

Por fim, ensejariam a nulidade, no processo administrativo fiscal, apenas os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos

DOCUMENTO VALIDADO

> por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa, o que não foi verificado.
>
> Como se demonstrou, não há qualquer motivo para a anulação do auto de infração.
>
> (...)"

Mérito:

Do conceito de insumos:

O princípio da não cumulatividade está inserido no texto constitucional e no que se refere às contribuições sociais está disciplinado no artigo 195, § 12, *in verbis*:

> Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:
>
> (...)
>
> § 12. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do caput, serão não-cumulativas. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003).

Por sua vez, as Leis Federais nº 10.637/02 (PIS) e n° 10.833/03 (COFINS), disciplinaram os bens e/ou serviço aptos a gerar o direito ao crédito, sendo certo que a não cumulatividade, pressupõe a existência de um ciclo econômico formado por várias operações, cuja finalidade é evitar o efeito "cascata" da tributação, compensando-se o valor referente ao tributo das operações anteriores com o valor a ser recolhido na operação seguinte, desonerando o Contribuinte pela repercussão econômica que um sistema de tributação cumulativo acarretaria no preço final do produto e/ou serviço.

Assim, quando da aplicação da sistemática de não cumulatividade para a contribuição do PIS e da COFINS, foi adotado, conforme exposição de motivos da Medida Provisória nº 135 de 30/10/2003, o método subtrativo indireto. Tal método consiste no fato de que a não cumulatividade é obtida por meio da concessão de crédito fiscal sobre as compras (custos e despesas) definidos em lei, na mesma proporção da alíquota que registra as vendas (receitas), diferente do método do imposto sobre imposto que se compensa o montante devido na saída (vendas) com o valor efetivamente recolhido por ocasião da entrada (compras).

Nesta linha de pensamento, acerca da não cumulatividade e sua efetividade para a atividade empresarial, valiosos são os ensinamentos de Ives Gandra da Silva Martins , em sua obra, explanando, inclusive, o método de apuração do crédito em cada cadeia (método subtrativo indireto), veja-se:

> "... apresentaremos a ideia de que, dentre as diversas sistemáticas de não-cumulatividade (neutralidade tributária) desenvolvidos pela doutrina, inclusive

DOCUMENTO VALIDADO

DOCUMENTO VALIDADO

> internacional, para o caso da Contribuição para o PIS e da COFINS foi adotado, expressamente (conferir a Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 135), o Método Subtrativo Indireto. Pelo Método Subtrativo Indireto, a não-cumulatividade é alcançada por meio de concessão de crédito Fiscal sobre as compras (custos e despesas) definidas em lei, na mesma proporção da alíquota que grava as vendas (receitas). Trata-se, portanto, de uma sistemática distinta daquela adotada pela legislação do IPI e do ICMS, para quais aplica-se o Método de Imposto contra Imposto, isto é, compensa-se o montante devido na saída (vendas) com o valor efetivamente recolhido por ocasião da entrada (compras).
>
> No caso do Método Subtrativo Indireto, adotado pela Lei nº 10.637 de 2003, e pela Lei 10.833 de 2004, com as alterações posteriores, para a concessão do crédito Fiscal não se exige qualquer vinculação com o montante recolhido na etapa anterior, a ponto de ser indiferente se o fornecedor é optante pelo lucro presumido, pelo SIMPLES ou se tem suas vendas isentas. A transformação da Contribuição para o PIS e da COFINS em tributos não-cumulativos teve por finalidade (novamente conferir a Exposição de Motivos da medida provisória nº 135) a expansão da atividade comercial brasileira, quer com relação ao mercado interno que com relação às exportações..."

Nesta perspectiva, se o Contribuinte adquiriu bens ou serviços que anteriormente tiveram a incidência do PIS e da COFINS, nasce neste ato de forma lógica o direito ao crédito, conforme disposto nas Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, que elencam as possibilidades de crédito fiscal, com base no insumo adquirido.

> Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: (Regulamento)
>
> **I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)**
>
> a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008). (Produção de efeitos)
>
> b) nos §§ 1º e 1º-A do art. 2º desta Lei; (Redação dada pela Lei nº 11.787, de 2008)
>
> **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 - (VETADO)
>
> 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 de terceiros, quando o custo, inclusive de mão-de-obra, tenha sido suportado pela locatária; 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 - 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)
>
> X - vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção. (Incluído pela Lei nº 11.898, de 2009)
>
> XI - bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços.

Dentre as disposições acima colacionadas (idênticas para as mencionadas leis), a previsão contida no inciso II, do artigo 3º, que traz o direito de crédito sobre bens e serviços utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens e produtos destinados à venda é a grande motivadora das inúmeras discussões e atuações no que tange aos créditos de PIS e COFINS. Isto porque, como a legislação não trouxe um conceito definido de insumos e os critérios aplicáveis, deixaram uma verdadeira abertura para aplicação de entendimentos diversos.

Assim, na tentativa de pacificar anos de discussões administrativas e judiciais o Superior Tribunal de Justiça – STJ no julgamento do RESP nº 1.221.170/PR –Tema 779 em sistemática de recursos repetitivos fixou o entendimento de que o "conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte". Vejamos:

> TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL.

DOCUMENTO VALIDADO

> DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEGUINTES DO CPC/2015). 1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º., II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.
>
> 2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.
>
> 3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.
>
> 4. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns.247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de terminado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.
>
> (REsp 1221170/PR, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 22/02/2018, DJe 24/04/2018)

Ressalte-se que no referido julgamento reconheceu-se a ilegalidade das restrições impostas pelas Instruções Normativas SRF nº 247/2002 e SRF nº 404/2004, vejamos:

> (a) é ilegal a disciplina de creditamento prevista nas Instruções Normativas da SRF ns. 247/2002 e 404/2004, porquanto compromete a eficácia do sistema de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS, tal como definido nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003; e
>
> (b) o conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, ou seja, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte.
>
> (RESP nº 1.221.170/PR –Tema 779)

DOCUMENTO VALIDADO

Assim, para a correta aplicação do conceito de insumo há que observar a aplicação do “teste de subtração” proposto pelo Ministro Mauro Campbell Marque em seu Voto-Vogal no julgamento do RESP 1.221.170/PR , que consiste basicamente em verificar se ao subtrair o item da atividade, esta permanece ou não sendo desenvolvida ou sua subtração implica substancial perda da qualidade do produto ou serviço.

Assim, ultrapassada a questão sobre o conceito de insumos a ser aplicado ao caso, cabe agora verificar se de fato a Recorrente trouxe elementos e documentos hábeis a comprovar efetivamente o direito de crédito sobre os itens glosados.

Passemos à análise.

Da atividade da Recorrente: Inaplicabilidade do Conceito de Insumo à Atividade Comercial – Súmula 234.

A controvérsia reside na possibilidade de creditamento, no regime não cumulativo do PIS e da COFINS, de dispêndios que a Recorrente classifica como "insumos".

Conforme se depreende do relatório fiscal e da decisão recorrida, após a análise da atividade da empresa a fiscalização lavrou auto de infração sobre creditamento indevido dos seguintes itens:

Conta	Descrição da Conta	Descrição do crédito nas EFD - Contribuições
411622	MATERIAL DE EMBALAGEM	EMBALAGEM
411644	Cabides	CABIDES
411515	MÃO-DE-OBRA TEMPORÁRIA	MÃO DE OBRA TEMPORARIA
411516	MÃO-DE-OBRA/SERV DE TERCEIROS	SERVIÇO DE PROCESSAMENTO
421356	CONSULTORIA/ASSESSORIA - INFORMÁTICA	DESPESA COM CONSULTORIA TECNOLÓGICA
411530	Despesa com Plataforma Tecnológica	DESPESA COM PLATAFORMA TECNOLÓGICA
411684	IPTU - IMP PREDIAL E TERR URBANO	IPTU
411510	Fretes Contratados CD'S - Mercadorias	FRETES
411511	FRETES - GERAL	FRETES
411512	FRETES MERCADORIAS	FRETES

Em que pese os esforços da Recorrente em demonstrar que possui como objeto social tanto o comércio quanto a confecção de produtos em geral, trazendo explicações detalhadas e elementos visuais das atividades desenvolvidas, fato é que os itens glosados não possuem qualquer relação com o processo de confecção que, porventura a Recorrente pudesse exercer.

A análise do objeto social e do Termo de Verificação Fiscal (TVF) revela que a estrutura operacional da empresa é voltada predominantemente ao varejo. O "processamento" alegado — que inclui inspeção, engomagem, etiquetagem e encabidamento — constitui, em verdade, etapa de preparação logística para a venda, e não fase integrante do ciclo fabril de confecção.

Para a atividade de comércio o direito ao crédito é restrito à aquisição de bens para revenda (Art. 3º, I, das Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03). Neste sentido é a Súmula CARF nº 234, que veda a apuração de créditos de insumos na atividade de comércio.

DOCUMENTO VALIDADO

> Na atividade de comércio não é possível a apuração de créditos da não-cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS com base no inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.
>
> SÚMULA CARF Nº 234
>
> Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em sessão de 05/09/2025 – vigência em 16/09/2025

Cabides e material de embalagem

No que tange aos dispêndios com cabides e embalagens de transporte, a fiscalização fundamentou a glosa na premissa de que a atividade de revenda de bens não comporta a apropriação de créditos na modalidade "insumos", restringindo-se ao custo de aquisição dos bens para revenda (Art. 3º, I, das Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03). A DRJ, manteve o referido entendimento.

Por outro lado, a Recorrente sustenta que tais itens seriam essenciais e relevantes ao seu modelo de negócio, enquadrando-se no conceito de insumo definido pelo STJ no REsp nº 1.221.170/PR.

Contudo, os argumentos da Recorrente não prosperam. O regime de não cumulatividade do PIS e da COFINS é estruturado sobre hipóteses de creditamento taxativas. A divisão entre os incisos I e II do art. 3º das leis de regência estabelece regimes distintos: o inciso I é a norma específica para a atividade comercial (revenda), enquanto o inciso II destina-se exclusivamente às atividades de produção de bens ou prestação de serviços.

A aplicação dos critérios de essencialidade e relevância fixados pelo STJ pressupõe, necessariamente, que o gasto esteja vinculado a um processo produtivo ou à execução de um serviço. Na atividade de comércio varejista, a lei já exaure a possibilidade de creditamento ao permitir o desconto sobre o valor de aquisição das mercadorias.

Portanto, em que pese a utilidade dos cabides e embalagens para a logística e exposição dos produtos, tais itens constituem despesas operacionais de venda e não insumos de produção e nos termos da Súmula nº 234 do CARF a glosa deve ser mantida.

Das Despesas com Fretes entre Centros de Distribuição (CDs) e Lojas Físicas

Quanto ao frete de transferência entre os Centros de Distribuição e as unidades varejistas, a fiscalização, fundamentou a glosa na ausência de previsão legal para o creditamento de logística interna, asseverando que tais dispêndios não se amoldam ao conceito de insumo (Art. 3º, II) nem ao de frete na operação de venda (Art. 3º, IX). A decisão recorrida reforçou esse entendimento com base no Parecer Normativo RFB/COSIT nº 05/2018, que exclui o transporte entre estabelecimentos próprios do rol de créditos admitidos para empresas revendedoras.

Em relação a apropriação dos serviços de fretes como insumos, considerando a atividade comercial o pleito encontra óbice na Sumula CARF nº 234.

DOCUMENTO VALIDADO

Já a caracterização do frete entre CD e loja como "operação de venda" decorre da singularidade da cadeia logística do varejo de moda, apresentada pela Recorrente. Conforme demonstrado nos autos, a mercadoria sai do Centro de Distribuição em estado de "pronto para consumo" — já etiquetada com preço, alarmada e encabidada — sendo o transporte para a loja a etapa final e definitiva para a disponibilização do bem ao consumidor. De acordo com a Recorrente não se trata de mera movimentação de estoque, mas de deslocamento essencial à conclusão do ciclo comercial.

Contudo, a matéria encontra-se pacificada por este Conselho através da Súmula CARF nº 217, que veda expressamente o crédito sobre o transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa:

> Os gastos com fretes relativos ao transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa não geram créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins não cumulativas.
>
> Súmula CARF nº 217
>
> Aprovada pela 3ª Turma da CSRF em sessão de 26/09/2024 – vigência em 04/10/2024

Assim, em observância às Súmulas as glosas devem ser mantidas.

Da Mão de Obra Temporária, Serviços de Terceiros

No que tange aos dispêndios com mão de obra temporária e serviços de terceiros, a Recorrente fundamenta o pleito de creditamento na essencialidade desses gastos para suportar a sazonalidade das vendas em períodos de pico (ex: Natal). Sustenta que a força de trabalho adicional seria indispensável à viabilização de seu modelo de negócio, o que atrairia a aplicação do conceito de insumo sob a ótica da relevância operacional.

Entretando a decisão recorrida agiu com acerto ao manter a glosa. O direito ao crédito sobre serviços de terceiros e mão de obra, nos termos do Art. 3º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, exige a aplicação direta do serviço na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços a terceiros. Neste sentido, Parecer Normativo RFB/COSIT nº 05/2018, em seu item 126, condiciona o creditamento à aplicação da mão de obra cedida diretamente nas atividades produtivas ou de prestação de serviços da contratante:

> “(...)
>
> 126. Deveras, na hipótese de contratação de pessoa jurídica fornecedora de mão de obra(terceirização de mão de obra) somente se vislumbra que o serviço prestado por esta pessoa jurídica(disponibilização de força de trabalho) seja considerado insumo se a mão de obra cedida for aplicada diretamente nas atividades de produção de bens destinados à venda (ou na produção de insumos utilizados na produção de tais bens – insumo do insumo) ou de prestação de serviços desempenhadas pela pessoa jurídica contratante

DOCUMENTO VALIDADO

(...)

No caso em apreço, restou comprovado que a mão de obra temporária foi alocada na atividade de revenda de mercadorias (comércio varejista). Como exaustivamente demonstrado, a atividade comercial é regida pelo inciso I do art. 3º, que não contempla o creditamento sobre serviços de terceiros ou mão de obra, limitando-se ao custo de aquisição dos bens para revenda, conforme Súmula CARF nº 234.

Assim, a glosa deve ser mantida.

Despesas com Plataformas Digitais, Consultoria e Suporte em Informática

Quanto aos dispêndios com plataformas digitais, consultoria e suporte em informática, a Recorrente sustenta a essencialidade de tais serviços para a viabilização de suas operações, especialmente no âmbito do comércio eletrônico e da gestão administrativa. Todavia, a pretensão de creditamento carece de amparo legal e normativo no regime da não cumulatividade.

A atividade de revenda de mercadorias, por definição legal, não comporta a apropriação de créditos na modalidade "insumos" (Art. 3º, II, das Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03), uma vez que o legislador reservou a esta atividade o crédito sobre o custo de aquisição dos bens (inciso I). Nesta linha é a Súmula CARF nº 234.

Assim, a glosa deve ser mantida.

Despesa com IPTU

A controvérsia neste tópico reside na interpretação do conceito de "aluguéis de prédios" para fins de creditamento, nos termos do Art. 3º, inciso IV, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003. Enquanto a fiscalização e a DRJ adotam uma interpretação restritiva e literal, limitando o crédito ao valor nominal do aluguel, a Recorrente sustenta que o IPTU integra o custo indissociável da locação.

A análise da matéria deve ser feita à luz da Lei nº 8.245/91 (Lei do Inquilinato). Os artigos 22, 23 e 25 da referida norma estabelecem que, embora o locador seja originalmente o responsável pelos impostos e taxas, tais encargos podem ser transferidos contratualmente ao locatário. Uma vez atribuída essa responsabilidade, tais verbas passam a compor os "encargos da locação", sendo cobradas conjuntamente com o aluguel.

> Art. 22. O locador é obrigado a:
>
> (...)
>
> X - pagar as despesas extraordinárias de condomínio.
>
> (...)
>
> Art. 23. O locatário é obrigado a:
>
> I - pagar pontualmente o aluguel e os encargos da locação, legal ou contratualmente exigíveis, no prazo estipulado ou, em sua falta, até o sexto dia

DOCUMENTO VALIDADO

> útil do mês seguinte ao vencido, no imóvel locado, quando outro local não tiver sido indicado no contrato;
>
> (...)
>
> XII - pagar as despesas ordinárias de condomínio.
>
> (...)
>
> Art. 25. Atribuída ao locatário a responsabilidade pelo pagamento dos tributos, encargos e despesas ordinárias de condomínio, o locador poderá cobrar tais verbas juntamente com o aluguel do mês a que se refiram.

Nesse sentido, o IPTU não é pago pela Recorrente diretamente ao ente público, mas sim ao locador, como parte do custo para a manutenção da posse do imóvel. Sob a ótica do locador, tais valores constituem receita bruta decorrente da atividade de locação, conforme pacificado pela Solução de Consulta COSIT nº 38/2014:

> ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ.
>
> EMENTA: LUCRO PRESUMIDO. RECEITA BRUTA. ADMINISTRAÇÃO DE IMÓVEIS PRÓPRIOS. DESPESAS CONDOMINIAIS. TAXAS E TRIBUTOS INCIDENTES SOBRE O IMÓVEL ADMINISTRADO. Consideram-se receitas auferidas pelas empresas de administração de imóveis próprios, decorrentes do exercício de sua atividade principal, além de aluguéis decorrentes de locação, valores recebidos também dos locatários referentes ao próprio imóvel administrado, independente da denominação utilizada, que se prestam a pagar despesas como o consumo de água, luz e gás, conservação, higiene e limpeza de aparelhos sanitários, de iluminação, ramais de encanamentos d'água, esgoto, gás, luz, pinturas, vidraças, ferragens, torneiras, pias, ralos, banheiros, registros, manutenção de elevadores, vigilâncias e demais acessórios em perfeito estado de conservação e funcionamento, bem como todos os impostos e taxas que incidam ou venham a incidir sobre o imóvel locado, incluindo-se IPTU, Taxa de Lixo e apólice de seguro contra incêndio e danos de qualquer natureza à estrutura do imóvel. Assim, tais valores devem integrar a base de cálculo sobre a qual se calcula o lucro presumido das pessoas jurídicas optantes por esta modalidade de tributação do IRPJ, de que trata o art. 15 da Lei n° 9.249, de 26 de dezembro de 1995.
>
> DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei n° 8.981, de 1995, art. 31; Lei n° 9.249, de 1995, art. 15 e 25; Lei n° 5.172, de 1966, art. 123; Decreto n° 3.000, de 1999 (RIR/99), arts. 299.

Nesta linha, colaciona-se precedentes deste Colegiado

> (...)
>
> ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP
>
> Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2015
>
> REGIME NÃO CUMULATIVO. CONCEITO DE INSUMO. Fixado pelo Superior Tribunal de Justiça no Resp. nº 1.221.170-PR, também pelo Parecer Normativo COSIT/RFB

DOCUMENTO VALIDADO

nº 5, de que o conceito de insumo deve ser balizado pelos critérios da essencialidade e relevância na prestação de serviços ou no processo produtivo de bens destinados à venda; e os serviços prestados por pessoa jurídica aplicados ou consumidos na prestação de serviços ou na produção ou fabricação de bens destinados à venda.

REGIME NÃO CUMULATIVO. CRÉDITOS. VALE- TRANSPORTE. VALE-REFEIÇÃO OU VALE-ALIMENTAÇÃO. FARDAMENTO OU UNIFORME.

Somente a pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção poderá descontar créditos calculados em relação a vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados e desde que relativos à mão-de-obra empregada nessas atividades.

REGIME NÃO CUMULATIVO. CRÉDITOS. SEGURO DE VIDA. ASSISTÊNCIA SOCIAL FAMILIAR. PLANO DE SAÚDE. SEGURO SAÚDE. ASSISTÊNCIA MÉDICO SOCIAL. AUXÍLIO SAÚDE. CURSOS E TREINAMENTOS. QUALIFICAÇÃO E FORMAÇÃO PROFISSIONAL.As despesas com fornecimento de seguro de vida, assistência social familiar, plano de saúde, seguro saúde, assistência médico social, auxílio saúde, cursos e treinamentos, qualificação e formação profissional para empregados, independentemente de sua área de atuação, não geram direito a crédito do PIS, já que não se revestem da natureza de insumos e que não há previsão legal específica para o desconto do crédito.REGIME NÃO CUMULATIVO. CRÉDITOS. INSUMOS. SERVIÇO DE PUBLICIDADE E PROPAGANDA.Não gera direito à apuração de créditos com base no inciso II do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, a contratação de serviços de agências de publicidade e propaganda, haja vista não configurarem insumos consumidos ou aplicados na prestação de serviços. NÃO-CUMULATIVIDADE. IPTU. FUNDAMENTO DO PAGAMENTO PELO LOCATÁRIO. CLÁUSULA CONTRATUAL DE LOCAÇÃO. VALORES PAGOS PELO LOCATÁRIO. NATUREZA JURÍDICA DE DESPESA DE ALUGUEL. Os valores recolhidos pelo locatário a título de "IPTU das lojas alugadas" com supedâneo em cláusula do contrato de locação não têm natureza jurídica de tributo, mas compõem, neste caso, as despesas de "aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, podendo, nessa rubrica ser realizado o desconto do crédito correspondente. REGIME NÃO CUMULATIVO. CRÉDITOS. ATIVIDADES INTERMEDIÁRIAS. IMPOSSIBILIDADE.Não há possibilidade de creditamento em relação aos dispêndios com a contratação de serviços de limpeza, vigilância e manutenção predial e de equipamentos, bem como em relação aos materiais deles decorrentes, quando sua prestação se dá em atividades intermediárias da pessoa jurídica.NÃO-CUMULATIVIDADE. CONDOMÍNIO. POSSIBILIDADE DE CRÉDITOA despesa a título de condomínio, desde que constante do contrato de locação como de obrigação do locatário, incorpora-se ao conceito de despesa por obrigação legal ou contratual, tornando-se, desta forma, essencial e necessária à execução da atividade da empresa e, por consequência, geram direito à apuração de créditos da não cumulatividade a serem descontados da Contribuição para o

DOCUMENTO VALIDADO

PIS/Pasep.REGIME NÃO CUMULATIVO. CRÉDITOS. TELEFONIA/INTERNET. POSSIBILIDADE.As despesas realizadas com serviços de telefonia para a execução de serviços contratados, por serem necessários e essenciais, geram direito à apuração de créditos a serem descontados da Contribuição para o PIS/Pasep.

(...)

(CARF - RECURSO VOLUNTARIO: 19311.720253/2017-74 3301-007.117, Relator: VALCIR GASSEN, Data de Julgamento: 20/11/2019, Data de Publicação: 11/12/2019)

(...)

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)PERÍODO DE APURAÇÃO: 01/01/2014 a 31/12/2014 REGIME NÃO-CUMULATIVO. INSUMOS. CONCEITO. PRECEDENTE JUDICIAL. APLICAÇÃO OBRIGATÓRIA.

No regime não cumulativo das contribuições o conteúdo semântico de insumo é mais amplo do que aquele da legislação do IPI e mais restrito do que aquele da legislação do imposto de renda. O REsp 1.221.170 / STJ, em sede de recurso repetitivo, confirmou a posição intermediária criada na jurisprudência deste Conselho e, em razão do disposto no Art. 62 do regimento interno deste Conselho, tem aplicação obrigatória.

NÃO CUMULATIVIDADE. REVENDA DE MERCADORIAS. CRÉDITOS. FRETE ENTRE O CENTRO DE DISTRIBUIÇÃO (CD) E AS LOJAS. APROVEITAMENTO EXTEMPORÂNEO. POSSIBILIDADE.

Admite-se o desconto de crédito em relação a fretes entre o Centro de Distribuição (CD) e as lojas, mas desde que atendidos os requisitos da lei, dentre os quais, (i) ter sido o dispêndio suportado pelo vendedor, (ii) ter sido realizado por pessoa jurídica domiciliada no País e (iii) terem sido tributadas as referidas operações pela contribuição.

Admite-se o aproveitamento de crédito extemporâneo, mas desde que devidamente comprovada a sua não utilização em períodos anteriores e desde que respeitado o prazo de cinco anos a contar da aquisição do insumo, observados os demais requisitos da lei.

APROVEITAMENTO SOBRE DISPÊNDIOS COM COMISSÕES DE CARTÕES DE CRÉDITO E CUPONS.

Os dispêndios com comissões de cartões de crédito e cupons não se enquadram no conceito de insumo previsto na legislação e na jurisprudência aplicável, assim como não possuem hipótese expressa de aproveitamento de crédito.

APROVEITAMENTO SOBRE DISPÊNDIO COM ALUGUEL DE IMÓVEL. VALOR DO IPTU INCLUSO. POSSIBILIDADE.

DOCUMENTO VALIDADO

> Se cobrado juntamente com as despesas de aluguel, definidas em contrato, o valor correspondente ao IPTU integra o valor total do aluguel, sobre o qual o crédito poderá ser aproveitado de forma integral.
>
> (Processo nº 13896.721928/2018-73 Recurso Voluntário Acórdão nº 3201-009.848 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária Sessão de 29 de setembro de 2022)

Assim, a glosa deve ser revertida para reconhecer o direito ao crédito de PIS e COFINS sobre despesas com IPTU vinculadas aos imóveis utilizados nas atividades operacionais da Recorrente (lojas e CDs).

Dispositivo:

Diante do exposto voto em conhecer do recurso voluntário, rejeitar as preliminares e, no mérito, dar parcial provimento para reconhecer o direito ao crédito de PIS e COFINS sobre despesas com IPTU vinculadas aos imóveis utilizados nas atividades operacionais da Recorrente (lojas e CDs).

Assinado Digitalmente

Keli Campos de Lima

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Márcio José Pinto Ribeiro Redator designado

Com a máxima vênia às razões descritas no voto da i. conselheira Rachel Freixo, ouso delas divergir. A divergência que se estabelece no mérito refere-se ao reconhecimento do crédito relativo ao IPTU

1 MÉRITO

1.1 DESPESA COM IPTU

Consta do voto condutor:

> Despesa com IPTU
>
> A controvérsia neste tópico reside na interpretação do conceito de "aluguéis de prédios" para fins de creditamento, nos termos do Art. 3º, inciso IV, das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003. Enquanto a fiscalização e a DRJ adotam uma interpretação restritiva e literal, limitando o crédito ao valor nominal do aluguel, a Recorrente sustenta que o IPTU integra o custo indissociável da locação.

DOCUMENTO VALIDADO

A análise da matéria deve ser feita à luz da Lei nº 8.245/91 (Lei do Inquilinato). Os artigos 22, 23 e 25 da referida norma estabelecem que, embora o locador seja originalmente o responsável pelos impostos e taxas, tais encargos podem ser transferidos contratualmente ao locatário. Uma vez atribuída essa responsabilidade, tais verbas passam a compor os "encargos da locação", sendo cobradas conjuntamente com o aluguel.

(...)

Nesse sentido, o IPTU não é pago pela Recorrente diretamente ao ente público, mas sim ao locador, como parte do custo para a manutenção da posse do imóvel. Sob a ótica do locador, tais valores constituem receita bruta decorrente da atividade de locação, conforme pacificado pela Solução de Consulta COSIT nº 38/2014:

(...)

Assim, a glosa deve ser revertida para reconhecer o direito ao crédito de PIS e COFINS sobre despesas com IPTU vinculadas aos imóveis utilizados nas atividades operacionais da Recorrente (lojas e CDs).

Consta do voto condutor:

- Das Despesas com IPTU.

Em sua defesa, a interessada aponta não haver qualquer controvérsia sobre o aproveitamento de créditos relativos ao IPTU pagos, em função de contratos de aluguéis, uma vez que “(i) os valores pagos a título de aluguel foram realizados exclusivamente para pessoas jurídicas e (ii) o imóvel locado é utilizado no exercício das atividades da Impugnante, para viabilizar a consecução do seu objeto social”.

Afirma que “essas despesas são indissociáveis do contrato de locação de imóveis firmados pela Impugnante, e que integram o valor do aluguel do imóvel a ser pago em favor do locador, não podendo ser interpretadas como autônomas”.

Traz seu entendimento sobre o art. 23, inciso XII, da Lei Nº 8.245, de 18 de outubro de 1991 (“Lei Nº 8.245/1991”), além de excertos de decisões do CARF e do STJ além do critério de relevância e essencialidade, para reforçar seu entendimento, concluindo que:

(...)

> 355. Desta feita, por óbvio, referidas despesas glosadas não apenas decorrem de obrigação contratual, como também são impostas à Impugnante em decorrência de Lei em sentido estrito – vide art. 25, da Lei Nº 8.245/1991. E, nos termos do quanto decidido pelo próprio julgamento do A. STJ, no referido recurso repetitivo, dão direito aos créditos de PIS e COFINS, nos termos do inciso II, dos arts. 3ºs, da Lei Nº 10.637/2002 e da Lei Nº 10.833/2003.

DOCUMENTO VALIDADO

> 356. Diante de todo o acima exposto, portanto, diversamente do entendimento da D. Autoridade Fiscal, a apropriação de referidos créditos de PIS e COFINS é plenamente legítima, com base no inciso IV, bem como – subsidiariamente – no inciso II, dos arts. 3º(s), da Lei Nº 10.637/2002 e da Lei Nº 10.833/2003.

(...)

Veja-se que, nos termos do inciso IV do art. 3º das Leis Nº 10.637, de 2002, e Nº 10.833, de 2003, a pessoa jurídica poderá descontar créditos da não cumulatividade do PIS e da Cofins calculados em relação a aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa:

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

(...)

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

Nesse contexto, a menção do dispositivo legal acima transcrito a aluguéis de prédios deve ser interpretada estritamente, para não aumentar de forma indevida o valor dos créditos em questão, uma vez que o aproveitamento de créditos, por se tratar de um afastamento do alcance da tributação, leva-se em conta o constante de Código Tributário Nacional – CTN, que em seu artigo 111, afasta a interpretação extensiva para o caso. Veja-se:

(...)

> Lei Nº 5.172 de 25 de Outubro de 1966 - CTN
>
> (...)
>
> Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:
>
> I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;
>
> II - outorga de isenção;
>
> III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

(...)

Com efeito, o dispositivo legal que permite o aproveitamento dos créditos não se refere de forma abrangente a todos os ônus financeiros suportados pelo locatário, mas apenas aos aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos. Por essa razão, esses aluguéis não incluem outros dispêndios suportados pelo locatário em decorrência da locação do imóvel, tais como, por exemplo, laudêmio, taxas públicas, taxa de condomínio, fundo de reserva, indenizações, IPTU, etc.

DOCUMENTO VALIDADO

Pode-se concluir que o legislador estabeleceu um rol específico, detalhado e taxativo, de hipóteses de creditamento no âmbito do regime da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins (art. 3º da Lei Nº 10.637, de 2002, art. 3º da Lei Nº 10.833, de 2003, e art. 15 da Lei Nº 10.865, de 30 de abril de 2004 acima transcrito).

As despesas com IPTU não podem ser consideradas como integrantes do "aluguel"independentemente de quaisquer circuntâncias, uma vez que são pagos por causas e a pessoas diferentes. São "custos" decorrentes da utilização do imóvel e não integrantes do "preço" do aluguel a ser pago ao locador.

Quanto à Solução de Consulta COSIT Nº 38/2014 (além das outras Soluções de Consultas listadas), trazida pela interessada em sua impugnação, é de se ressaltar que o entendimento lá trazido, refere-se a considerar-se que a receita bruta da empresa que tenha por atividade a administração de imóveis próprios, alcança, também, as taxas de condomínio. Esse posicionamento, de forma alguma alcança a discussão aqui tratada, que versa, especificamente, sobre o aproveitamento de créditos da não cumulatividade.

Aqui, não se está cogitando não serem as taxas e tributos um ônus para o locador. Muito menos, se quer afirmar que tais valores não sejam obrigatórias, ou mesmo que não se tratem de uma obrigação contratual.

Entretanto, não obstante as alegações da interessada, mesmo que pagamento de IPTU integre o contrato de locação, ainda assim, tratar-se-á de uma obrigação, a qual o legislador, ao criar a possibilidade do creditamento do PIS e da COFINS, não possibilitou o aproveitamento de créditos sobre tais valores e, sem a previsão legal, não há como se reconhecer seu aproveitamento.

Prossegue a interessada, apontando que devem ser observados os critérios de essencialidade e relevância das despesas em análise, para a manutenção da fonte de geração de suas receitas tributadas, inclusive “para contribuintes que desenvolvem atividade comercial”.

Afirma a recorrente que “todos os contribuintes dessas contribuições que estejam sujeitos à sistemática de apuração não-cumulativa têm direito ao crédito sobre os insumos que sejam essenciais à sua atividade, seja ela industrial, de produção, de prestação de serviços, ou exclusivamente comercial, sem qualquer distinção”.

Quanto a esta caracterização das despesas com IPTU como insumos, deve-se esclarecer que as despesas aqui envolvidas não se enquadram aos critérios para o direito de crédito de insumos, contidos nos artigos 3º, II das Leis Nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, in verbis:

(...)

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

DOCUMENTO VALIDADO

> 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;
>
> (Grifou-se)

(...)

Resta claro pelo texto do dispositivo transcrito, que os gastos com tributos não se enquadram ao caso, uma vez que não se trata de atividade de industrialização e nem prestação de serviços (a interessada possui atividade preponderantemente de comércio varejista). As despesas incorridas , neste caso, embora possam ser essenciais à atividade comercial de revenda desenvolvida pela recorrente, não podem dar direito a crédito por falta de previsão legal.

Ora, a alegação da interessada, em relação à decisão do STJ sobre o conceito de insumo se equivoca.

De fato, a decisão judicial vincula os critérios da essencialidade e da relevância com vistas à aferição do conceito de insumo, para fins de creditamento no regime não-cumulativo da Contribuição para o PIS e da Cofins, e visa concluir-se se o item se enquadra nesse conceito, para aí sim, verificar-se, também, se há subsunção ao diploma legal que criou a possibilidade de creditamento, no caso, os artigos 3º, II das Leis Nºs 10.637/2002 e 10.833/2003.

É aqui, então, que se engana a impugnante. As Leis Nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 somente permitem o crédito para os insumos utilizados "na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes". Assim, encontra-se solicionado o impasse, não sendo possível o aproveitamento de créditos sobre insumos, no caso de empresa que se dedique a comercialização de bens, não tendo a interessada, no presente processo, trazido elementos que demonstrassem que também atuaria em atividades que permitissem este aproveitamento.

Além disso, as Delegacias de Julgamento, ao contrário do desejo da impugnante, não podem se manifestar a propósito de argumentações que tratem do ferimento a princípios, como o da razoabilidade e da isonomia, entre outros, uma vez que descabe ao aplicador da legislação tributária discutir o mérito, a legitimidade ou a constitucionalidade de atos legalmente proferidos, e em pleno vigor quando dos fatos objeto da autuação, visto a transcendência dos limites de sua competência.

Dessa forma, aqui também, não se pode admitir esse alargamento do conceito de insumo visando a aplicação em sua atividade de comércio, por inexistir autorização legal para tanto.

DOCUMENTO VALIDADO

> Portanto, com base em todo o trazido e por falta de previsão legal, uma vez que a legislação permite o creditamento apenas da despesa de aluguel, no sentido stricto, não é possível a utilização dos gastos com tributos na apuração dos créditos das contribuições PIS/Pasep e Cofins.
>
> Mantém-se, assim, o lançamento para o presente quesito.

Nesse sentido do acórdão recorrido o voto da i. conselheira Semíramis de Oliveira Duro - Relatora no acórdão 9303-015.489 – CSRF / 3ª Turma assim ementado:

> ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS) Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2014 NÃO-CUMULATIVIDADE. IPTU E TAXAS CONDOMINIAIS. CONTRATO DE LOCAÇÃO. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.
>
> Os encargos de locação relacionados aos contratos de aluguel (IPTU e Taxas Condominiais) têm natureza distinta de "aluguel", de forma que seu creditamento não encontra amparo no art. 3°, IV, das Leis n° 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003.

Entende-se acertado o acórdão recorrido nesse ponto pelo que se adota seus fundamentos como razão de decidir.

Aprecio.

Não assiste razão à recorrente.

2 CONCLUSÃO.

Por todo o exposto voto por rejeitar as preliminares arguidas e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário

Assinado Digitalmente

Márcio José Pinto Ribeiro

DOCUMENTO VALIDADO