



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10480.720065/2020-25
ACÓRDÃO	3301-014.557 – 3ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	17 de setembro de 2025
RECURSO	EMBARGOS
EMBARGANTE	BOMPREÇO SUPERMERCADOS DO NORDESTE LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2011, 2012

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO. ADMISSÃO.

Devem ser admitidos os embargos de declaração para sanar omissão sobre ponto que o colegiado a quo deveria ter se pronunciado.

CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. CONCEITO DE INSUMOS. INCISO II DO ARTIGO 3º DAS LEIS 10.637/02 E 10.833/03. INAPLICABILIDADE ÀS ATIVIDADES COMERCIAIS.

O conceito de insumo previsto no inciso II do artigo 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 não se aplica às atividades comerciais, mas apenas às atividades de produção ou fabricação de bens e de prestação de serviços.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. ÔNUS DA PROVA

Incumbe à interessada o ônus processual de provar o direito resistido.

NÃO-CUMULATIVIDADE. TAXAS CONDOMINIAIS. CONTRATO DE LOCAÇÃO. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Os encargos de locação relacionados aos contratos de aluguel (Taxas Condominiais) têm natureza distinta de “aluguel”, de forma que seu creditamento não encontra amparo no art. 3º, IV, das Leis nº 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003.

CRÉDITOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE. ENERGIA ELÉTRICA E TÉRMICA. AQUISIÇÕES DE BENS UTILIZADOS PARA GERAR ENERGIA. IMPOSSIBILIDADE.

O crédito previsto no artigo 3º relativo à aquisição de energia elétrica e térmica sob a forma de vapor não alcança a aquisição de bens destinados a gerar energia térmica, mas sim da própria energia adquirida de terceiros.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em acolher, parcialmente, os embargos de declaração para sanar os vícios alegados, sem contudo, imprimir-lhes efeitos infringentes, vencida a Conselheira Keli Campos de Lima, que dava provimento ao recurso voluntário quanto às despesas com IPTU e taxas de condomínio.

Assinado Digitalmente

Paulo Guilherme Deroulede – Presidente e Relator

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

RELATÓRIO

Trata de embargos de declaração opostos pelo contribuinte, em face do Acórdão de Recurso Voluntário nº 3301-013.842, integrado pelo Acórdão de Embargos nº 3301-014.258, nos quais alega os seguintes vícios:

- I. Contradição Entre a Matéria em Julgamento e a Matéria Julgada “IV.4.2.3 – Créditos Relativos às Despesas com Comissões de Cartões de Crédito e Cupons – Item II.7 do TVF;
- II. Omissão. Ausência de Manifestação Quanto à Preliminar de Nulidade do Acórdão da DRJ “III.3 – DA NULIDADE DA R. DECISÃO RECORRIDA POR ERRO DE APLICAÇÃO DA DECISÃO DO RECURSO ESPECIAL DE 1.221.170/PR”;
- III. Omissão. Ausência de Manifestação Quanto à Matéria de Mérito de Dedução de Despesas Financeiras no Item IV.4 – EXCLUSÃO DAS RECEITAS FINANCEIRAS NA APURAÇÃO DAS BASES DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS – ITEM II.4 DO TVF”;
- IV. Omissão. Ausência de Manifestação Quanto à Matéria de Mérito “IV.4.2.4 – CRÉDITOS RELATIVOS ÀS DESPESAS ADUANEIRAS – ITEM II.8, ‘A’ DO TVF”;

- V. Omissão. Ausência de Manifestação Quanto às Despesas de Condomínio “IV.4.2.5 – CRÉDITOS RELATIVOS ÀS DESPESAS COM IPTU E CONDOMÍNIO – ITEM II.8, ‘B’ E ‘M’ DO TVF”;
- VI. Omissão. Ausência de Manifestação Quanto à Matéria de Mérito “IV.4.2.6 – CRÉDITOS RELATIVOS ÀS DESPESAS COM GÁS E DIESEL PARA GERADORES – ITEM II.8 ‘C’ DO TVF”;
- VII. Omissão. Ausência de Manifestação Quanto à Matéria de Mérito “IV. 5 INSUFICIÊNCIA DA DECLARAÇÃO E PAGAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO AO PIS E A COFINS – ITEM II.9 DO TVF”;
- VIII. Omissão/Contradição. Ausência de Manifestação Quanto à Possibilidade de Proporcionalização dos Créditos para as Atividades de Produção de Bens Incurrida pela Embargante: “IV.4.2.7 – CRÉDITOS RELATIVOS À MANUTENÇÃO DE BALANÇAS – ITEM II.8, ‘D’ DO TVF E CRÉDITOS RELATIVOS ÀS DESPESAS COM ATIVO INTANGÍVEL – ITEM II.8, ‘K’ E ‘L’ DO TVF” “IV.4.2.8 – CRÉDITOS RELATIVOS ÀS DESPESAS COM AR CONDICIONADO E FRIO ALIMENTAR – ITEM II.8, ‘F’ DO TVF” “IV.4.2.10 – CRÉDITOS RELATIVOS ÀS DESPESAS COM SEGURANÇA, VIGILÂNCIA DE LOJAS E COLETA DE NUMERÁRIOS – ITEM II.8, ‘O’ E ‘P’ DO TVF”;

O despacho de admissibilidade admitiu, parcialmente, os embargos, relativamente às seguintes matérias:

- I. Contradição Entre a Matéria em Julgamento e a Matéria Julgada “IV.4.2.3 – Créditos Relativos às Despesas com Comissões de Cartões de Crédito e Cupons – Item II.7 do TVF”;
- II. Omissão. Ausência de Manifestação Quanto à Matéria de Mérito “IV.4.2.4 – CRÉDITOS RELATIVOS ÀS DESPESAS ADUANEIRAS – ITEM II.8, ‘A’ DO TVF”;
- III. Omissão. Ausência de Manifestação Quanto às Despesas de Condomínio “IV.4.2.5 – CRÉDITOS RELATIVOS ÀS DESPESAS COM IPTU E CONDOMÍNIO – ITEM II.8, ‘B’ E ‘M’ DO TVF”;
- IV. Omissão. Ausência de Manifestação Quanto à Matéria de Mérito “IV.4.2.6 – CRÉDITOS RELATIVOS ÀS DESPESAS COM GÁS E DIESEL PARA GERADORES – ITEM II.8 ‘C’ DO TVF”;
- V. Omissão. Ausência de Manifestação Quanto à Matéria de Mérito “IV. 5 INSUFICIÊNCIA DA DECLARAÇÃO E PAGAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO AO PIS E A COFINS – ITEM II.9 DO TVF”;
- VI. Omissão/Contradição. Ausência de Manifestação Quanto à Possibilidade de Proporcionalização dos Créditos para as Atividades de Produção de Bens Incurrida pela Embargante.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro Paulo Guilherme Déroulède, relator.

A embargante tomou ciência do acórdão embargado em 30/12/2024, segunda-feira, opondo os embargos em 06/01/2025, também segunda-feira, sendo, portanto, tempestivos.

Passo à análise dos vícios alegados.

Contradição Entre a Matéria em Julgamento e a Matéria Julgada “IV.4.2.3 – Créditos Relativos às Despesas com Comissões de Cartões de Crédito e Cupons – Item II.7 do TVF

A embargante afirma que pleiteou em recurso voluntário o creditamento de PIS e Cofins sobre as despesas com as comissões de cartão de crédito e os cupons. Prossegue dizendo que o acórdão apreciou a questão de forma equivocada, abordando a matéria e aplicando o entendimento do STF no RE 1.049.811 que trata da exclusão da base de cálculo (como exclusão de receita) das comissões retidas pelas administradoras de cartões.

O despacho de admissibilidade concluiu pela procedência do vício, nos seguintes termos:

“Com efeito, o tópico apresenta ao menos obscuridade, pois se tratou de matéria impertinente aos autos. A inclusão ou não da comissão de cartões de crédito na base de cálculo do Pis/Cofins não é lide neste processo, que trata, no tópico, da base de cálculo dos créditos de Pis/Cofins. Para esta última matéria, parece haver omissão por parte do acórdão embargado.

Salutar o retorno dos autos ao colegiado para esclarecimento e/ou integração.”

O relatório fiscal, no item II.7) GLOSA DE CRÉDITOS CONSTITUÍDO INDEVIDAMENTE – CRÉDITO INDEVIDO DO PIS/COFINS SOBRE DESPESAS COM COMISSÕES DE CARTÕES DE CRÉDITO E CUPONS, efetuou a glosa de despesas sobre comissão de cartões de crédito e cupons registrados na conta nº 420411, por ausência de previsão legal, o que foi mantido pela DRJ, pelo fato de o conceito de insumos não ser aplicável à atividade de revenda e por não haver outra hipótese de creditamento prevista no artigo 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Por sua vez, no recurso voluntário, a recorrente reitera que as tarifas pagas às administradoras de cartões de crédito são insumos da atividade econômica desenvolvida pela recorrente, evidenciando a essencialidade de tal despesa no comércio varejista, sendo o meio pelo qual se operacionaliza a quase totalidade de suas vendas.

No tocante às despesas com a emissão de cupons fiscais, alega se tratar de exigência legal.

Subsidiariamente, a recorrente alega que parte de sua atividade é industrial, como açougue, padaria, peixaria etc, devendo uma fração da glosa ser revertida, relativa a estas atividades.

Já o acórdão embargado tratou a questão sob o enfoque do RE 1.049.811, que se refere à não exclusão da base de cálculo dos referidos repasses, o que, de fato, não é o objeto do litígio, mas sim o creditamento sobre tais repasses, contabilizados como despesas.

Assim, passo a apreciar a matéria sob o enfoque do creditamento das referidas despesas.

A recorrente pleiteou a caracterização de insumos, pois ligada às atividades de venda de suas mercadorias.

Bem, o conceito de insumo adotado no voto foi o proferido pelo STJ no julgamento do RESp 1.221.170/PR, julgado na sistemática de como recurso repetitivo em 22/02/2018, com publicação em 24/04/2018 e trânsito em julgado em 29/06/2023, o qual restou decidido com a seguinte ementa:

EMENTA

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. 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 SEGUINTE 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.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, prosseguindo no julgamento, por maioria, a pós o realinhamento feito, conhecer parcialmente do Recurso Especial e, nessa parte, dar-lhe parcial provimento, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator, que lavrará o ACÓRDÃO.

Votaram vencidos os Srs. Ministros Og Fernandes, Benedito Gonçalves e Sérgio Kukina. O Sr. Ministro Mauro Campbell Marques, Assusete Magalhães (voto-vista), Regina Helena Costa e Gurgel de Faria (que se declarou habilitado a votar) votaram com o Sr. Ministro Relator. Não participou do julgamento o Sr. Ministro Francisco Falcão.

Brasília/DF, 22 de fevereiro de 2018 (Data do Julgamento).

NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO

MINISTRO RELATOR

O Ministro-relator adotou as razões expostas no voto da Ministra Regina Helena

Costa:

“Adotando essa linha de raciocínio, decisão da Câmara Superior da 3ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, a qual fixou que o conceito de insumo, para a contribuição ao PIS e a COFINS, não é tão amplo como o da legislação do Imposto sobre a Renda, nem tão restrito como o do Imposto sobre Produtos Industrializados, devendo analisar-se cada caso específico, já que o processo produtivo é bastante distinto entre as empresas. Na espécie então analisada, entendeu-se que as despesas com a aquisição de uniformes dos empregados de um frigorífico geraram créditos para efeito de não-cumulatividade dessas contribuições, por consistirem produtos essenciais à produção da empresa, ainda que não consumidos durante o processo produtivo (Frigorífico Frangosul, j. 09.11.2011)Adotando essa linha de raciocínio, decisão da Câmara Superior da 3ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, a qual fixou que o conceito de insumo, para a contribuição ao PIS e a COFINS, não é tão amplo como o da legislação do Imposto sobre a Renda, nem tão restrito como o do Imposto sobre Produtos Industrializados, devendo

analisar-se cada caso específico, já que o processo produtivo é bastante distinto entre as empresas. Na espécie então analisada, entendeu-se que as despesas com a aquisição de uniformes dos empregados de um frigorífico geraram créditos para efeito de não-cumulatividade dessas contribuições, por consistirem produtos essenciais à produção da empresa, ainda que não consumidos durante o processo produtivo (Frigorífico Frangosul, j. 09.11.2011). (grifos não originais)

[...]

Demarcadas tais premissas, tem-se que o critério da **essencialidade** diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência.

Por sua vez, a **relevância**, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da acepção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição **na** produção ou **na** execução do serviço.

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

No caso em tela, observo tratar-se de empresa do ramo alimentício, com atuação específica na avicultura (fl. 04e).

Assim, pretende sejam considerados insumos, para efeito de creditamento no regime de não-cumulatividade da contribuição ao PIS e da COFINS ao qual se sujeitam, os valores relativos às despesas efetuadas com "Custos Gerais de Fabricação", englobando água, combustíveis e lubrificantes, veículos, materiais e exames laboratoriais, equipamentos de proteção individual - EPI, materiais de limpeza, seguros, viagens e conduções, "Despesas Gerais Comerciais" ("Despesas com Vendas", incluindo combustíveis, comissão de vendas, gastos com veículos, viagens, conduções, fretes, prestação de serviços - PJ, promoções e propagandas, seguros, telefone e comissões) (fls. 25/29e).

Como visto, consoante os critérios da essencialidade e relevância, acolhidos pela jurisprudência desta Corte e adotados pelo CARF, há que se analisar, casuisticamente, se o que se pretende seja considerado insumo é essencial **ou** de relevância para o processo produtivo ou à atividade desenvolvida pela empresa.

Observando-se essas premissas, penso que as despesas referentes ao pagamento de despesas com água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção

individual - EPI, em princípio, inserem-se no conceito de insumo para efeito de creditamento, assim compreendido num sistema de não-cumulatividade cuja técnica há de ser a de "base sobre base". (grifos não originais)

Todavia, a aferição da essencialidade ou da relevância daqueles elementos na cadeia produtiva impõe análise casuística, porquanto sensivelmente dependente de instrução probatória, providência essa, como sabido, incompatível com a via especial.

Logo, mostra-se necessário o retorno dos autos à origem, a fim de que a Corte a quo, observadas as balizas dogmáticas aqui delineadas, aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custos e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual - EPI."

As teses propostas pelo Ministro-relator foram:

43. 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.

Assim, as premissas estabelecidas no voto do Ministro-relator foram:

1. Essencialidade, que diz respeito ao item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência;

2. Relevância, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva (v.g., o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria), seja por imposição legal (v.g., equipamento de proteção individual - EPI), distanciando-se, nessa medida, da aceção de pertinência, caracterizada, nos termos propostos, pelo emprego da aquisição **na** produção ou **na** execução do serviço.

Com base nestas premissas, o julgado afastou a tese restritiva da Fazenda Nacional, bem como a tese ampliativa lastreada no IRPJ, como sendo todos os custos e despesas necessárias às atividades da empresa. Ainda, no caso concreto analisado no STJ, foram afastados os creditamentos sobre algumas despesas gerais comerciais, como "combustíveis, comissão de

vendas, gastos com veículos, viagens, conduções, fretes, prestação de serviços - PJ, promoções e propagandas, seguros, telefone e comissões”.

Ora, está claro no voto que diversas despesas relacionadas à atividade comercial foram excluídas do conceito de insumo, indicando que a análise foi realizada em razão da atividade de produção de bens, pois se tratava de indústria do ramo alimentício.

Não poderia ser diferente, pois o julgamento ocorreu sobre a interpretação do termo “insumo”, contido nos incisos II dos artigos 3º das Leis nº 10.833/2003 e 10.637/2002, os quais expressamente o vinculam às atividades de prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, conforme abaixo transcrito:

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;

O próprio STJ já se posicionou a este respeito no AgInt no REsp 1.804.057/CE, julgado em 01/10/2019, com a seguinte ementa, parcialmente transcrita:

RECURSO INTERPOSTO NA VIGÊNCIA DO CPC/2015. AGRAVO INTERNO EM RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP E COFINS NÃO-CUMULATIVAS. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. ART. 3º, II, DA LEI N. 10.637/2002 E ART. 3º, II, DA LEI N. 10.833/2003. PERTINÊNCIA, ESSENCIALIDADE E RELEVÂNCIA AO PROCESSO PRODUTIVO. EMPRESA DISTRIBUIDORA DE ALIMENTOS (SUPERMERCADO). DESPESAS COM EMBALAGENS (SACOLAS DE SUPERMERCADO). DESPESAS NÃO ESSENCIAIS. TEMA JÁ JULGADO EM SEDE DE RECURSO REPETITIVO RESP. N. 1.221.170-PR. AGRAVO MANIFESTAMENTE INADMISSÍVEL. MULTA DO ART. 1.021, §4º, DO CPC/2015.

1. [...]

2. Para haver a aplicação das teses do repetitivo REsp. n. 1.221.170 - PR (Primeira Seção, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, julgado em 22.02.2018), onde foi definido o conceito de insumos para fins de creditamento nas contribuições ao PIS/PASEP e COFINS não-cumulativos, **é preciso que a empresa que deseja enquadrar determinado bem ou serviço como insumo: 1º) Demonstre que realiza qualquer processo produtivo ou prestação de serviços; e 2º) Demonstre que esse bem ou serviço é aplicado direta ou indiretamente no processo produtivo ou prestação de serviços; e 3º) Demonstre que esse bem ou serviço é essencial ao processo produtivo ou prestação de serviços. Além disso, o creditamento do valor relativo ao bem ou serviço não pode ser objeto de nenhuma outra vedação ou autorização legal específicas.**

3. A empresa não demonstrou desenvolver qualquer processo produtivo ou prestação de serviço onde as referidas embalagens (sacolas de supermercado)

fossem utilizadas, conforme o exigem os arts. 3, II, das Leis n. n. 10.637/2002 e 10.833/2003 ("bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda"). Também a Corte de Origem afastou a sua essencialidade (das sacolas) ao registrar que os produtos do supermercado podem ser revendidos sem as referidas sacolas, o que afasta o sucesso no teste de subtração referido no precedente repetitivo que seria forma apta a demonstrar a essencialidade. Tais constatações, inclusive, afastam a aplicação da invocada Solução de Consulta DISIT/SRRF08 Nº 204, 28 maio de 2010, que se refere a dispêndios com a aquisição de material de embalagem utilizado no produto destinado a venda ao fim do processo produtivo.

4. Ainda que houvesse qualquer processo produtivo por parte da recorrente, na linha do repetitivo julgado, mutatis mutandis, as despesas com promoções e propagandas (e aqui entram as despesas com as embalagens impressas e personalizadas com a marca do supermercado) são "custos" e "despesas" não essenciais ao processo produtivo da empresa que atua no ramo alimentício.

5. Por fim, as referidas sacolas de supermercado não são revendidas, mas sim entregues gratuitamente e de forma facultativa aos clientes do supermercado, de modo que não se enquadram no disposto no art. 3º, I, das Leis n. n. 10.637/2002 e 10.833/2003 (bens adquiridos para revenda).

6. O recurso que insiste em atacar tema já julgado em sede de recurso repetitivo é manifestamente inadmissível, devendo ser penalizado com a multa de 1%, sobre o valor atualizado da causa, prevista no art. 1.021, §4º, do CPC/2015. Precedentes: AgInt no REsp 1653953 / MG, Primeira Turma, Rel. Min. Regina Helena Costa, julgado em 19.08.2019; REsp 1771755 / SP, Segunda Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, julgado em 06.11.2018; AgInt nos EDcl no REsp 1601690 / SP, Terceira Turma, Rel. Min. Paulo de Tarso Sanseverino, julgado em 12.11.2018; AgInt no AREsp 1151486 / DF, Quarta Turma, Rel. Min. Luis Felipe Salomão, julgado em 12.12.2017.

7. Agravo interno não provido.

Em vista do exposto, aplicar a tese da recorrente significa, em última análise, aplicar a tese do IRPJ (custos e despesas necessárias à manutenção da atividade econômica), que foi expressamente rechaçada no REsp 1.221.170/PR.

Destarte, considero que o creditamento de insumos somente é aplicável às atividades de prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda. Neste sentido, o Acórdão CSRF nº 9303-014.666, de 21/02/2024, proferido por unanimidade de votos, cuja ementa transcrevo, parcialmente:

[...]

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2015 CRÉDITO DE COFINS. NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. EMPRESA REVENDEDORA DE MERCADORIAS. IMPOSSIBILIDADE.

As empresas dedicadas à atividade comercial de revenda de bens, por não possuírem processo produtivo nem prestarem serviços, não fazem jus a créditos sobre insumos. Não há lugar, no inciso II do art. 3º das leis de regência das contribuições não cumulativas, para operações que não sejam de produção/fabricação de bens ou prestação de serviços, sendo indevido o uso da terminologia “insumos” em operações nas quais não se demonstre o cumprimento de três condições: (a) a realização de processo produtivo ou prestação de serviços; (b) que o bem ou serviço é aplicado direta ou indiretamente no processo produtivo ou na prestação de serviços; e (c) que o bem ou serviço é essencial/relevante ao processo produtivo ou à prestação de serviço.

[...]

No caso concreto, as despesas com comissões sobre os recebimentos mediante cartões de crédito e as tarifas pagas pela emissão de cupons fiscais são despesas operacionais relacionadas às atividades comerciais e mesmo para as empresas que exerçam atividades de produção ou de prestação de serviços, tais despesas não configuram insumos tratados no inciso II do artigo 3º das Leis nº 10.637/2002 ou 10.833/2003, pois são despesas relacionadas com o recebimento do valor da venda e não da produção de bens ou prestação de serviços.

Também não se enquadram em nenhum dos demais incisos do referido artigo 3º, a saber:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: (Produção de efeito) (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010) (Regulamento) (Vide Lei Complementar nº 214, de 2025) Produção de efeitos

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Neste sentido, Acórdão 9303-010.247:

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO A TÍTULO DE INSUMOS. ART. 3º, II, DA LEI Nº 10.637/2002. ATIVIDADE COMERCIAL/VAREJISTA.

IMPOSSIBILIDADE. VEDAÇÃO.

Na atividade de comércio/varejista, não é possível a apuração de créditos da não-cumulatividade do PIS, com base no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637/2002, porquanto a hipótese normativa desse dispositivo é voltada especificamente às pessoas jurídicas industriais ou prestadoras de serviços. Por não produzir bens, tampouco prestar serviços, devem ser mantidas as glosas de todos os dispêndios sobre os quais a empresa comercial/varejista tenha tomado créditos do regime não-cumulativo como insumos.

Acórdão nº 3302-008.120:

INCIDÊNCIA NÃO-CUMULATIVA. CRÉDITOS. TAXAS PAGAS A ADMINISTRADORAS DE CARTÕES. IMPOSSIBILIDADE.

As despesas relativas a serviços prestados por administradoras ou operadoras de cartões de crédito e/ou débito, incorridas por pessoa jurídica no exercício de atividade comercial, não geram direito a crédito, no regime não-cumulativo do PIS e da Cofins, por falta de previsão legal.

Acórdão nº 3201-009.848:

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.

Por fim, a matéria encontra-se pacificada no CARF pela edição da 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.

Quanto ao pedido para apropriação em relação às alegadas atividades industriais, ressalta-se que mesmo em relação às atividades de produção ou de prestação de serviços, tais despesas com comissões não configuram insumos, pois são incorridas na realização da atividade comercial da recorrente e não em sua atividade de produção ou de eventual prestação de serviço.

Omissão. Ausência de Manifestação Quanto à Matéria de Mérito “IV.4.2.4 – CRÉDITOS RELATIVOS ÀS DESPESAS ADUANEIRAS – ITEM II.8, ‘A’ DO TVF”

O acórdão embargado apreciou a matéria apenas sob o enfoque do conceito de insumos, tendo o colegiado negado provimento sob este enfoque.

Contudo, a recorrente pugnou também pelo creditamento nos termos do inciso IX do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003 em relação às despesas de armazenagem e movimentação de cargas, como custo de aquisição para as despesas com *demurrage* e detenção de carga, e como insumos, as despesas com despachante, manuseio de container, armazenagem marítima e descarregamento.

Subsidiariamente, a manutenção dos créditos vinculados à atividade de industrial (açougue, deli, padaria, peixaria etc).

Destaca-se de plano que, a despeito da matéria de direito envolvida, a DRJ fundamentou a negativa do crédito na falta de prova, conforme excerto abaixo:

“Visto que os valores da conta “100201” estão consolidados e a impugnante não apresentou a memória de cálculo dos créditos pleiteados por rubrica, nem documentos probatórios sobre as operações com *demurrage* e armazenamento, a

revisão do lançamento não poderá ser deferida, pois é ônus desta, nos termos dos arts. 15 e 16 do Decreto nº 70.235/197220; art. 36 da Lei nº 9.784/199921; e art. 373 da Lei nº 13.105/201522 , provar o direito alegado e/ou o fato impeditivo, modificativo ou extintivo, bem como a liquidez e certeza do crédito glosado.”

Neste ponto, a recorrente se limitou a pedir a conversão em diligência para a segregação de tais valores:

409. Ora, conforme exposto em tópico supra, resta patente a precariedade da presente r. decisão recorrida ao reconhecer indevida a glosa e não proceder o processo em diligência para segregar tais valores.

Entendo que a recorrente, mesmo ciente da deficiência probatória, não se desincumbiu do ônus que lhe cabia provar. Contudo, assim, para que a glosa seja revertida, sem necessidade de se adentrar na questão probatória, é necessário verificar se na matéria de direito, a recorrente possui direito ao total do crédito pleiteado.

No plano fático, a glosa fiscal ocorreu em relação a despesas com despachante, manuseio de container, armazenagem marítima, descarregamento, *demurrage* e frete interno pagos à pessoa jurídica e que compõe o custo de aquisição de mercadorias importadas para fins de revenda. Assim, de plano, não há que se falar em importação de insumos para produção ou prestação de serviços, de modo que o pedido subsidiário não encontra suporte fático. Caso parte das glosas se referissem a insumos, deveria ter a recorrente provado sua alegação, o que não está demonstrado em sua peça recursal.

Outrossim, esclareça-se que não há omissão quanto à análise sob o enfoque de insumo, que já foi realizada pelo acórdão embargado e negado provimento.

Para as despesas de armazenagem, movimentação de cargas, despesas com despachante, manuseio de container, armazenagem marítima e descarregamento, a recorrente apenas alega que são insumos, o que foi rebatido pela decisão embargada.

As despesas de armazenagem e armazenagem marítima podem ser admitidas como despesas de armazenagem de mercadoria, prevista no inciso IX do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003.

Já as despesas com movimentação de cargas, manuseio de container e descarregamento, embora não se enquadrem como despesas de armazenagem, poderiam ser admitidos como custo de aquisição de bens para revenda, no mercado interno, nos termos do Decreto nº 9.580/2018 (RIR/2018):

Custo de aquisição

Art. 301. O custo das mercadorias revendidas e das matérias-primas utilizadas será determinado com base em registro permanente de estoques ou no valor dos estoques existentes, de acordo com o livro de inventário, no fim do período de apuração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 14).

§ 1º O custo de aquisição de mercadorias destinadas à revenda compreenderá os de transporte e seguro até o estabelecimento do contribuinte e os tributos devidos na aquisição ou na importação (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 13) .

§ 2º Os gastos com desembaraço aduaneiro integram o custo de aquisição.

§ 3º Os impostos recuperáveis por meio de créditos na escrita fiscal não integram o custo de aquisição.

Quanto às despesas com *demurrage*, a recorrente pugna como integrante do transporte internacional e que seria importação de serviço.

Para a situação de importação de bens, o valor aduaneiro dos bens importados já contém o transporte internacional e o seguro, de modo que o crédito de PIS-Importação e Cofins-importação já são apurados sobre o valor aduaneiro e já contemplam tais parcelas, nos termos do artigo 15 da Lei nº 10.865/2004:

Art. 7º A base de cálculo será: (Vide Lei Complementar nº 214, de 2025) Produção de efeitos

I - o valor aduaneiro, na hipótese do inciso I do caput do art. 3º desta Lei; ou (

O RA/2009 (Decreto nº 6.759/2009) contém a definição do valor aduaneiro:

Art. 77. Integram o valor aduaneiro, independentemente do método de valoração utilizado (Acordo de Valoração Aduaneira, Artigo 8, parágrafos 1 e 2, aprovado pelo Decreto Legislativo no 30, de 1994, e promulgado pelo Decreto no 1.355, de 1994; e Norma de Aplicação sobre a Valoração Aduaneira de Mercadorias, Artigo 7º, aprovado pela Decisão CMC no 13, de 2007, internalizada pelo Decreto no 6.870, de 4 de junho de 2009): (Redação dada pelo Decreto nº 7.213, de 2010).

I - o custo de transporte da mercadoria importada até o porto ou o aeroporto alfandegado de descarga ou o ponto de fronteira alfandegado onde devam ser cumpridas as formalidades de entrada no território aduaneiro;

II - os gastos relativos à carga, à descarga e ao manuseio, associados ao transporte da mercadoria importada, até a chegada aos locais referidos no inciso I, excluídos os gastos incorridos no território nacional e destacados do custo de transporte; e (Redação dada pelo Decreto nº 11.090, de 2022)

III - o custo do seguro da mercadoria durante as operações referidas nos incisos I e II.

Assim, o creditamento nos termos do artigo 3º implicaria em duplicidade de creditamento, uma vez que já contido no valor aduaneiro da mercadoria importada. Ademais, se a recorrente pleiteia um crédito sobre importação de serviços deve demonstrar que houve o pagamento de PIS e Cofins importação, nos termos do §1º¹ do referido artigo 15.

¹ § 1º O direito ao crédito de que trata este artigo e o art. 17 desta Lei aplica-se em relação às contribuições efetivamente pagas na importação de bens e serviços a partir da produção dos efeitos desta Lei.

Para a situação de exportação de bens, a importação de serviço de *demurrage* não gera crédito nos termos do inciso IX do artigo 3º da Lei nº 10.833/2003, pois os artigos 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 somente permitem o creditamento para os bens e serviços adquiridos de PJ domiciliada no Brasil, conforme §3º do referidos artigos:

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

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

Assim, a importação de serviço de *demurrage* não gera crédito como frete em operação de venda, nos termos do inciso IX do artigo 3º.

Destarte, em princípio, à exceção da *demurrage*, as demais despesas poderiam, em tese, dar crédito. Contudo, devido à falta de provas documentais, necessárias à segregação das despesas, nego provimento a este ponto.

Em relação ao pedido subsidiário, destaca-se que já foi atendido pela fiscalização, conforme excerto abaixo:

“139. Em 16/12/2019, a empresa apresentou suas explicações e: i) no tocante ao item de sua planilha de apuração intitulado como “DESPESAS”, juntou demonstrativo analítico de lançamentos que resultaram nos valores consolidados mensais dos anos de 2015, 2016 e 2017; e ii) no tocante ao item de sua planilha de apuração intitulado como “PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO”, que trata de valores extemporâneos, juntou demonstrativo sintético, repetindo, praticamente, as informações já contidas nos demonstrativos apuração do PIS e da Cofins, anteriormente apresentados.

140. Nossas análises são no sentido de que, à exceção dos créditos em relação as rubricas: Equip. Padaria, Deli, Açougue e Peixaria e Frete Internacional, para todas as demais, inexistem permissivos legais que autorizem a constituição desses créditos efetuados pela empresa.

[...]

142. Nessa legislação, temos que, à exceção dos créditos em relação as rubricas: Equip. Padaria, Deli, Açougue e Peixaria e Frete Internacional, em nenhuma situação vamos encontrar a possibilidade de apuração de créditos do PIS/Cofins sobre as despesas acima discriminadas.

[...]

234. De todo o exposto acima, concluímos que, sobre as despesas acima mencionadas, à exceção das registradas nas rubricas: Equip. Padaria, Deli, Açougue e Peixaria e Frete Internacional, a empresa se creditou do PIS e da Cofins de forma indevida sobre despesas que não geram direitos a créditos, por total falta de previsão legal. ”

Omissão. Ausência de Manifestação Quanto às Despesas de Condomínio “IV.4.2.5 – CRÉDITOS RELATIVVOS ÀS DESPESAS COM IPTU E CONDOMÍNIO – ITEM II.8, ‘B’ E ‘M’ DO TVF”

Os embargos foram admitidos em razão de a decisão embargada ter mencionado a impossibilidade de aluguéis pagos a pessoas físicas, situação esta que não foi fundamento da fiscalização.

De fato, o relatório fiscal não mencionou pagamentos a pessoas físicas, devendo tal afirmação ser desconsiderada.

Quanto ao crédito sobre pagamentos de taxas de condomínio, a matéria já foi apreciada pela CSRF no Ac. CSRF 9303-015.489, de 17/07/2024, julgado por unanimidade, com a seguinte ementa:

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. 3º, IV, das Leis nº 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003.

O exceto do voto condutor esclarece:

“O acórdão recorrido entendeu que as despesas com IPTU pago e condomínio integram as despesas com locação, nos termos do art. 22 da Lei nº 8.245/91, subsumindo-se ao disposto no art. 3º, IV, da Lei nº 10.833, de 2003:

(....) entendo que essas parcelas se enquadram como despesas com aluguéis, sendo possível o seu creditamento em conformidade com o art. 3º, IV da Lei nº 10.833/2003:

Art. 3º (...)IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa; Primeiramente, frisa-se que esses valores são exigidos em conformidade com os contratos de aluguel apresentados pela Recorrente durante a fiscalização, conforme premissa adotada pela fiscalização no Termo de Verificação Fiscal (e-fl. 6.127). Com isso, todos os contratos preveem expressamente que essas despesas se incluem dentre os valores de aluguéis pagos, na forma do art. 22, da Lei n.º 8.245/1991, que expressa: (destaques não originais) (...)O paradigma nº 3302-006.910 consignou que os art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 fixaram as situações taxativas que podem originar créditos de PIS/COFINS, por isso admitiu apenas o crédito em relação às despesas relativas ao aluguel de imóveis, afastando o direito relacionado aos demais encargos, tais como IPTU e condomínio:

Das despesas com condomínio e IPTU (...)

Os artigos 3º das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003 fixaram as situações que podem originar créditos de PIS/COFINS, este rol é taxativo e não permite a inclusão de novas hipóteses.

Tais artigos são expressos ao permitir a apuração de créditos de PIS/COFINS somente em relação às despesas relativas ao aluguel de imóveis, não há qualquer previsão quanto a demais encargos, tais como IPTU e condomínio.

Por sua vez, o paradigma nº 3401-00.316 registrou que:

Glosa dos créditos decorrentes de aluguéis pagos A fiscalização promoveu a glosa de alguns créditos utilizados para deduzir o valor mensal da contribuição, já sob o regime da não cumulatividade, sob o argumento de que, alocados à rubrica "aluguéis", referir-se-iam a pagamentos efetuados a pessoas físicas, despesas com condomínio, pagamentos do IPTU, gastos com coleta do lixo e alguns comprovantes em nome de outra empresa que não da autuada. (...)

Ora, o artigo 3º da Lei nº 10.637, de 30/12/2002, c/c o seu inciso IV, dispõe que do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa, de maneira que não podem mesmo ser aceitos valores que não atendam a tais requisitos, como, por exemplo, recibos elaborados em nome de pessoas físicas, comprovantes de recolhimento de IPTU, despesas de condomínio e demais documentos em nome de terceiros que não a própria empresa beneficiária dos créditos.

De se manter, pois, o lançamento na parte em que o mesmo se refere à glosa dos créditos relacionados aos gastos com aluguéis.”

De fato, a Lei nº 8.245, de 18 de outubro de 1991 - Lei do Inquilinato – faz a distinção entre o aluguel (remuneração paga pelo usufruto da coisa locada) e os encargos de locação (impostos, taxas municipais, prêmios de seguros, cotas condominiais, e todas as demais obrigações pecuniárias que o contrato atribuir ou repassar ao locatário) nos termos do seu artigo 23:

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 útil do mês seguinte ao vencido, no imóvel locado, quando outro local não tiver sido indicado no contrato;

Destarte, nego provimento a este ponto.

Omissão. Ausência de Manifestação Quanto à Matéria de Mérito “IV.4.2.6 – CRÉDITOS RELATIVOS ÀS DESPESAS COM GÁS E DIESEL PARA GERADORES – ITEM II,8 ‘C’ DO TVF”

Os embargos foram admitidos para apreciar a matéria sob o enfoque dos incisos III da Lei nº 10.833/2003 e IX do artigo 3º da Lei nº 10.637/2002, a seguir transcritos:

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: (Produção de efeito) (Vide Medida Provisória nº 497, de 2010) (Regulamento) (Vide Lei Complementar nº 214, de 2025) Produção de efeitos

[...]

III - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica;

IX - energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica.

A recorrente defende a aplicação analógica deste inciso a outras formas de energia, como a decorrente da combustão de diesel.

Contudo, o inciso é claro ao dispor sobre o crédito na aquisição de energia elétrica e térmica. A situação da recorrente não envolve aquisição de energia, mas de combustíveis que foram adquiridos para gerar energia.

Omissão. Ausência de Manifestação Quanto à Matéria de Mérito “IV. 5 INSUFICIÊNCIA DA DECLARAÇÃO E PAGAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO AO PIS E A COFINS – ITEM II.9 DO TVF”: NPRV

Omissão. Ausência de Manifestação Quanto à Matéria de Mérito “IV. 5 INSUFICIÊNCIA DA DECLARAÇÃO E PAGAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO AO PIS E A COFINS – ITEM II.9 DO TVF”

Os embargos foram admitidos para que o colegiado apreciasse a omissão sobre o pedido de conversão em diligência, relativo a esta matéria. Alega que a recorrente alegou tanto em preliminares quanto no mérito e que o acórdão somente a apreciou em sede de preliminares.

Em recurso voluntário, a recorrente pleiteou em preliminar de nulidade da decisão da DRJ pela não conversão do julgamento em diligência, o que foi rechaçado pelo colegiado, conforme excerto abaixo:

“Igualmente, no que diz respeito à conversão do julgamento em diligência, que se dará nos casos eleitos pelo Julgador como indispensáveis (art. 18 do Decreto nº 70.235/725).

Tampouco observo omissão sob suposta falta de exame de documentos e direito (itens (a) e (b)), visto que proferida a decisão com base nos elementos dos autos. Se a fiscalização desde o lançamento apontou ausência de provas pela recorrente, corroborado pela DRJ, cabia a ela produzir nesta oportunidade, o que não ocorreu.

Portanto, rejeito a preliminar trazida.”

Contudo, não localizei no voto vencido ou vencedor a apreciação do tópico acima. Assim, passo a fazê-lo.

A recorrente alega em sua peça recursal que a diferença se refere a erro sistêmico ocorrido nas EFD, por ocasião de sua transmissão e que houve a desconsideração da PER/DCOMP 14861.78971.251019.1.7.03-1813, doc. 19 da impugnação. Ao final, afirma que o valor devido foi

corretamente declarado na EFD, que foi efetivamente recolhido e que a DRJ reconheceria que lhe cabia o direito.

As mesmas alegações já haviam sido feitas em impugnação perante a DRJ que as apreciando, assim decidiu:

“Já a contribuinte, informa que os valores superiores aos declarados “referem-se à um erro sistêmico ocorrido em sua EFD-Contribuições, que resultou em uma discrepância destas informações com as constantes em sua DCTF” e pela desconsideração pela fiscalização da PER/Dcomp nº 14861.78971.251019.1.7.03-1813.

Quanto a discrepância entre os valores declarados na DCTF e informados na EFD-Contribuições, a contribuinte confessou que houve uma falha na prestação de informações na DCTF, vejam:

434. Em outras palavras, em razão de uma inconsistência no sistema de transmissão da EFD-Contribuições, houve a falha no transporte das informações corretamente declaradas para a DCTF correspondente ao período.

Em síntese, a contribuinte afirma que “Independentemente dos erros na DCTF indicados acima, fato é que (i) o valor correto devido a título da contribuição ao PIS e a COFINS foi corretamente declarado na EFD-Contribuições; (ii) referido valor foi corretamente recolhido”.

A Dcomp apresentada e a DCTF da competência 05/2015 contêm as seguintes informações:

[...]

Nos sistemas da RFB, não constam pagamentos de PIS e Cofins para o período de apuração 31/05/2015:

[...]

Esclareço que em relação à alegação da existência dos supostos pagamentos, não foi possível comprová-la, uma vez que a impugnante não apresentou os documentos de arrecadação e não há registros desses nos sistemas da RFB.

Portanto, o pedido formulado nesse tópico merece ser atendido para considerar (descontar) os valores da Dcomp (R\$ 48,90, de PIS, e de R\$ 225,68, de Cofins), contudo, sem os valores dos DARF não identificados, pois é ônus da contribuinte, nos termos dos arts. 15 e 16 do Decreto nº 70.235/197227; art. 36 da Lei nº 9.784/199928; e art. 373 da Lei nº 13.105/201529, provar o direito alegado e/ou o fato impeditivo, modificativo ou extintivo do lançamento, que, no caso, seria a comprovação dos pagamentos.”

Observa-se que a DRJ verificou se existiam pagamentos relativos a maio/2015 nos sistemas da RFB, efetuou o desconto dos valores compensados na DCOMP mencionada (48,90 para PIS e 225,68 para Cofins) e concluiu que a própria recorrente transportou os valores a menor para a DCTF.

Caberia à recorrente em recurso voluntário contestar as conclusões da DRJ, mas, ao invés, apenas reiterou as alegações da impugnação, sem apresentar os pagamentos e ainda afirmando que a DRJ reconheceu que lhe cabia o direito, o que, de forma alguma, está contido na decisão da DRJ. Ao contrário, a DRJ apenas reconheceu os valores compensados na DCOMP alegada, diminuindo o lançamento por tais valores, tendo negado o restante do direito por falta de provas.

Destarte, não tendo trazido nada de novo em recurso voluntário, nem refutado as conclusões da DRJ, nego provimento ao recurso neste ponto.

Omissão/Contradição. Ausência de Manifestação Quanto à Possibilidade de Proporcionalização dos Créditos para as Atividades de Produção de Bens Incorrida pela Embargante

Os embargos foram admitidos por omissão quanto ao argumento realizado em diversas passagens do recurso voluntário, relativo à proporcionalização das glosas, revertendo as vinculadas a atividades de produção em padaria, deli, açougue e peixaria.

As passagens mencionadas nos embargos foram as seguintes: itens 483 a 505, 507 a 529 e 549 a 560 do recurso voluntário. Os excertos da peça recursal se referem às glosas intituladas - itens II.8 – “D”, “F”, “K”, “L”, “O” e “P”, nos quais constaram os seguintes pedidos:

506. Por fim, a Recorrente ressalta que parte da sua atividade se denota como atividade industrial (e.g. açougue, deli, padaria, peixaria e etc.), de modo que, ainda que seja mantido o entendimento da r. decisão recorrida acerca da impossibilidade de apropriação de créditos relacionadas às despesas acima, o que se admite apenas por hipótese, fica óbvio que, ao menos com relação a essa fração, deve ser retificado o lançamento para se autorizar a manutenção dos créditos da contribuição ao PIS e a COFINS apropriados pela Recorrente.

[...]

525. Pois bem. É certo que os serviços de manutenção dos equipamentos frios, além de manterem a qualidade dos produtos a serem comercializados, permitem o cumprimento da obrigação legal de refrigeração de alimentos por parte da Recorrente. É infundado, portanto, qualquer argumento da r. decisão recorrida no sentido de afastar o direito da Recorrente de creditar-se das despesas com os serviços de manutenção de equipamentos frios, vez que (i) tais serviços estão intrinsecamente ligadas à consecução da atividade-fim da Recorrente e (ii) são executados no bojo de operações industriais da Recorrente (açougue, padaria, peixaria, deli e etc.).

[...]

559. Por fim, a Recorrente ressalta que parte de sua atividade constitui como atividade industrial (e.g. açougue, deli, padaria, peixaria, etc.).

560. Ainda que seja mantido o entendimento da r. decisão recorrida acerca da impossibilidade de apropriação de créditos de insumo por empresa com atividade comercial, o que se admite apenas por hipótese, fica óbvio que, ao menos com relação a essa fração, deve ser retificado o lançamento para se autorizar a manutenção dos créditos da contribuição ao PIS e a COFINS apropriados pela Recorrente.”

Estas glosas estão dentro do tópico II.8) GLOSA DE CRÉDITOS CONSTITUÍDOS INDEVIDAMENTE, do Relatório Fiscal, o qual, em diversas passagens, consignou que à exceção das rubricas “Equip. Padaria, Deli, Açougue e Peixaria”, para as demais, os créditos foram glosados por inexistência de previsão legal para creditamento de insumos em atividades comerciais, a saber:

“139. Em 16/12/2019, a empresa apresentou suas explicações e: i) no tocante ao item de sua planilha de apuração intitulado como “DESPESAS”, juntou demonstrativo analítico de lançamentos que resultaram nos valores consolidados mensais dos anos de 2015, 2016 e 2017; e ii) no tocante ao item de sua planilha de apuração intitulado como “PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO”, que trata de valores extemporâneos, juntou demonstrativo sintético, repetindo, praticamente, as informações já contidas nos demonstrativos apuração do PIS e da Cofins, anteriormente apresentados.

140. Nossas análises são no sentido de que, à exceção dos créditos em relação as rubricas: Equip.

Padaria, Deli, Açougue e Peixaria e Frete Internacional, para todas as demais, inexistem permissivos legais que autorizem a constituição desses créditos efetuados pela empresa.

[...]

142. Nessa legislação, temos que, à exceção dos créditos em relação as rubricas: Equip. Padaria, Deli, Açougue e Peixaria e Frete Internacional, em nenhuma situação vamos encontrar a possibilidade de apuração de créditos do PIS/Cofins sobre as despesas acima discriminadas.

[...]

194. A Fiscalizada tomou crédito sobre despesas extemporâneas “equipamento padaria, deli, açougue e pescaria” vinculadas a conta 126160 - REFORMA CONSTRUCAO TRANSITORIA (vide planilha e documentos apresentados pela empresa).

195. Intimada, veio a explicar que se refere:

Crédito de PIS e COFINS em relação ao valor do custo de aquisição dos equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado na Padaria, Deli, Açougue e Peixaria (fornos, batedeiras, fatiadores de frios, moedores, embaladores, refrigerados e aquecidos, ilha central de congelados, vitrines refrigeradas, freezer e balcões expositor e correlatos).

196. Como se vê, tais créditos foram tomados em função de gastos com “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”.

197. Como supermercadista, apesar de ser um comércio varejista, a Fiscalizada possui dentro de seu estabelecimento, pequenas atividades industriais (como: Padaria, Açougue, Rostisseria); e para essas atividades, a legislação permite que sejam tomados créditos para o PIS/Cofins referentes à aquisição de máquinas e equipamentos que estejam ligados com a produção destes bens.

198. Assim, considerando as respostas e documentos apresentados pela Fiscalizada, admitimos os créditos efetuados nessa rubrica (“equipamento padaria, deli, açougue e pescaria”).

[...]

No Relatório Fiscal restou consignado que a fiscalização reconheceu os créditos vinculados às rubricas padaria, deli, açougue e pescaria. Assim, em princípio, o pedido da recorrente não faz sentido, pois a fiscalização já reconhecera, durante o procedimento fiscal, tais créditos.

Por outro lado, não há nos autos demonstração da vinculação de outras glosas a estas rubricas, o que deveria ter sido feito pela recorrente, pois desde o procedimento fiscal, não houve controvérsia jurídica quanto à possibilidade de creditamento em relação a tais rubricas.

O pedido da recorrente pressupõe que a fiscalização, apesar de concordar com o creditamento em relação às rubricas padaria, deli, açougue e pescaria, teria glosado despesas a elas vinculadas. Contudo, não demonstra ter havido este “esquecimento” ou “contradição”, por parte da fiscalização, no sentido de que as referidas despesas estariam vinculadas àquelas rubricas, cujo ônus que lhe cabia, ainda mais diante do reconhecimento expresso pela fiscalização da permissão de tal creditamento.

Destarte, por falta de comprovação da vinculação de tais despesas a receitas de produção ou de prestação de serviços, além das já reconhecidas pela fiscalização, nego provimento a este ponto.

Diante do exposto, voto para acolher os embargos de declaração, parcialmente, para sanar os vícios alegados, sem contudo, imprimir-lhes efeitos infringentes.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Guilherme Déroulède