



Processo nº	10580.730133/2013-15
Recurso	Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº	9303-009.650 – CSRF / 3^a Turma
Sessão de	16 de outubro de 2019
Recorrentes	FAZENDA NACIONAL BOMPREÇO BAHIA SUPERMERCADOS LTDA.

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

Ano-calendário: 2009

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. COMPROVAÇÃO DE DIVERGÊNCIA.

Para que o recurso especial seja conhecido, é necessário que a recorrente comprove divergência jurisprudencial, mediante a apresentação de acórdão paradigmático em que, enfrentando questão fática equivalente, a legislação tenha sido aplicada de forma diversa.

Hipótese em que as decisões apresentadas a título de paradigma trataram de questões diferentes daquela enfrentada no acórdão recorrido.

NÃO CUMULATIVIDADE. RESSARCIMENTO DE CRÉDITOS. SERVIÇOS DE TRANSPORTE DAS MERCADORIAS VENDIDAS, AOS CLIENTES. POSSIBILIDADE DE APROVEITAMENTO.

Deve-se admitir o aproveitamento de créditos originados dos serviços de transportes quando relacionados às operações de venda. Aplicação da regra contida no inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003.

CRÉDITO. NÃO CUMULATIVIDADE. FRETE DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS. IMPOSSIBILIDADE.

Não há direito ao crédito sobre o valor do frete de produtos acabados entre estabelecimentos da pessoa jurídica, por não subsumirem-se ao conceito de insumo e não se enquadrarem no conceito de frete na venda do produto.

REGIME DA NÃO-CUMULATIVIDADE. EMBALAGENS. CONDIÇÕES DE CREDITAMENTO.

Não há previsão de creditamento de embalagens, na condição de insumo, quando a atividade da contribuinte for a de revenda de mercadorias.

SISTEMA DE APURAÇÃO NÃO CUMULATIVO. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS. GASTOS COM ALUGUEL DE VEÍCULOS. IMPOSSIBILIDADE.

Nos termos da legislação tributária que trata da designação e da classificação fiscal de mercadorias, veículos são bens identificados e classificados em capítulo próprio, separadamente das máquinas. Somente as despesas com o

aluguel de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica e utilizados nas atividades da empresa, dão direito à apropriação de créditos para o contribuinte.

COFINS. REGIME DA NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS SOBRE FRETES. TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS.

Cabe a constituição de crédito de PIS/Pasep e Cofins não-cumulativos sobre os valores relativos a fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, considerando sua essencialidade à atividade do sujeito passivo. Além disso, deve ser considerado tratar-se de frete na “operação de venda”, atraindo a aplicação do permissivo do art. 3º, inciso IX e art. 15 da Lei n.º 10.833/2003.

JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO.

Os juros de mora devem incidir sobre todo o crédito tributário, inclusive sobre a multa de ofício, por se tratar de exigência decorrente dos tributos exigidos. Súmula CARF n.º 108.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Ano-calendário: 2009

PIS/PASEP. NÃO-CUMULATIVIDADE. SITUAÇÃO FÁTICA IDÊNTICA. MESMAS RAZÕES DE DECIDIR UTILIZADAS PARA A COFINS.

Aplicam-se ao lançamento do PIS as mesmas razões de decidir aplicáveis à COFINS, quando ambos os lançamentos recaírem sobre idêntica situação fática.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial da Fazenda Nacional, apenas quanto ao frete, crédito sobre locação de veículos e crédito sobre embalagens. No mérito, na parte conhecida, acordam em dar-lhe provimento parcial nos seguintes termos: (i) quanto ao frete, por maioria de votos, acordam em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Luiz Eduardo de Oliveira Santos (relator), Andrada Márcio Canuto Natal e Jorge Olmiro Lock Freire, que lhe deram provimento; (ii) quanto ao crédito sobre locação de veículos e (iii) crédito sobre embalagens, por voto de qualidade, acordam em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Tatiana Midori Migiyama, Demes Brito, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello, que lhe negaram provimento. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, em negar-lhe provimento. Designada para redigir o voto vencedor quanto à matéria sobre frete a conselheira Vanessa Marini Cecconello.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos – Relator

(documento assinado digitalmente)

Vanessa Marini Cecconello – Redatora designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello e Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em exercício).

Relatório

Cuida-se de Recurso Especial da Procuradoria da Fazenda Nacional e do Contribuinte, dirigido à Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), interpostos contra Acórdão da 1ª Turma/3ª Câmara da 3ª Seção do CARF (Acórdão n.º **3301-002.978**, de 19/05/2016), que deu provimento ao Recurso de Ofício e parcial provimento ao Recurso Voluntário (fls. 49.613/49.630).

Da lavratura do Auto de Infração

A fiscalização apurou insuficiência de recolhimento de PIS e de COFINS e formalizou a exigência de crédito tributário no montante de R\$ 87.397.225,30, compreendendo as duas contribuições, acrescidas de multa e juros, tendo por fundamento legal o art. 25 da Lei n.º 10.684/2004 e demais dispositivos indicados nos autos de infração de fls. 03/21 e 22/39.

Durante o procedimento fiscal constatou que receitas operacionais não foram submetidas à tributação, sob a justificativa de tratar-se de descontos financeiros e de recuperação de custos. Outras receitas deixaram de ser incluídas na base de cálculo das contribuições.

Além disso, houve irregularidades no registro e **utilização de créditos sobre aquisição de bens e serviços**, para os quais não havia previsão legal. Na esteira desse entendimento, foram glosados os créditos relativos a:

a) materiais de embalagem – a glosa se deve ao fato de que as embalagens se destinavam ao mero acondicionamento de mercadorias revendidas, situação não contemplada nas Instruções Normativas SRF 358/2003 e 404/2004;

b) bens adquiridos para revenda com substituição tributária de ICMS – a apuração de créditos sobre ICMS por substituição tributária;

- c) encargos de depreciação de instalações
- d) despesas com aluguéis de máquinas e equipamentos
- e) despesas de armazenamento de mercadorias e outros serviços;
- f) despesas com fretes para filiais e clientes – trata-se de fretes realizados entre o centro de distribuição e as lojas ou de uma loja para outra, da própria contribuinte, com fins de logística e armazenagem;
- g) serviços utilizados como insumos – trata-se de serviços integrados à atividade de vendas da empresa, para os quais não existe na legislação de regência dispositivo que autorize a apuração de crédito;
- h) crédito de computadores - o procedimento não encontra amparo legal; a contribuinte alegou que o registro dos créditos se destinava a anular os efeitos da tributação indevida de produtos sujeitos à alíquota zero, sem todavia fazer a demonstração de que as receitas das vendas desses produtos foram incluídas na base de cálculo.

Da Impugnação e Decisão de Primeira Instância

Em sede de Impugnação, a Recorrente pugnou pela improcedência da ação fiscal e pela nulidade dos autos de infração.

Ao analisar o caso, a DRJ em Campo Grande (MS) entendeu por dar parcial provimento ao pleito do contribuinte (o demonstrativo de fls. 49.436/49.447 dos autos indica os valores mantidos), conforme fundamentos a seguir resumidos:

(i) infração 1 - receitas indevidamente submetidas à alíquota zero: **entendeu por exonerar** os valores relativos à tal infração, por considerar que, no caso, não restou caracterizada a prestação de serviços;

(ii) infração 2 - receitas não computadas na base de cálculo: entendeu por manter os valores lançados, sob o fundamento de que este item reportar-se-ia à recuperação de custos e despesas, e que não seria possível admitir a sua exclusão da base de cálculo do PIS e da COFINS pela falta de clareza e pela ambiguidade da denominação dada a cada uma das contas supostamente destinadas a registrar a recuperação de custos e despesas (Recuperação Despesas Aniversário Hiper Bom Preço, Recuperação de Despesas – Bloco da Parceria e Recuperação de Despesas - Encontro de Clientes Bompreço), somada à falta de esclarecimentos e de comprovação documental dos custos e despesas contemplados naquelas contas, ônus que incumbia ao contribuinte;

(iii) infração 3 - créditos apurados, em desacordo com a lei, sobre a aquisição de bens e serviços: **entendeu por manter os valores lançados em sua integralidade**, sob o fundamento de que o legislador teria optado por definir de forma taxativa as situações que dariam direito a crédito de PIS e COFINS, não acobertando os créditos pretendidos pelo contribuinte;

d) Por fim, manteve a multa de ofício aplicada e deixou de conhecer dos argumentos relativos à **incidência de juros de mora sobre a multa** e à arguição de efeito confiscatório da penalidade.

Do Recurso Voluntário

Inconformada com a decisão de primeira instância, a Recorrente interpôs o seu Recurso Voluntário, por meio do qual alegou, resumidamente o que segue.

1- Erros na premissa utilizada pela decisão recorrida em relação às “Receitas subtraídas da base de cálculo como redução de custos”. Entendeu serem recuperações de custo, decorrentes de descontos acertados com fornecedores, que não caracterizariam receita.

2- Direito à manutenção de todos os créditos relativos a: (i) despesas de transporte; (ii) produtos de informática; (iii) ICMS-ST; (iv) locação de veículos; (v) materiais de embalagem; (vi) encargos de depreciação de instalações; (vii) despesas de armazenagem de mercadorias; (viii) serviços utilizados como insumos. Destacou que, quanto aos itens (v) a (viii) acima, apesar de ter impugnado expressamente a glosa de tais rubricas em tópicos próprios da sua impugnação, a DRJ não teria se manifestado quanto aos mesmos.

3- Illegitimidade da multa de ofício aplicada e da não incidência de juros de mora sobre a multa aplicada.

A PGFN apresentou suas contrarrazões, combatendo os argumentos trazidos pelo contribuinte, bem como suas razões ao Recurso de Ofício (fls. 49.573/49.605), através do qual argumentou, resumidamente, que deveria ser reformada a decisão recorrida, mantendo-se o lançamento também quanto às receitas indevidamente tributadas à alíquota zero (Infração 1), visto que refletiriam valores que a empresa auferiu, ainda que mediante compensação de suas obrigações, representando faturamento apto a compor a base de cálculo do PIS e da COFINS.

Da Decisão recorrida

Quando da apreciação do Recurso Voluntário pelo Colegiado, foi exarada a decisão consubstanciada no **Acórdão n.º 3301-002.978**, de 19/05/2016, na qual deu-se provimento ao Recurso de Ofício e parcial provimento ao Recurso Voluntário (fls. 49.613/49.630), para:

1- Manter a tributação das recuperações de custo, por entender que houve contrapartida de prestação de serviços logísticos.

2- Reverter as seguintes glosas de créditos (a) despesas de transporte, (b) produtos de informática, (c) locação de veículos e equipamentos de monitoramento, (d) embalagens e despesas de armazenagem. Cumpre referir que foram mantidas as glosas sobre (i) ICMS na aquisição de bens sujeitos à Substituição Tributária e (ii) depreciação de instalações e taxa de administração de cartões de crédito.

3 - Manter os valores da multa de ofício lançada e dos juros incidentes sobre a multa de ofício.

Recurso Especial da Procuradoria da Fazenda Nacional

Cientificada do **Acórdão n.º 3301-002.978**, a Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial (fls. 49.657/49.678), em cuja admissibilidade o Recorrente suscitou divergência jurisprudencial de interpretação da legislação tributária.

Verificado que o recurso é tempestivo, uma vez que os autos foram recebidos na Procuradoria da Fazenda Nacional no dia 29/06/2016 (despacho de encaminhamento fls. 49.656) e devolvidos no dia 08/07/2016 (despacho de encaminhamento fls. 49.679). Por oportuno, cumpre relembrar que, nos termos do § 3º do art. 7º da Portaria MF n.º 527/2010, os procuradores serão considerados intimados após o término do prazo de 30 dias do recebimento dos autos.

A divergência suscitada pela Fazenda foi quanto ao direito ao crédito das contribuições não cumulativas das despesas incorridas com **a) transportes; b) produtos de informática; c) locação de veículos e equipamentos de monitoramento e software operacional; e d) embalagens;**

Para comprovar o dissenso em relação a Despesas com transportes foi colacionado, como paradigma, o Acórdão n.º **3403-002.585**.

Para comprovar o dissenso em relação a Despesas com produtos de Informática foi colacionado, como paradigma, o Acórdão n.º **3302-002.780**.

Para comprovar o dissenso em relação a Despesas com locação de veículos e equipamentos de monitoramento e software operacional, foi colacionado, como paradigma, o Acórdão n.º **3302-002.780**.

Para comprovar o dissenso em relação a Embalagens foi colacionado, como paradigma, o Acórdão n.º **3101-00.795**.

Com as considerações efetuadas para cada uma das matérias postas, conclui-se que as divergências jurisprudenciais foram todas comprovadas.

Conforme Despacho de fls. 49.680/ 49.688, o Presidente da 3ª Câmara da 3ª Seção do CAERF, em cumprimento ao disposto no art. 18, III, do Anexo II do RICARF, e com base nas razões consubstanciadas no referido Despacho, DEU SEGUIMENTO ao recurso interposto pela Fazenda Nacional.

Das contrarrazões Do Contribuinte

Cientificado da admissibilidade do RE da Fazenda, o Contribuinte protocolou suas contrarrazões de fls. 49.695/ 49.708, discorrendo suas argumentações sobre as matéria discutidas e asseverando que:

- o Recurso Especial da Fazenda Nacional não merecia ser conhecido, porque os acórdãos paradigmas não se prestariam para caracterizar a divergência;

- sucessivamente, que fosse negado provimento ao recurso, defendendo que o acórdão recorrido teria aplicado o melhor entendimento ao caso concreto, não havendo motivos para a sua reforma nos pontos atacados pela Recorrente.

Recurso Especial do Contribuinte

Cientificada do **Acórdão n.º 3301-002.978**, o Contribuinte interpôs Recurso Especial (fls. 49.731/49.759), cuja admissibilidade suscitou divergência jurisprudencial de interpretação da legislação tributária.

Como relatado, a Fazenda Nacional interpôs seu Recurso Especial (fls. 49.657/49.678), que teve seguimento admitido, consoante razões carreadas aos autos no Despacho de Admissibilidade de fls. 49.680/49.688.

Regularmente notificado do resultado do julgamento no dia 06/01/2017, conforme Termo de Ciência por Abertura de Mensagem à fl. 49.693, o Contribuinte apresentou seu Recurso Especial, tempestivamente, em 23/01/2017, conforme Termo de Solicitação de Juntada à fl. 49.730.

No Recurso Especial, suscita divergência jurisprudencial com relação aos seguintes itens:

- 1- Receitas. Bonificações e descontos. Prestação de serviços;
- 2- Crédito. Depreciação imobilizado. ICMS-ST. Taxas de administração; e
- 3 - Juros de mora sobre multa.

Quanto a matéria **‘1’ Receitas. Bonificações e descontos. Prestação de serviços**, a mesma foi prequestionada, posto que expressamente enfrentada no voto condutor do acórdão recorrido. Para comprovar o dissenso foi colacionado, como paradigma, o Acórdão n.º 3402-002.210. **Conclusão: Divergência não demonstrada.**

Quanto a matéria **‘2’ Crédito. Depreciação imobilizado. ICMS-ST - Taxas de administração**, a mesma também foi prequestionada, posto que expressamente enfrentada no voto condutor do acórdão recorrido. Cita como legislação que teria sofrido interpretação divergente o art. 3º das Leis n.º 10.637 e 10.833. Para comprovar o dissenso foram colacionados, como paradigmas, os Acórdãos n.º 3403-003.310 e 3302-002.683. **Conclusão: Divergência não demonstrada.**

Por fim, quanto a matéria **‘3’ - Juros de mora sobre multa**, a mesma também foi prequestionada, posto que expressamente enfrentada no voto condutor do acórdão recorrido. A legislação objeto do dissenso seria o art. 61 da Lei n.º 9.430/96. Para comprovar o dissenso foram colacionados, como paradigmas, os Acórdãos n.º 3402-002.856 e 9101-000.722. **Conclusão: Divergência demonstrada.**

Conforme as considerações exaradas no Despacho de fls. 49.899/49.906, em cumprimento ao disposto no art. 18, III, do Anexo II do RICARF, o Presidente da 3ª Câmara da 3ª Seção/CARF, o presidente da 3ª Câmara da Seção do CARF, DEU SEGUIMENTO PARCIAL ao recurso interposto pelo sujeito passivo, apenas em relação ao item **‘3’ - Juros de mora sobre multa de ofício**.

Do Agravo interposto

Cientificada do Despacho acima, o Contribuinte interpôs, tempestivamente, o **Agravio** contra o Despacho proferido pelo Presidente da 3ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento, em face do Acórdão n.º 3301-002.978, de 19 de maio de 2016.

Após análise, o Presidente do CARF **rejeitou o agravo para manter** o Despacho de Admissibilidade de e-fls. 49.899/49.906 que DEU SEGUIMENTO PARCIAL ao recurso interposto pelo sujeito passivo, apenas em relação à '3' - **Juros de mora sobre multa de ofício.**

Das contrarrazões da PGFN

Regularmente intimada a Fazenda Nacional apresentou suas contrarrazões ao Recurso Especial interposto, pugnando que lhe fosse negado provimento.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Relator.

Conhecimento dos recursos apresentados

Os recursos são tempestivos e preenchem os demais requisitos de admissibilidade, conforme consta dos respectivo Despacho de Admissibilidade de fls. 49.680/49.688 (RE da Fazenda Nacional), exceto, quanto a matéria "Produtos de Informática", que não conheço, por não haver sido demonstrado a divergência suscitada e, do Despacho de Admissibilidade de fls. 49.899/49.906 (RE do Contribuinte), com o qual concordo e adoto como fundamentos para decidir neste voto.

As razões e fundamentos pelo qual não conhecimento da matéria, será apresentada na sequência deste voto.

No tocante a despesas com produtos de informática, a Fazenda Nacional alega uma suposta divergência apontada com o paradigma no acórdão n.º 3302-002.780.

A divergência foi admitida pelo Despacho do.....No entanto, ressalto que não foi efetuado o cotejo analítico da forma mais apropriada. No meu sentir, não restou demonstrada a questão discutida pela Turma Julgadora no acórdão recorrido.

Verifico que o que se discutiu na acórdão recorrido **foi a possibilidade de se efetuar um creditamento com fins de efetuar um estorno de um débito indevido.**

No Termo de Verificação Fiscal a Fiscalização desta forma informou:

“(...) Na esteira desse entendimento, foram glosados os créditos relativos a:
(,,).

h) **crédito de computadores** - o procedimento não encontra amparo legal; a contribuinte alegou que o registro dos créditos se destinava a anular os efeitos da tributação indevida de produtos sujeitos à alíquota zero, sem todavia fazer a demonstração de que as receitas das vendas desses produtos foram incluídas na base de cálculo. (Grifei)

Por outro lado, a Contribuinte dessa forma argumentou em sua Impugnação:

“A última situação de glosa de crédito se refere a computadores. **Disse que a Lei nº 11.196/2005 reduziu a zero as alíquotas do PIS e da Cofins aplicáveis e bens de informática.** Porém, por questões operacionais, a impugnante não consegue segregar, no momento da venda, os itens de informática passíveis de alíquota zero. Os referidos produtos são vendidos com incidência normal de ambas as contribuições. Assim, o crédito que a Fiscalização reputou ilegítimo se destinava a estornar débito em desacordo com a lei. Afirmou que a prova dessa alegação é feita pelo documento anexo (doc. 12)”. (Grifei)

Veja-se trecho da decisão recorrida (fl. 49.625):

“(...) Além disso, destacou que a real natureza do creditamento efetuado refere-se a **estorno de débito indevido**. Esclareceu o ocorrido da seguinte forma: (1) foi instituído benefício fiscal através da Lei 11.196/05, que, a teor dos artigos 28 a 30, reduziu a zero as alíquotas das contribuições do PIS e da COFINS incidentes sobre receitas de venda a varejo de bens de informática que atendam as especificações; (2) por questões operacionais, a recorrente não conseguia segregar, no momento da venda, os itens de informática que saem com alíquota zero e os que saem tributados, pelo que trata tudo como se tributado fosse; (3) o crédito que a fiscalização entendeu por glosar, na verdade, não é tomado para fins do art. 3º das Leis n. 10.637/02 e 10.833/03, mas para efetuar um acerto, isto é, para estornar o débito indevido lançado no momento da venda de itens de informática beneficiados com a redução da alíquota zero.

(...).

Neste ponto, entendo que assiste razão ao contribuinte na medida em que reste comprovado que os valores glosados correspondem exclusivamente a produtos sujeitos à alíquota zero, e que os efeitos de tais creditamentos limitem-se a anular o débito indevidamente realizado. (Grifei)

Assim, há que ser ressaltado que a discussão da matéria não se concentrou na questão da previsão legal para a tomada do crédito, **mas naquilo que o crédito representava, qual seja, um estorno do débito indevidamente realizado.**

E, como asseverado pela Contribuinte em suas contrarrazões, “(...) *É que ficou comprovado (e analisado pela Turma Julgadora), que houve inicialmente um débito indevido gerado no momento da saída de produtos que a legislação previa alíquota zero (produtos de informática). Para sanear tal erro (efetuar um estorno do débito), houve um creditamento no mesmo valor, apenas para anular o débito indevido*”.

Por outro giro, ao se analisar o Recurso paradigma apresentado pela Fazenda Nacional, resta claro que o que discute-se é a possibilidade de creditamento referente a um insumo sujeito à alíquota 0 (zero) ou à suspensão, sob a ótica das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003. Trata-se de aproveitamento de créditos sobre “Fretes nas aquisições de arroz...” Veja-se trecho abaixo reproduzido:

Se o insumo tributado para as contribuições do PIS e Cofins, no entanto, está sujeito à alíquota zero ou à suspensão, o crédito encontra-se vedado por determinação legal contida no Art. 3º §2º inciso II das Leis nº 10.637/02 (PIS) e nº 10.833/03 (COFINS).¹⁴

Como bem destacado na Informação Fiscal, os fretes nas aquisições de arroz em casca são acrescidos ao custo de aquisição e, por serem de pessoas físicas ou de pessoas jurídicas com suspensão, poderá a contribuinte, utilizar-se, se assim optar, de crédito presumido conforme a alíquota de presunção de 35% da alíquota normal de créditos de PIS e Cofins, ou seja, 0,5775% e 2,66%, respectivamente, nos termos previsto no art. 8º, §3º, inciso III, da Lei nº 10.925/2004.

Portanto, como se vê, o Acórdão paradigma conclui restar vedado o crédito referente a produtos submetidos a alíquota zero ou à suspensão.

Pouis bem. Segundo dispõe o Regimento Interno do CARF:

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

[...][§]

8º A divergência prevista no caput deverá ser demonstrada analiticamente com a indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que divirjam de pontos específicos no acórdão recorrido.”

Ressalto que o Manual de Exame de Admissibilidade Recurso Especial expedido por este Conselho fixa que a “divergência jurisprudencial se caracteriza quando os acórdãos recorrido e paradigma, em face de situações fáticas similares, conferem interpretações divergentes à legislação tributária.”

E complementa afirmando que, “tratando-se de situações fáticas diversas, cada qual com seu conjunto probatório específico, as soluções diferentes não têm como fundamento a interpretação diversa da legislação, mas sim as diferentes situações fáticas retratadas em cada um dos julgados”.

Observe-se, portanto, que a caracterização da divergência deve ser analisada caso a caso, levando em consideração as situações de fato que circundam os processos em discussão.

E, no caso, tratam-se de questões distintas, qual seja, no Acórdão recorrido trata de estorno de débito indevido referente a Lei nº 11.196/2005, que reduziu a zero as alíquotas do PIS e da Cofins aplicáveis e bens de informática e o no Acórdão paradigma **discute-se a possibilidade de creditamento referente a um insumo (Fretes) sujeito à alíquota 0 (zero) ou à suspensão, sob**

a ótica das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, não podendo o acórdão apontado pela Fazenda Nacional, neste caso, servir de paradigma, nos termos do RI-CARF.

Sendo assim, por não haver demonstrado a divergência jurisprudencial suscitada, voto no sentido do **não conhecimento** do Recurso Especial nesta matéria.

Passo agora à análise de mérito, iniciando pelo Recurso Especial da Fazenda Nacional.

Recurso Especial da Fazenda Nacional - Mérito

Para análise do mérito, se faz necessária a delimitação do litígio manejado.

Em que pese a Fazenda Nacional ter se insurgido contra o conceito de insumo, pela análise das peças dos autos, encontra-se em discussão a aplicação do conceito de insumo quanto aos gastos com, **(a) transportes; b) locação de veículos e equipamentos de monitoramento e software operacional; c) embalagens.**

a) Despesas de transporte

Em suas razões recursais, a Fazenda Nacional solicita a reforma do acórdão no que tange à reversão da glosa dos créditos de PIS e COFINS dos valores referentes às despesas de transporte - **para/entre estabelecimentos filiais e dos fretes referentes às entregas realizadas diretamente a seus clientes.**

Em sua defesa a empresa esclarece que as suas lojas são compostas de Hipermercados, os quais realizam entrega na residência dos seus clientes de produtos da “linha branca” (geladeira, freezers, fogões, etc.), comercializados em tais lojas. Nesse contexto, alega que no caso dos **fretes referentes às entregas realizadas diretamente a seus clientes** não haveria dúvidas quanto ao cabimento do crédito apurado.

Defende ainda que tal crédito deve ser admitido também quanto aos **fretes para filiais**, visto que: (i) tal direito decorreria da própria não-cumulatividade; (ii) a legislação, também nesse ponto, permite o creditamento. Ressalta que “o preço do frete de mercadorias entre os estabelecimentos da empresa complementa o custo de aquisição delas, nos termos do disposto no parágrafo único do art. 182 do RIR/80.

Despesas com fretes para filiais: a controvérsia cinge-se ao conceito de insumo, isto é, se a despesa de frete de produto acabado entre as unidades da empresa - fretes realizados entre o centro de distribuição e as lojas ou de uma loja para outra, da própria contribuinte, com fins de logística e armazenagem, estaria abrangido no conceito de insumo previsto no inciso II, do artigo 3º da Lei nº 10.833 de 29/12/2003.

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

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos:

- a) no inciso III do § 3º do art. 1º desta Lei; e
- b) nos §§ 1º e 1ºA do art. 2º desta Lei;

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;

(...).

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

Ora, a regra contida no inciso IX do art. 3º, da Lei nº 10.833, de 2003, não comporta outra interpretação senão a de que os créditos sobre fretes limitam-se às operações de venda. Assim, entendo que o valor do frete de produtos acabados entre estabelecimentos não dá direito a crédito, por dois motivos:

(i)- primeiramente por não se enquadrar no disposto no inciso II do Art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, por não se subsumir ao conceito de insumo, visto que trata-se de produtos acabados; e

(ii)- adicionalmente por não se enquadrar no disposto no inciso IX do mesmo art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, por ter ocorrido antes da operação de venda.

E mais. Consta dos autos que a atividade de distribuição das mercadorias do centro de distribuição para as diversas lojas do Bomprix é decorrência dos acordos comerciais firmados com seus fornecedores. Vale dizer: se o acordo não for pactuado, caberá ao fornecedor promover essa distribuição. Articule esse raciocínio para demonstrar que esse serviço de transporte não guarda relação de pertinência (**essencialidade ou relevância**) com o “processo produtivo” do Bomprix, entendido como tal a sua atividade principal de comércio a varejo de mercadorias, podendo ser suprimido, sem comprometimento de sua qualidade.

Nesse sentido, adoto o entendimento esposado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) no Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05, de 17 de dezembro de 2018. Ressalvo não comungar de todas as argumentações nele postas, entretanto, concordo com suas conclusões.

O referido parecer Parecer Cosit RFB nº 5, de 2018, aborda a matéria em seu item 59 e 60, excluindo do conceito de insumo os gastos realizados após o término do processo de produção. A seguir, encontram-se reproduzidos os referidos dispositivos:

41. Destarte, para fins de apuração de créditos das contribuições, não há insumos na atividade de revenda de bens, notadamente porque a esta atividade foi reservada a apuração de créditos em relação aos **bens adquiridos para revenda** (inciso I do *caput* do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003).

42. Em razão disso, exemplificativamente, **não constituem insumos** geradores de créditos para pessoas jurídicas dedicadas à atividade de revenda de bens: a) combustíveis e lubrificantes utilizados em veículos próprios de entrega de mercadorias; **b) transporte de mercadorias entre centros de distribuição próprios;** c) embalagens para transporte das mercadorias; etc.

Mesmo considerando que a empresa atua no ramo de varejista de grande porte e que possui diversas lojas em locais diferentes, torna-se imprescindível, mas do ponto de vista econômico da empresa a existência de um centro de distribuição, donde conclui-se que o frete realizado entre o centro de distribuição e as suas lojas, no meu entendimento, no caso concreto, são despesas operacionais relativas ao esforço de venda de produtos acabados, não caracterizam insumos, situação na qual se abrigaria no incisos II do art. 3º da Lei nº 10.833/2003.

Isto posto, não se admitti o aproveitamento de créditos originados dos serviços de transportes, outros que não apenas relacionados às operações de venda, conforme aplicação da regra contida no inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

Desta forma, quanto aos **fretes realizados entre filiais**, entendo que assiste razão à Fazenda Nacional, qual seja, não gera créditos passíveis de creditamento.

Por outro lado, quanto aos **fretes realizados na operação de vendas**, relativos à entrega de produtos da chamada "linha branca" (entrega de geladeiras, fogões, televisores, etc.), o direito ao crédito encontra-se expressa previsão no inciso IX, do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, e portanto, sem razão à Fazenda Nacional. Veja-se:

Art. 3º (...)

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

Nesse contexto, no caso dos fretes referentes às entregas realizadas diretamente a seus clientes (mercadorias da chamada "linha branca"), por expressa definição legal, voto pelo cabimento do crédito apurado, dando provimento ao Recurso da Fazenda Nacional nesta parte.

Concluindo, neste tópico voto no seguinte sentido:

(i) de conhecer do Recurso da Fazenda para reconhecer que as despesas com **fretes de mercadorias realizados entre filiais** NÃO ensejam o direito ao crédito de PIS e COFINS.

(ii) no caso dos **fretes realizados na operação de vendas**, entendo que estes ensejam o direito ao crédito de PIS e COFINS e portanto negar provimento ao recurso da Fazenda Nacional.

b) Despesas com locação de veículos e equipamentos de monitoramento e software operacional.

Originalmente a Contribuinte se insurgiu contra a glosa de créditos calculados sobre despesas de **locação de veículos**, alegando que veículo é espécie do gênero equipamento e, portanto, estaria amparada pelo art. 3º, inciso IV, das Leis nº 10.637 e 10.833. No entanto, o motivo da glosa, a julgar pelo que consta do Termo de Verificação de Infração, foi a falta de comprovação documental. Eis o que disse a autoridade lançadora:

“61- A análise do que fora apresentado em relação a este item revelou que alguns valores indicados na planilha cm relação às rubricas indicadas a seguir não correspondem ao que é autorizado pela legislação para a tomada de créditos conforme informados cm seus respectivos demonstrativos. Ressalte-se que mesmo lendo sido intimado a apresentar todos os documentos, a contribuinte resolveu apenas apresentar uma amostragem ou que dificultou a análise dos valores consignados em algumas rubricas. (fl. 52)” (Grifei)

Em sede de Recurso Voluntário, a Contribuinte aponta os seguintes equívocos da decisão recorrida: (i) que os créditos em questão não estariam relacionados apenas à locação de veículos, como também de máquinas e equipamentos em geral, englobando locação de software, locação de veículos e serviços de monitoramento eletrônico; (ii) o problema da glosa não estaria relacionado à ausência de prova, questão esta que teria sido superada pela fiscalização (vide item 62 do TVF), mas sim de **questão de direito** (ausência de previsão legal para a tomada de créditos).

Portanto, há que ser destacado que apesar do item dispor de três tipos de créditos distintos (decorrentes de locação de veículos, equipamentos de monitoramento e software operacional), o acórdão paradigma apresentado pela Fazenda Nacional apenas trata de **locação de veículos de entrega**. Assim, em relação a créditos decorrentes de aquisição de equipamentos de monitoramento e software operacional resta caracterizada a inaplicabilidade do acórdão apontado como paradigma por não tratar da mesma matéria.

Para melhor deslinde dessa questão - locação de veículos de entrega, trago à baila excerto do voto condutor do Acórdão recorrido, citado no recurso ora em apreço:

Ao analisar o caso, entendo que assiste razão ao contribuinte. Isso porque, entendo que a locação de software operacional, a locação de veículos de entrega, bem como os serviços de monitoramento eletrônico são essenciais ao desempenho da atividade empresarial da Recorrente. Além disso, ressalte-se que o aproveitamento de crédito relativo ao aluguel de máquinas e equipamentos utilizados nas atividades da empresa encontra previsão expressa nos incisos IV dos artigos 3º das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003.

Como visto acima, resta consignado a hipótese de enquadramento legal desse item prevista no inciso IV do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, a seguir transcrita:

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;

(...)

No seu recurso a Fazenda assevera que ainda que a locação dos veículos sejam para serem utilizados nas atividades da empresa, essas despesas não poderiam ser utilizadas como base de cálculo do crédito em questão, porque os referidos veículos não podem ser confundidos com “prédios, nem tampouco máquinas e equipamentos”. Verifica-se que na decisão paradigmática apresentada se limita a afirmar que o legislador fez distinção entre os conceitos de “máquinas” e “veículos”.

A matéria já foi objeto de debate por esta 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais e, no recente Acórdão n.º 9303-006.864, de junho de 2018, da relatoria do Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal, foi decidido que somente as despesas com aluguel de prédios, máquinas e equipamentos utilizados nas atividades da empresa é que dão direito à apropriação de créditos, previsão que não se estende a veículos, por serem bens identificados e classificados em capítulo próprio, separadamente das máquinas.

A seguir, para fins de ilustração, encontra-se reproduzido excerto da ementa do referido acórdão:

SISTEMA DE APURAÇÃO NÃO CUMULATIVO. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS. GASTOS COM ALUGUEL DE VEÍCULOS. IMPOSSIBILIDADE.

Nos termos da legislação tributária que trata da designação e da classificação fiscal de mercadorias, veículos são bens identificados e classificados em capítulo próprio, separadamente das máquinas. Somente as despesas com o aluguel de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica e utilizados nas atividades da empresa, dão direito à apropriação de créditos para o contribuinte.

Registre-se que eu participei do julgamento do acórdão acima referido e, na oportunidade, acompanhei o relator.

Portanto, quanto a essa matéria, dou provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional, para restabelecer a glosa do crédito sobre o valor de locação de veículos.

c) Das Embalagens utilizadas

O Acórdão recorrido tratou de embalagens **embalagens destinadas a acondicionamento das mercadorias revendidas**.

Desta forma restou consignado na decisão recorrida:

“Por fim, quanto aos demais itens que não foram expressamente analisados pela decisão recorrida, quais sejam, **materiais de embalagem destinados ao acondicionamento das mercadorias revendidas**, encargos de depreciação de instalações (gôndolas, equipamentos de refrigeração, equipamentos de padaria, geladeiras, empilhadeiras, estantes de armazenagens dos CD’s, etc.), despesas de armazenagem de mercadorias e despesas com taxa de administração de cartões de crédito e débito, entendo que, face à incontestável essencialidade de tais itens para fins de desempenho das atividades empresariais da empresa Recorrente, tais rubricas também dão direito a crédito”. (Grifei)

Aqui, aplica-se o disposto nos parágrafos 40 e 41 do Parecer Normativo Cosit nº 5 de 2018. Com efeito, no caso, não há possibilidade de enquadramento de qualquer embalagem na categoria de insumos, visto que não existe insumo a ser creditado na atividade comercial, nos termos a seguir reproduzidos:

40. Nos termos demonstrados acima sobre o conceito definido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, somente há insumos geradores de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins nas atividades de produção de bens destinados à venda e de prestação de serviços a terceiros.

41. Destarte, para fins de apuração de créditos das contribuições, não há insumos na atividade de revenda de bens, notadamente porque a esta atividade foi reservada a apuração de créditos em relação aos bens adquiridos para revenda (inciso I do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003).

As despesas com materiais de embalagem destinadas ao acondicionamento das mercadorias revendidas são despesas operacionais, que não compõem o custo da mercadoria vendida. Dessa forma, não gera direito aos créditos, ainda que essenciais ao desempenho da empresa.

Portanto, assiste razão à Fazenda Nacional e deve ser restabelecida a glosa dos créditos atinentes a tal rubrica.

Isto posto, dou provimento ao Recurso da Fazenda Nacional neste tópico.

Recurso Especial da Contribuinte - Mérito

A contribuinte, em seu Recurso Especial se insurge contra a seguinte matéria: **'3' - Juros de mora sobre multa de Ofício.**

A Contribuinte requer que seja afastada a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício, quando da eventual cobrança do crédito lançado, sob a alegação de que não há base legal para tanto.

Porém, cabe referir que, recentemente foi aprovada a Súmula CARF nº 108, que sedimentou o entendimento sobre a matéria, nos seguintes termos:

Súmula CARF nº 108: Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Incide, portanto, a restrição do inciso III do § 12 do art. 67, da Portaria MF nº 315, de 09/06/2015 (RI-CARF).

Dessa forma, há que se negar provimento ao Recurso Especial de divergência do Contribuinte no tocante à incidência de juros de mora sobre a multa de ofício objeto de lançamento.

Conclusão

Em face das razões e fundamentos acima expostos, voto conforme a seguir.

1) Quanto ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional:

(a) **conhecer em parte** do Recurso quanto aos itens, (a) crédito sobre despesa com transporte de mercadorias, (b) crédito sobre locação de veículos e (c) crédito sobre embalagens, e

(b) na parte conhecida (mérito) **dar parcial provimento** ao Recurso Especial de divergência interposto, para restabelecer a glosa de créditos sobre (a) transporte de mercadorias entre estabelecimentos (b) locação de veículos e (c) embalagens.

Caso vencido quanto ao conhecimento, voto por restabelecer também a glosa sobre o valor de produtos de informática.

2) Quanto ao Recurso interposto pelo Contribuinte, conhecer do Recurso e **negar-lhe provimento**.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos

Voto Vencedor

Conselheira Vanessa Marini Cecconello, Redatora designada.

Com a devida vênia ao entendimento do Ilustre Conselheiro Relator, quanto à matéria dos créditos decorrentes de **fretes de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa** prevaleceu o entendimento desta 3ª Turma da CSRF pela negativa de provimento do recurso especial da Fazenda Nacional, tendo sido designada esta Conselheira para redigir o voto vencedor somente quanto a esse item.

De início, explicita-se o conceito de insumos adotado no presente voto, para posteriormente adentrar-se à análise do item individualmente.

A sistemática da não-cumulatividade para as contribuições do PIS e da COFINS foi instituída, respectivamente, pela Medida Provisória nº 66/2002, convertida na Lei nº 10.637/2002 (PIS) e pela Medida Provisória nº 135/2003, convertida na Lei nº 10.833/2003 (COFINS). Em ambos os diplomas legais, o art. 3º, inciso II, autoriza-se a apropriação de créditos calculados em relação a bens e serviços utilizados como insumos na fabricação de produtos destinados à venda.¹

¹ Lei nº 10.637/2002 (PIS). Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: [...] II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador,

O princípio da não-cumulatividade das contribuições sociais foi também estabelecido no §12º, do art. 195 da Constituição Federal, por meio da Emenda Constitucional nº 42/2003, consignando-se a definição por lei dos setores de atividade econômica para os quais as contribuições sociais dos incisos I, b; e IV do *caput*, dentre elas o PIS e a COFINS.²

A disposição constitucional deixou a cargo do legislador ordinário a regulamentação da sistemática da não-cumulatividade do PIS e da COFINS.

Por meio das Instruções Normativas nºs 247/02 (com redação da Instrução Normativa nº 358/2003) (art. 66) e 404/04 (art. 8º), a Secretaria da Receita Federal trouxe a sua interpretação dos insumos passíveis de creditamento pelo PIS e pela COFINS. A definição de insumos adotada pelos mencionados atos normativos é excessivamente restritiva, assemelhando-se ao conceito de insumos utilizado para utilização dos créditos do IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados, estabelecido no art. 226 do Decreto nº 7.212/2010 (RIPI).

As Instruções Normativas nºs 247/2002 e 404/2004, ao admitirem o creditamento apenas quando o insumo for efetivamente incorporado ao processo produtivo de fabricação e comercialização de bens ou prestação de serviços, aproximando-se da legislação do IPI que traz critério demasiadamente restritivo, extrapolaram as disposições da legislação hierarquicamente superior no ordenamento jurídico, a saber, as Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, e contrariaram frontalmente a finalidade da sistemática da não-cumulatividade das contribuições do PIS e da COFINS. Patente, portanto, a ilegalidade dos referidos atos normativos.

Nessa senda, entende-se igualmente impróprio para conceituar insumos adotar-se o parâmetro estabelecido na legislação do IRPJ - Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, pois demasiadamente amplo. Pelo raciocínio estabelecido a partir da leitura dos artigos 290 e 299 do Decreto nº 3.000/99 (RIR/99), poder-se-ia enquadrar como insumo todo e qualquer custo da pessoa jurídica com o consumo de bens ou serviços integrantes do processo de fabricação ou da prestação de serviços como um todo.

Em Declaração de Voto apresentada nos autos do processo administrativo nº 13053.000211/2006-72, em sede de julgamento de recurso especial pelo Colegiado da 3ª Turma da CSRF, o ilustre Conselheiro Gileno Gurjão Barreto assim se manifestou:

ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI; [...].

Lei nº 10.833/2003 (COFINS). Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a: [...]III - 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; [...]

² **Constituição Federal de 1988. 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: I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: [...] b) a receita ou o faturamento; [...] IV - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar. [...]§ 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. (grifou-se)

[...] permaneço não compartilhando do entendimento pela possibilidade de utilização isolada da legislação do IR para alcançar a definição de "insumos" pretendida. Reconheço, no entanto, que o raciocínio é auxiliar, é instrumento que pode ser utilizado para dirimir controvérsias mais estritas.

Isso porque a utilização da legislação do IRPJ alargaria sobremaneira o conceito de "insumos" ao equipará-lo ao conceito contábil de "custos e despesas operacionais" que abarca todos os custos e despesas que contribuem para a atividade de uma empresa (não apenas a sua produção), o que distorceria a interpretação da legislação ao ponto de torná-la inócuas e de resultar em indesejável esvaziamento da função social dos tributos, passando a desonrar não o produto, mas sim o produtor, subjetivamente.

As Despesas Operacionais são aquelas necessárias não apenas para produzir os bens, mas também para vender os produtos, administrar a empresa e financiar as operações. Enfim, são todas as despesas que contribuem para a manutenção da atividade operacional da empresa. Não que elas não possam ser passíveis de creditamento, mas tem que atender ao critério da essencialidade.

[...]

Estabelece o Código Tributário Nacional que a segunda forma de integração da lei prevista no art. 108, II, do CTN são os Princípios Gerais de Direito Tributário. Na exposição de motivos da Medida Provisória n. 66/2002, in verbis, afirma-se que "O modelo ora proposto traduz demanda pela modernização do sistema tributário brasileiro sem, entretanto, pôr em risco o equilíbrio das contas públicas, na estrita observância da Lei de Responsabilidade Fiscal. Com efeito, constitui premissa básica do modelo a manutenção da carga tributária correspondente ao que hoje se arrecada em virtude da cobrança do PIS/Pasep."

Assim sendo, o conceito de "insumos", portanto, muito embora não possa ser o mesmo utilizado pela legislação do IPI, pelas razões já exploradas, também não pode atingir o alargamento proposto pela utilização de conceitos diversos contidos na legislação do IR.

Ultrapassados os argumentos para a não adoção dos critérios da legislação do IPI nem do IRPJ, necessário estabelecer-se o critério a ser utilizado para a conceituação de insumos.

Diante do entendimento consolidado deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, inclusive no âmbito desta Câmara Superior de Recursos Fiscais, o conceito de insumos para efeitos do art. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637/2002 e do art. 3º, inciso II da Lei 10.833/2003, deve ser interpretado com critério próprio: o da **essencialidade**. Referido critério traduz uma posição "intermediária" construída pelo CARF, na qual, para definir insumos, busca-se a relação existente entre o bem ou serviço, utilizado como insumo e a atividade realizada pelo Contribuinte.

Conceito mais elaborado de insumo, construído a partir da jurisprudência do próprio CARF e norteador dos julgamentos dos processos, no referido órgão, foi consignado no Acórdão nº 9303-003.069, resultante de julgamento da CSRF em 13 de agosto de 2014:

[...]

Portanto, "insumo" para fins de creditamento do PIS e da COFINS não cumulativos, partindo de uma interpretação histórica, sistemática e teleológica das próprias normas instituidoras de tais tributos (Lei nº. 10.637/2002 e 10.833/2003), deve ser entendido

como todo custo, despesa ou encargo comprovadamente incorrido na prestação de serviço ou na produção ou fabricação de bem ou produto que seja destinado à venda, e que tenha relação e vínculo com as receitas tributadas (critério relacional), dependendo, para sua identificação, das especificidades de cada processo produtivo.

Nessa linha relacional, para se verificar se determinado bem ou serviço prestado pode ser caracterizado como insumo para fins de creditamento do PIS e da COFINS, impende analisar se há: **pertinência ao processo produtivo** (aquisição do bem ou serviço especificamente para utilização na prestação do serviço ou na produção, ou, ao menos, para torná-lo viável); **essencialidade ao processo produtivo** (produção ou prestação de serviço depende diretamente daquela aquisição) e **possibilidade de emprego indireto no processo de produção** (prescindível o consumo do bem ou a prestação de serviço em contato direto com o bem produzido).

Portanto, para que determinado bem ou prestação de serviço seja considerado insumo gerador de crédito de PIS e COFINS, imprescindível a sua **essencialidade** ao processo produtivo ou prestação de serviço, direta ou indiretamente, bem como haja a respectiva prova.

Não é diferente a posição predominante no Superior Tribunal de Justiça, o qual reconhece, para a definição do conceito de insumo, **critério amplo/próprio em função da receita**, a partir da análise da **pertinência, relevância e essencialidade** ao processo produtivo ou à prestação do serviço. O entendimento está refletido no voto do Ministro Relator Mauro Campbell Marques ao julgar o recurso especial nº 1.246.317-MG, sintetizado na ementa:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ART. 535, DO CPC. VIOLAÇÃO AO ART. 538, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CPC. INCIDÊNCIA DA SÚMULA N. 98/STJ. 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. ILEGALIDADE DAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS SRF N. 247/2002 E 404/2004.

1. Não viola o art. 535, do CPC, o acórdão que decide de forma suficientemente fundamentada a lide, muito embora não faça considerações sobre todas as teses jurídicas e artigos de lei invocados pelas partes.

2. Agide o art. 538, parágrafo único, do CPC, o acórdão que aplica multa a embargos de declaração interpostos notadamente com o propósito de prequestionamento. Súmula n. 98/STJ: "Embargos de declaração manifestados com notório propósito de prequestionamento não têm caráter protelatório".

3. São ilegais o art. 66, §5º, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 247/2002 - Pis/Pasep (alterada pela Instrução Normativa SRF n. 358/2003) e o art. 8º, §4º, I, "a" e "b", da Instrução Normativa SRF n. 404/2004 - Cofins, que restringiram indevidamente o conceito de "insumos" previsto no art. 3º, II, das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003, respectivamente, para efeitos de creditamento na sistemática de não-cumulatividade das ditas contribuições.

4. Conforme interpretação teleológica e sistemática do ordenamento jurídico em vigor, a conceituação de "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, não se identifica com a conceituação adotada na legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, posto que excessivamente restritiva. Do mesmo modo, não corresponde

exatamente aos conceitos de "Custos e Despesas Operacionais" utilizados na legislação do Imposto de Renda - IR, por que demasiadamente elastecidos.

5. São "insumos", para efeitos do art. 3º, II, da Lei n. 10.637/2002, e art. 3º, II, da Lei n. 10.833/2003, todos aqueles bens e serviços pertinentes ao, ou que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços, que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração importa na impossibilidade mesma da prestação do serviço ou da produção, isto é, cuja subtração obsta a atividade da empresa, ou implica em substancial perda de qualidade do produto ou serviço daí resultantes.

6. Hipótese em que a recorrente é empresa fabricante de gêneros alimentícios sujeita, portanto, a rígidas normas de higiene e limpeza. No ramo a que pertence, as exigências de condições sanitárias das instalações se não atendidas implicam na própria impossibilidade da produção e em substancial perda de qualidade do produto resultante. A assepsia é essencial e imprescindível ao desenvolvimento de suas atividades. Não houvessem os efeitos desinfetantes, haveria a proliferação de microorganismos na maquinaria e no ambiente produtivo que agiriam sobre os alimentos, tornando-os impróprios para o consumo. Assim, impõe-se considerar a abrangência do termo "insumo" para contemplar, no creditamento, os materiais de limpeza e desinfecção, bem como os serviços de dedetização quando aplicados no ambiente produtivo de empresa fabricante de gêneros alimentícios.

7. Recurso especial provido.

(REsp 1246317/MG, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 19/05/2015, DJe 29/06/2015) (grifou-se)

Portanto, são insumos, para efeitos do art. 3º, II da Lei nº 10.637/2002 e do art. 3º, II da Lei nº 10.833/2003, todos os bens e serviços pertinentes ao processo produtivo e à prestação de serviços, ou ao menos que os viabilizem, podendo ser empregados direta ou indiretamente, e cuja subtração implica a impossibilidade de realização do processo produtivo e da prestação do serviço, objetando ou comprometendo a qualidade da própria atividade da pessoa jurídica.

Ainda, no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, o tema foi julgado pela sistemática dos recursos repetitivos nos autos do recurso especial nº 1.221.170 - PR, no sentido de reconhecer a ilegalidade das Instruções Normativas SRF nºs 247/2002 e 404/2004 e aplicação de critério da essencialidade ou relevância para o processo produtivo na conceituação de insumo para os créditos de PIS e COFINS no regime não-cumulativo. Em 24.4.2018, foi publicado o acórdão do STJ, que trouxe em sua 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.”

Até a presente data da sessão de julgamento desse processo não houve o trânsito em julgado do acórdão do recurso especial nº 1.221.170-PR pela sistemática dos recursos repetitivos, embora já tenha havido o julgamento de embargos de declaração interpostos pela Fazenda Nacional, no sentido de lhe ser negado provimento³. Faz-se a ressalva do entendimento desta Conselheira, que não é o da maioria do Colegiado, que conforme previsão contida no art. 62, §2º do RICARF aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, os conselheiros já estão obrigados a reproduzir referida decisão.

³ PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO CONTRA ACÓRDÃO QUE DEU PARCIAL PROVIMENTO AO RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. CONCEITO DE INSUMO. PIS. COFINS. CREDITAMENTO DE DESPESAS EXPRESSAMENTE VEDADAS POR LEI. ARGUMENTOS TRAZIDOS UNICAMENTE EM SEDE DE DECLARATÓRIOS. IMPOSSIBILIDADE. INDEVIDA AMPLIAÇÃO DA CONTROVÉRSIA JULGADA SOB O RITO ART. 543-C DO CPC/73 (ART. 1.036 DO CPC/15). OMISSÃO OU OBSCURIDADE NÃO VERIFICADAS. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO DA UNIÃO A QUE SE NEGA PROVIMENTO.

1. É vedado, em sede de agravo regimental ou embargos de declaração, ampliar a quaestio veiculada no recurso especial, inovando questões não suscitadas anteriormente (AgRg no REsp 1.378.508/SP, Rel. Min. FELIX FISCHER, DJe 07.12.2016).

2. Os argumentos trazidos pela UNIÃO em sede de Embargos de Declaração, (enquadramento como insumo de despesas cujo creditamento é expressamente vedado em lei), não foram objeto de impugnação quando da interposição do Recurso Especial pela empresa ANHAMBI ALIMENTOS LTDA, configurando, portanto, indevida ampliação da controvérsia, vedada em sede de Embargos Declaratórios.

3. Embargos de Declaração da UNIÃO a que se nega provimento.
(EDcl no REsp 1221170/PR, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 14/11/2018, DJe 21/11/2018)

Para melhor elucidar meu direcionamento, além de ter desenvolvido o conceito de insumo anteriormente, importante ainda trazer que, recentemente, foi publicada a NOTA SEI PGFN/MF 63/2018:

"Recurso Especial nº 1.221.170/PR Recurso representativo de controvérsia. Ilegalidade da disciplina de creditamento prevista nas IN SRF nº 247/2002 e 404/2004. Aferição do conceito de insumo à luz dos critérios de essencialidade ou relevância. Tese definida em sentido desfavorável à Fazenda Nacional. Autorização para dispensa de contestar e recorrer com fulcro no art. 19, IV, da Lei nº 10.522, de 2002, e art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016. Nota Explicativa do art. 3º da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 01/2014."

A Nota clarifica a definição do conceito de insumos na “visão” da Fazenda Nacional (Grifos meus):

“41. Consoante se observa dos esclarecimentos do Ministro Mauro Campbell Marques, aludindo ao “teste de subtração” para compreensão do conceito de insumos, que se trata da “própria objetivação segura da tese aplicável a revelar a imprescindibilidade e a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte”.

Conquanto tal método não esteja na tese firmada, é um dos instrumentos úteis para sua aplicação concreto.

42. Insumos seriam, portanto, os bens ou serviços que viabilizam o processo produtivo e a prestação de serviços e que neles possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção, ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

43. O raciocínio proposto pelo “teste da subtração” a revelar a essencialidade ou relevância do item é como uma aferição de uma “conditio sine qua non” para a produção ou prestação do serviço.

Busca-se uma eliminação hipotética, suprimindo-se mentalmente o item do contexto do processo produtivo atrelado à atividade empresarial desenvolvida. Ainda que se observem despesas importantes para a empresa, inclusive para o seu êxito no mercado, elas não são necessariamente essenciais ou relevantes, quando analisadas em cotejo com a atividade principal desenvolvida pelo contribuinte, sob um viés objetivo.”

Com tal Nota, restou claro, assim, que insumos seriam todos os bens e serviços que possam ser direta ou indiretamente empregados e cuja subtração resulte na impossibilidade ou inutilidade da mesma prestação do serviço ou da produção, ou seja, itens cuja subtração ou obste a atividade da empresa ou acarrete substancial perda da qualidade do produto ou do serviço daí resultantes.

Ademais, tal ato ainda reflete sobre o “teste de subtração” que deve ser feito para fins de se definir se determinado item seria ou não essencial à atividade do sujeito passivo. Eis o item 15 da Nota PGFN:

“15. Deve-se, pois, levar em conta as particularidades de cada processo produtivo, na medida em que determinado bem pode fazer parte de vários processos produtivos, porém, com diferentes níveis de importância, sendo certo que o raciocínio hipotético levado a efeito por meio do “teste de subtração” serviria como um dos mecanismos aptos a revelar a imprescindibilidade e a importância para o processo produtivo.

16. Nesse diapasão, poder-se-ia caracterizar como insumo aquele item – bem ou serviço utilizado direta ou indiretamente - cuja subtração implique a impossibilidade da realização da atividade empresarial ou, pelo menos, cause perda de qualidade substancial que torne o serviço ou produto inútil.

17. Observa-se que o ponto fulcral da decisão do STJ é a definição de insumos como sendo aqueles bens ou serviços que, uma vez retirados do processo produtivo, comprometem a consecução da atividade-fim da empresa, estejam eles empregados direta ou indiretamente em tal processo. É o raciocínio que decorre do mencionado “teste de subtração” a que se refere o voto do Ministro Mauro Campbell Marques.”

Frente ao conceito de insumos, merece reforma o julgado para reconhecer a possibilidade de tomada de créditos de fretes de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa.

Em outras ocasiões, esta 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais manifestou-se sobre o tema, firmando entendimento no sentido da possibilidade de creditamento das despesas com frete de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa por se constituir como parte da "operação de venda". Nesse sentido, é o Acórdão n.º 9303008.099, de relatoria da Nobre Conselheira Tatiana Midori Migiyama, cujos fundamentos passam a integrar o presente voto como razões de decidir, com fulcro no art. 50, §1º da Lei n.º 9.784/1999, *in verbis*:

[...]

Quanto à primeira discussão, vê-se que essa turma já enfrentou a matéria, tendo sido firmado o posicionamento de que os custos de frete de mercadorias entre estabelecimentos gerariam o direito à constituição de crédito das contribuições. Frise-se a ementa do acórdão 9303005.156:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2008 a 30/09/2008

CRÉDITO. FRETES NA TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS ENTRE ESTABELECIMENTOS DA MESMA EMPRESA.

Cabe a constituição de crédito de PIS/Pasep sobre os valores relativos a fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, considerando sua essencialidade à atividade do sujeito passivo.

Não obstante à observância do critério da essencialidade, é de se considerar ainda tal possibilidade, invocando o art. 3º, inciso IX, da Lei 10.833/03 e art. 3º, inciso IX, da Lei 10.637/02 eis que a inteligência desses dispositivos considera para a r. constituição de crédito os serviços intermediários necessários para a efetivação da venda quais sejam, os fretes na “operação” de venda. O que, por conseguinte, cabe refletir que tal entendimento se harmoniza com a intenção do legislador ao trazer o termo “frete na operação de venda”, e não “frete de venda” quando impôs dispositivo tratando da constituição de crédito das r. contribuições.

CRÉDITO. FRETES NA TRANSFERÊNCIA DE MATÉRIAS-PRIMAS ENTRE ESTABELECIMENTOS

Os fretes na transferência de matérias primas entre estabelecimentos, essenciais para a atividade do sujeito passivo, eis que vinculados com as etapas de industrialização do produto e seu objeto social, devem ser enquadrados como insumos, nos termos do art. 3º, inciso II, da Lei 10.833/03 e art. 3º, inciso II, da Lei 10.637/02. Cabe ainda refletir que tais custos nada diferem daqueles relacionados às máquinas de esteiras que levam a matéria-prima de um lado para o outro na fábrica para a continuidade da produção/industrialização/beneficiamento de determinada mercadoria/produto.”

Nesse ínterim, proveitoso citar ainda os acórdãos 9303005.155, 9303005.154, 9303005.153, 9303005.152, 9303005.151, 9303005.150, 9303005.116, 9303006.136, 9303006.135, 9303006.134, 9303006.133, 9303006.132, 9303006.131, 9303006.130, 9303006.129, 9303006.128, 9303006.127, 9303006.126, 9303006.125, 9303006.124, 9303006.123, 9303006.122, 9303006.121, 9303006.120, 9303006.119, 9303006.118, 9303006.117, 9303006.116, 9303006.115, 9303006.114, 9303006.113, 9303006.112, 9303006.111, 9303005.135, 9303005.134, 9303005.133, 9303005.132, 9303005.131, 9303005.130, 9303005.129, 9303005.128, 9303005.127, 9303005.126, 9303005.125, 9303005.124, 9303005.123, 9303005.122, 9303005.121, 9303005.127, 9303005.126, 9303005.125, 9303005.124, 9303005.123, 9303005.122, 9303005.121, 9303005.120, 9303005.119, 9303005.118, 9303005.117, 9303006.110, 9303004.311, etc.

É de se entender que, em verdade, se trata de frete para a venda, passível de constituição de crédito das contribuições, nos termos do art. 3º, inciso IX e art. 15 da Lei 10.833/03 – pois a inteligência desse dispositivo considera o frete na “operação” de venda.

A venda de per si para ser efetuada envolve vários eventos. Por isso, que a norma traz o termo “operação” de venda, e não frete de venda. Inclui, portanto, nesse dispositivo os serviços intermediários necessários para a efetivação da venda, dentre as quais o frete ora em discussão. Sendo assim, não compartilho com o entendimento do acórdão recorrido ao restringir a interpretação dada a esse dispositivo.

Assim, cabível o reconhecimento dos créditos decorrentes das despesas de fretes para transferência de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa.

Portanto, quanto ao item direito ao crédito decorrente das despesas com frete de produtos acabados entre estabelecimentos da mesma empresa, foi negado provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

Diante do exposto, foi dado provimento parcial ao recurso especial da Fazenda Nacional para: (i) quanto ao frete, negar-lhe provimento, nos termos do voto desta Conselheira, Redatora designada para o voto vencedor nesta parte; e (ii) quanto ao crédito sobre locação de veículos e (iii) crédito sobre embalagens, dar-lhe provimento nos termos do voto do Conselheiro Relator Luiz Eduardo de Oliveira Santos.

É o voto.

(documento assinado digitalmente)

Vanessa Marini Ceconello