



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10882.723221/2020-87
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3201-011.541 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 28 de fevereiro de 2024
Recorrente LOJAS RIACHUELO SA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

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

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

Na atividade de comércio/varejista, não é possível a apuração de créditos da não-cumulatividade da COFINS, com base no inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637/2003, 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.

INSUMO. INEXISTÊNCIA. ATIVIDADE COMERCIAL.

O conceito de insumo, definido pelo STJ no julgamento do RE 1.221.170/PR está vinculado à atividade de prestação de serviço e à fabricação ou produção de bens. Inexiste insumo na atividade comercial.

CRÉDITO. DESPESAS COM PUBLICIDADE E PROPAGANDA. ATIVIDADE COMERCIAL. INEXISTÊNCIA.

Inexiste direito a desconto de créditos do PIS/Pasep e da Cofins, na modalidade insumo, em relação à atividade comercial.

CRÉDITO. ATIVIDADE COMERCIAL.

Os gastos com combustíveis e lubrificantes, manutenção de equipamentos, material de limpeza, seguros e materiais de consumo não geram créditos nas atividades comerciais.

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITO ATIVO IMOBILIZADO. BENS UTILIZADOS NA ATIVIDADE COMERCIAL. ART. 3º, VI, DA LEI Nº 10.833/2003. IMPOSSIBILIDADE.

A hipótese normativa do art. 3º, VI da Lei nº 10.833/2003 não atinge os bens utilizados na atividade comercial, se referindo às máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

CRÉDITOS. CONSTRUÇÃO E BENFEITORIAS EM IMÓVEIS PRÓPRIOS OU DE TERCEIROS.

Os dispêndios com construção e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros devem ser levados ao ativo imobilizado somente gerando créditos não

cumulativos calculados sobre os valores de depreciação mensal dos bens utilizados nas atividades da empresa.

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.

CRÉDITO. REVENDA DE MERCADORIAS. FRETE ENTRE ESTABELECIMENTOS DA PESSOA JURÍDICA. POSSIBILIDADE.

Tratando-se de pessoa jurídica que tem como atividade principal a revenda de mercadorias, valendo-se de uma estrutura ampla e diversificada de estabelecimentos, as despesas incorridas nas operações de transferência de mercadorias entre eles se inserem no contexto mais amplo de operações de venda, uma vez se destinarem exatamente à viabilização da comercialização final, devendo os fretes se encontrarem devidamente comprovados, observados os demais requisitos da lei.

NÃO-CUMULATIVIDADE. “ENCARGOS FINANCEIROS” SUPORTADOS PELO LOCATÁRIO. IMPOSSIBILIDADE

As despesas periféricas relacionadas aos contratos de aluguel, tal como o IPTU, TAXA DE CONDOMÍNIO, FUNDO DE RESERVA contratualmente estabelecidas, NÃO integram o custo de locação nos termos do art. 22 da Lei nº 8.245/1991, portanto NÃO devem ser consideradas para fins de apropriação de créditos da sistemática da não-cumulatividade das Contribuições para o PIS e da COFINS.

TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES NÃO DECLARADOS. MULTA APLICÁVEL

Tributo não declarado e não pago é constituído de ofício, com o acréscimo da multa de 75% do valor da contribuição não recolhida. Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para reverter as glosas de créditos relativos a fretes pagos a pessoas jurídicas nas transferências de mercadorias entre estabelecimentos, mas somente aqueles fretes devidamente comprovados pelo Recorrente, observados os demais requisitos da lei, vencido o conselheiro Marcos Antônio Borges (substituto integral), que negava provimento integralmente.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Márcio Robson Costa - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ana Paula Pedrosa Giglio, Márcio Robson Costa, Marcos Antônio Borges (substituto integral), Mateus Soares de Oliveira, Joana Maria de Oliveira Guimarães e Hécio Lafetá Reis (Presidente). Ausente o conselheiro Ricardo Sierra Fernandes, substituído pelo conselheiro Marcos Antônio Borges.

Relatório

Nos termos do acórdão da Delegacia Regional de Julgamento, por ocasião do julgamento da impugnação aos autos de infração, relatou os fatos seguintes que serão reproduzidos parcialmente em razão de sua extensão. Assim sintetizo:

Trata-se o processo de Auto de Infração de Contribuição para o PIS, fls. 290/296, e Auto de Infração de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, fls. 283/289, referente aos períodos de apuração de janeiro a dezembro de 2016, que exige o recolhimento de R\$ 21.093.592,13, de PIS e R\$ 97.158.364,00 de COFINS (juros de mora calculados até agosto de 2020).

Por meio do Termo de Verificação Fiscal, fls. 299/323, a Autoridade Fiscal consignou de forma pormenorizada informações atinentes à ação fiscal desenvolvida e à infração imputada, do qual extraímos os seguintes excertos:

(...)

2. Trata-se de empresa do ramo do comércio, com CNAE 4781-4-00 -Comércio Varejista de Artigos do Vestuário e Acessórios, com Natureza Jurídica código 205-4 – Sociedade Anônima Fechada, com sede a Rua Leão XIII, 500 - Bairro Jardim São Bento - São Paulo - SP, com Capital Social de R\$ 2.950.000.000,00 (dois bilhões novecentos e cinquenta milhões de reais). Os dados encontram-se em anexo no Doc. 02.

DOS FATOS

3. A auditoria se iniciou com o Termo de Início de Procedimento Fiscal (Doc. 03), de 01/02/2019, com ciência eletrônica em 04/01/2019, ocasião em que foram solicitados o Contrato Social e alterações, vigentes do início de 2016 até aquele momento, procurações, se fosse o caso, e declaração do último registro na JUCESP. O Termo de Início foi atendido com a entrega da Ata da Assembleia Geral Ordinária e Extraordinária de 29/03/2018 e com uma procuração, sendo que essa documentação se encontra no Doc. 04.

SERVIÇOS UTILIZADOS COMO INSUMOS

4. Verificamos que o contribuinte declarou, no SPED-C, no bloco M105/M505, diversos valores a título de despesas com direito a crédito do PIS/COFINS. Sendo estes valores globais, intimamos inicialmente o contribuinte (Intimação fiscal 01 /2019 - item 05 - Doc.

05) a discriminar os valores do quadro abaixo, indicando todas as contas contábeis onde se encontram registrados:

QUADRO 05	
Natureza da base de cálculo - Descrição	Base de Cálculo
Aquisição de serviços utilizados como insumo	627.262.864,10
Outras Operações com Direito a Crédito	344.099.524,04
Devolução de Vendas Sujetas à Incidência Não-Cumulativa	320.637.537,17
Máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado (crédito com base no valor de aquisição).	260.331.528,66
Aquisição de bens para revenda	251.330.338,54
Aquisição de bens para revenda	40.371.062,99
Aquisição de bens utilizados como insumo	38.960.428,33
Máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado (crédito com base no valor de aquisição).	1.525.371,93

(...)

6. A partir destes dados, passamos à análise das respostas, separando pelos seguintes grupos, dadas suas peculiaridades:

a) Aquisição de serviços utilizados como insumo - R\$ 627.262.864,10
Outras Operações com Direito a Crédito - R\$ 344.099.524,04
Aquisição de bens utilizados como insumo - R\$ 38.960.428,33

b) Máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado (crédito com base no valor de aquisição) - R\$ 260.331.528,66;

c) Máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado (crédito com base no valor de aquisição) - R\$ 1.525.371,93.

Grupo A

Aquisição de serviços utilizados como insumo

Outras Operações com Direito a Crédito

Aquisição de bens utilizados como insumo

7. Procedemos à Intimação Fiscal 03/2019 (Doe. 10), onde aprofundamos os questionamentos às referidas despesas geradoras de créditos, detalhando-as e solicitando ao contribuinte, para cada uma, individualmente, que justificasse o fundamento legal para sua inclusão como geradoras de crédito, uma vez que o contribuinte é empresa comercial e não possui parque fabril. A relação completa das despesas questionadas encontra-se na própria Intimação Fiscal 03/2019, item 03.

8. Em sua resposta (Docs. 11 a 13), o contribuinte alega que tem direito ao crédito pelas determinações das Leis 10.833/03 e 10.637/02, combinadas com a Decisão do STJ no RE nº 1.221.170-PR que trouxe a expressão "relevância" para determinar o conceito de insumo para as contribuições do PIS e da COFINS.

(...)

14. O contribuinte passa a citar algumas decisões administrativas que reconhecem a possibilidade da obtenção de crédito sobre despesas de propaganda, com a seguinte:

(...)

20. Portanto, nos parece inequívoca a situação exposta em todas as decisões, pareceres e soluções de consulta: os insumos que podem dar direito a crédito são aqueles considerados essenciais à atividade produtiva, na produção de bens ou mercadorias, ou à prestação de serviços. No caso em tela, trata-se de empresa comercial, que não possui processo produtivo e não presta serviços, mas apenas revende mercadorias adquiridas de terceiros. Portanto, toda a fundamentação apontada pelo contribuinte não guarda relação com a atividade fim do mesmo, motivo pelo qual tais créditos não podem ser aceitos, devendo ser glosados na apuração dos tributos devidos. Vejamos a própria Solução de Consulta citada pelo contribuinte, agora com grifo nosso:

21. Quanto à outra Solução de Consulta citada pelo contribuinte anteriormente, que versa sobre propaganda e marketing, observamos que ela se refere a empresas de propaganda e marketing que utilizam desses serviços para desenvolvimento dos seus próprios serviços, o que não é o caso do contribuinte.

22. Por todo o exposto, verificamos que o contribuinte se creditou de diversas despesas utilizando-se de critério não aplicável ao seu caso particular, por ser empresa comercial, que não produz, fabrica ou presta serviços que justificassem a inclusão de insumos no rol de despesas geradoras de créditos, **motivo pelo qual glosamos todos os créditos que tiveram por base o referido fundamento alegado** e que não se enquadram, ato contínuo, nos incisos I a XI do artigo 3º das leis 10.833/03 e 10.637/02.

23. Além das despesas acima, questionamos, no item 02 da Intimação Fiscal 03/2019, sobre o significado das contas abaixo e o fundamento legal para sua consideração, pelo contribuinte, como despesas geradoras de créditos do PIS/COFINS.

1	Aquisição de serviços utilizados como insumo	VALOR
121901	Outras Entrad (cons)	6.242,17
130322	Midway S/A	18.390,63
2	Outras Operações com Direito a Crédito	VALOR
605100	Desp - Comissão s/ C	29.381.086,29
605108	Com s/ Cartão Midway	37.023.928,65
605109	Com Operações TEF	18.068.768,75
607115	Desp Domingos e Feri	9.381.386,70
7	Aquisição de bens utilizados como insumo	VALOR
172510	Construtora curso	13.304,23
172515	Moveis Utem curso	84.600,00
612107	VM Serviços Contrat	21.500,00

25. A análise da resposta acima, resultou na glosa dos créditos relativos às seguintes despesas, com as respectivas motivações:

Conta	Nome da Conta	Valor	Aceito	Motivo
130322	Midway S/A	18.390,63	N	Crédito indevido - Declarado pelo próprio contribuinte
605100	Desp - Comissão s/ C	29.381.086,29	N	Despesa financeira, não dá direito a crédito - não se enquadra como insumo
605108	Com s/ Cartão Midway	37.023.928,65	N	Despesa financeira, não dá direito a crédito - não se enquadra como insumo
605109	Com Operações TEF	18.068.768,75	N	Despesa financeira, não dá direito a crédito - não se enquadra como insumo
607115	Desp Domingos e Feri	9.381.386,70	N	Não se enquadra como insumo - Empresa não é fabricante ou prestador de serviços
612107	VM Serviços Contrat	21.500,00	N	Crédito indevido - Declarado pelo próprio contribuinte

26. Outra despesa que possui particularidades próprias e que se encontram nesse grupo, a título de "aquisição de serviços utilizados como insumo", é o frete, que possui previsão legal para obtenção de crédito, dentro de certas condições, conforme abaixo:

(...)

32. Pela descrição dada acima, pelo próprio contribuinte, verificamos que os **fretes** constantes na conta 612114-VM Fretes, por se tratar de fretes exclusivamente entre centros de distribuição e a lojas, não se enquadram nos termos do inciso IX do artigo 3º e do artigo 15, inciso II, da Lei 10.833/03, motivo pelo glosamos os valores ali constantes, no total de **R\$ 1.981.839,21**. Este valor se encontra computado no Doc. 29 – Análise Completa.

Grupo B

Máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado
Valor: R\$ 260.331.528,66

(...)

36. Primeiramente, observamos que, embora o contribuinte se refira, constantemente em sua resposta, que o valor se refere a "aquisição de máquinas e equipamentos", a planilha enviada junto com a resposta demonstra que se trata de conta de Depreciação (conta 614998-Depreciação PIS/COFINS), cujo encargo, em certas condições, podem gerar crédito, nos termos das Leis 10.833/03 e 10.637/02.

(...)

39. É fato que existem alguns tipos de depreciação que o contribuinte pode ter direito a crédito, por força do inciso VII do artigo 3º das leis já citadas, motivo pelo qual analisamos a referida conta internamente.

40. Porém, antes dessa verificação, apenas para ficar registrado, salienta-se que o próprio valor levado a crédito pelo contribuinte, pela aplicação das alíquotas destes tributos sobre os encargos de depreciação das referidas

máquinas e equipamentos está incorreto, pois quando solicitado ao contribuinte, através da Intimação Fiscal 01/2019 (Doc. 05), item 05, que especificasse a conta contábil onde se encontrava registrada essa depreciação, ele respondeu, como já dito, que era registrado na conta 614898 - Depreciação PIS/COFINS.

41. Verificamos, porém, que a referida conta não registra esse valor, mas que os valores de depreciação destas máquinas e equipamentos encontravam-se nas contas contábeis **604100 Desp.Depreciação, no valor de R\$ 224.700.831,46, e 604101-Desp.Amortização, no valor de R\$ 26.083.112,82**, ambas pelos valores de encerramento de exercício, que totalizam juntas **R\$ 250.783.944,28**, portanto, com uma diferença de **R\$ 9.547.584,38** para os **R\$ 260.331.528,66** lançados no SPED-Contribuições. Solicitamos justificativas do contribuinte na Intimação Fiscal 03/2019 (Doc. 10), item 08.

42. Em resposta, o contribuinte informou que as contas citadas pela fiscalização são realmente as contas corretas e que a diferença se refere "a ajustes de IFRS relacionados à extensão da vida útil do bem, classificação contábil que não está relacionada aos créditos de PIS/COFINS". Portanto, além das questões das máquinas e equipamentos que **não se enquadram como fatos geradores de crédito para o contribuinte**, por não ser este fabricante/produtor, o próprio valor total lançado no SPED-Contribuições encontra-se incorreto, uma vez que os ajustes IFRS não devem provocar alterações na apuração da depreciação para efeito do PIS/COFINS.

43. Assim sendo, quanto ao valor em si dessa diferença, verificando as contrapartidas da conta de depreciação, como edifícios, instalações, equipamentos etc, chegamos, por fim, que o valor da depreciação no exercício foi de **R\$ 224.848.013,39**, portanto, R\$ 147.181,93 a maior do que o valor lançado no encerramento do exercício, de R\$ 224.700.831,46, que somado ao valor de **R\$ 26.083.112,82** das Amortizações, perfaz **R\$ 250.931.126,21**. Desse modo, a diferença para o valor total lançado no SPED Contribuições na rubrica "Máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado", de **R\$ 260.331.528,66** é de **R\$ 9.400.402,45**, valor a ser glosado por não ter sido comprovado sua origem.

44. Voltando ao tema, analisando internamente a conta contábil **604100-Desp.Depreciação**, o valor de **R\$ 224.848.013,39** pode ser dividido em dois grupos: as depreciações sobre bens **que dão direito a crédito** e sobre bens que não dão direito a crédito. No primeiro grupo, encontramos as seguintes contrapartidas, que representam os seguintes encargos que dão direito a crédito, por se enquadrar no inciso VII do artigo 3º das Leis 12.833/03 e 12.637/02, combinado com o inciso III do parágrafo 1º do mesmo artigo, conforme abaixo: (Leia-se 10.833 e 10.637 – Grifos meus)

Código	Nome da Conta	Crédito	Débito	Valor Líquido
0000172300	Amortização Benefícios Prédios Terceiros 10 anos	6.477.159,91	133.534.774,01	127.057.614,10
0000171313	Edifícios (-)	5.574,59	1.237.731,36	1.232.156,77
0000171305	Instalações (-)	2.670.192,29	30.151.291,00	27.481.098,71
TOTAL				155.770.869,58

45. Por outro lado, encontram-se as seguintes contrapartidas, referentes encargos de depreciação relativos a bens do ativo imobilizado que **não dão direito crédito**, por falta de previsão legal:

Código	Nome da Conta	Crédito	Débito	Valor Líquido
0000171300	Equipamentos (-)	0,00	1.544.704,00	1.544.704,00
0000171301	Equipamentos de Informática (-)	540,87	25.032.198,10	25.031.657,23
0000171302	Equipamentos Segurança (-)	981,94	9.330.624,95	9.329.643,01
0000171304	Expositores (-)	10,78	15.929.694,78	15.929.684,00
0000171306	Móveis e Utensílios (-)	358,00	4.467.862,60	4.467.504,60
0000171308	Veículos (-)	0,00	3.421.428,80	3.421.428,80
0000171309	Aeronave (-)	0,00	6.645.883,85	6.645.883,85
0000171312	Expositores 5 Anos (-)	0,00	1.558.569,00	1.558.569,00
0000171314	Cabid.Periféricos(-)	6.561,72	1.154.631,04	1.148.069,32
TOTAL				69.077.143,81

46. Por sua vez, as amortizações registradas na conta **604101-Desp.Amortizações**, no valor total de **R\$ 26.083.112,82**, estão assim distribuídas:

Código	Nome da Conta	Crédito	Débito	Valor Líquido
0000172301	Amortização Despesas com Implantação	2.715,00	8.365.531,86	8.362.816,86
0000172305	Amortização Direito de Uso	0,00	4.302.802,38	4.302.802,38
0000171307	Software (-)	0,00	13.417.493,58	13.417.493,58
TOTAL				26.083.112,82

(...)

48. Conforme a resposta (Docs. 20 e 21), "na conta 'Despesas com Implantação' estão alocados custos com projetos de inovação tecnológica, como por exemplo implantação de programas relacionados ao abastecimento

de lojas, venda pela internet (REVEL, ECOMMERCE, MANHATTAN, OMNICHANNEL). Já na conta "Direitos de uso" estão alocados custos com a cessão de direito de uso do espaço nos shoppings das lojas, entre seus itens mais valiosos estão: MORUMBISH, BARRA SH, DUQUE DE CAXIAS SH, NITERÓI PLAZA SH e CURITIBA SH.

49. Novamente, nos termos das leis 10.833/03 e 10.637/02, inciso XI, somente dão direito a crédito os "bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços", o que não é o caso das atividades da presente empresa, que é empresa comercial. Não há previsão legal para a obtenção de créditos dessa espécie por empresa que não seja fabricante/produzidor ou prestadora de serviços. Mesmo a amortização de "Direitos de Uso", que são valores pagos pela utilização do espaço comercial, geralmente em shoppings centers, não se confundem com edificações ou benfeitorias em imóveis de terceiros (art. 3º, inciso VII da Lei 10.833/03 ou 10.637/02), não configuram aluguéis (art. 3º, inciso IV das citadas leis) e, se considerados como bens incorporados ao ativo intangível, por ser recuperável, a condição para a obtenção de crédito é que a empresa seja fabricante/produzidora ou prestadora de serviços (art. 3º, inciso XI das leis citadas). **Portanto, todos esses valores serão glosados.**

GRUPO C

Máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado
Valor: R\$ 1.525.371,93

51. Embora com nome igual ao grupo anterior, separamos a análise desta despesa, no valor de R\$ 1.525.371,93, porque na resposta à Intimação Fiscal 01/2019 (Doc. 05) do contribuinte (planilha "Item 05 - Composição por Conta - entrega parcial"), consta que a conta contábil que registra essa despesa é a 120607-Importação em Andamento (colunas AQ a AU da referida planilha).

52. Analisando a citada conta contábil, não verificamos qualquer contrapartida em contas daquela natureza (máquina e equipamentos), o que motivou questionamento na Intimação Fiscal 08-2020 (Doc. 22), item 02.

53. Em sua resposta (Docs. 24 e 25), o contribuinte informou que a conta correta que registrou esse valor é a "172100-Benfeitorias em Prédios de Terceiros 10 Anos", conta "onde foram lançados custos relativos a importação, instalação, construção, montagem, configuração de equipamentos e toda a infraestrutura do Centro de Distribuição. Toda essa estrutura que atualmente é utilizada para manipulação, armazenagem, separação e transporte de mercadorias".

(...)

55. O contribuinte posteriormente complementou sua resposta, onde ficou claro que se tratam de equipamentos e que foram importados para o Centro de Distribuição. Também esclareceu que a parcela lançada no SPED-Contribuições se refere à depreciação dos referidos equipamentos, que por sua vez é feita em 48 vezes. Apresentou planilha demonstrando os lançamentos.

56. Primeiramente, sem entrar no mérito do prazo de depreciação escolhido pelo contribuinte, a sistemática de registro contábil está correta, de modo que o valor levado ao SPED-Contribuições representa a soma das "n" parcelas das

cotas de depreciação de diversos bens; depreciações estas ocorridas e lançadas em 2016, sejam referentes a bens adquiridos em 2016 ou em anos anteriores, dada a sistemática de depreciar em 48 meses.

57. Porém, como já exaustivamente relatado, novamente a exigência legal para o aproveitamento destes créditos é que o contribuinte fosse empresa produtora/fabricante ou prestadora de serviços, o que não é o caso, como se depreende da leitura das Leis 10.637/02 e 10.833/03, inciso VI do artigo 3o, ambas com redação dada pela Lei 11.196/05:

(...)

58. Deste modo, estes créditos também serão glosados, no valor total de R\$ 1.525.371,93. Este valor se encontra computado no Doc. 29 - Análise Completa.

CÁLCULOS DO PIS-COFINS DEVIDOS

(...)

*62. Isto feito, elaboramos o Doc. 31 - Total das Despesas Glosadas e Cálculo dos Tributos Devidos, onde foram consolidadas, mês a mês, todas as despesas constantes no Doc. 29, utilizando-se também do que fora demonstrado no Doc. 30. Foram encontradas diferenças desprezíveis entre os valores informados mensalmente pelo contribuinte em relação ao Doc. 29 e o valor total contábil, cuja diferença total foi de R\$ 0,06. Adotamos o valor informado pelo contribuinte, de modo que a glosa total foi de **R\$ 625.826.612,25**, menor em R\$ 0,06 do que o valor contábil apurado no Doc. 29, que se baseia no valor contábil.*

*63. O cálculo dos tributos devidos se fez pela aplicação das alíquotas dos respectivos tributos sobre as bases mensais glosadas e encontram-se nas linhas 143 e 144 do Doc. 31 - Total das Despesas Glosadas e Cálculo dos Tributos e resultaram em R\$ **10.326.139,10** para o PIS e **R\$ 47.562.822,53** para a COFINS, sem os acréscimos legais. Como todos os créditos obtidos no período foram utilizados no próprio período, o que pode ser visto pela coluna "Saldo de Créditos a Utilizar" do Doc. 32 - Controle de*

CONCLUSÃO

64. De modo geral, o contribuinte mostrou que vem se creditando do PIS e da COFINS como se fosse fabricante/produtor, invocando o teor do Acórdão do STJ proferido no Recurso Especial 1.221.170, de 24/04/18, que versa sobre a questão da essencialidade ou relevância do insumo para o processo produtivo para a caracterização da possibilidade de crédito ou não.

(...)

66. Dessa forma, fica claro que o contribuinte não faz jus aos créditos tomados no exercício de 2016 e que tiveram por fundamentação legal sua caracterização como essenciais ou relevantes para sua operação comercial, pois para tal seguimento empresarial não é permitido o crédito com base nas definições do Acórdão do STJ. O Parecer Cosit 05/2018 acima, em seu item "g" da conclusão, teve inclusive o cuidado de definir o que é industrialização nos

termos da legislação vigente, onde não se enquadra o tipo de operação do contribuinte em questão.

*67. Por todo o exposto, glosamos todas as despesas nos termos relatados acima, cuja tabela completa encontra-se **no Doc. 31 - Total das Despesas Glosadas e Cálculo dos Tributos Devidos**, as quais resultaram na cobrança, em Auto de Infração, do valor de R\$ 10.326.139,10 para o PIS e de R\$ 47.562.822,53 para a COFINS, sem os acréscimos legais.*

(...)

Regularmente cientificado do lançamento em 28/09/2020, fl. 325, o sujeito passivo ingressou com impugnação, em 27/10/2020, fls. 336/418, na qual alega inicialmente a tempestividade e em seguida, argumenta, em síntese:

DA ATIVIDADE DA IMPUGNANTE

Sustenta que a atividade de comercialização desempenhada pela impugnante é embasada em complexa estrutura, contemplando diversas etapas e que conta com vasto quadro de colaboradores para o desempenho das mais diversas funções.

Assim afirma:

É de relevo salientar que a atividade econômica da Impugnante não se resume a comprar e revender bens. Existe um objetivo muito mais amplo, focado no desenvolvimento de novas tendências e geração de valores, inclusive intangíveis. Dentre os escopos colimados, além do de criar uma identidade visual que projete a sua marca própria, encontra-se o objetivo de democratizar a moda, tornando-a acessível para públicos de menor poder aquisitivo.

Demonstra as etapas existentes até que as mercadorias estejam à disposição dos consumidores e assim conclui:

Nesse contexto, toma-se tarefa simples constatar que, a exemplo do processo produtivo de uma indústria, ou de empresas prestadoras de serviços, a Impugnante se vê inserida em uma verdadeira cadeia comercial, composta por etapas complexas e indissociáveis, necessária para que os produtos adquiridos sejam oportunizados ao público consumidor.

DO DIREITO AOS CRÉDITOS DE PIS E DE COFINS - DA POSSIBILIDADE DE EMPRESA COMERCIAL SE APROPRIAR DE CRÉDITOS PELOS INSUMOS UTILIZADOS EM SUA ATIVIDADE ECONÔMICA

Aduz que a Fiscalização reduziu a abrangência do conceito de insumo fixado pela Corte Superior, impondo a impugnante, por conta da atividade comercial por ela desempenhada, indevida restrição ao creditamento.

Salienta que para se permitir que os desígnios originais da correção da distorção perpetrada pela incidência não cumulativa da contribuição ao PIS e a COFINS sejam efetivamente cumpridos, outra interpretação não pode ser admitida além daquela que permita uma tomada de crédito mais ampla; buscar conceito de insumo que consagre seus limites como aqueles bens e serviços essenciais ou relevantes às atividades desenvolvidas pelos contribuintes dentro dos espectros de suas atuações, inclusive o da atividade comercial.

Defende que no âmbito do judiciário, no bojo do Recurso Especial nº 1.221.70, em acórdão proferido pela 1ª Seção do E. Superior Tribunal de Justiça prevaleceu o conceito de insumo ampliativo, defendido pelos contribuintes.

Transcreve excertos do citado acórdão e assim prossegue:

E veja-se que o acórdão em questão não apresentou óbice ao creditamento de insumos por parte de empresas que desempenhem atividades comerciais. Pelo contrário, ao se analisar o voto vencedor, da lavra do Min. Napoleão Nunes Maia Filho, observa-se que a fundamentação se dá em sentido amplo, abarcando empresas (em geral) e produtores de bens e serviços.

(...)

E dizer, não se limita o creditamento a empresas prestadoras de serviço, bastando, para fazer jus ao creditamento, desempenho atividade econômica, a exemplo da Impugnante.

Observa-se, portanto, que a visão impingida pela fiscalização é sobremodo restritiva, eis que o acórdão proferido pelo STJ, além de não apresentar óbice ao creditamento de insumos utilizados por empresas comerciais — como pretende o ilegal Parecer Normativo COSIT 05/2018 — revela a possibilidade de creditamento por qualquer empresa, eis que esse abrange "empresas" e "produtores de bens e serviços", no que tange ao desenvolvimento "da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte".

E dizer, embora a Impugnante desempenhe o comércio varejista, apresenta diversos bens e serviços cuja aquisição é relevante e/ou essencial para o fomento da atividade, os quais, à luz do conceito insculpido pelo STJ, e diferentemente do que asseverado pela fiscalização, conferem direito a crédito de PIS e de COFINS, com base no inc. II, do art. 3º, das Leis n.º 10.637/2002 e n.º 10.833/2003.

Cita jurisprudência.

Frise que o Parecer Normativo Cosit n.º 5/2018, em que pese ser ilegalmente restritivo, assegura que os bens e serviços empregados posteriormente à finalização do processo de produção ou de prestação podem ser considerados insumos, quando integram a atividade por singularidades da cadeia ou por imposição legal.

Pugna de que os bens e serviços utilizados pela Impugnante como insumos geram direito a crédito, com fulcro no art. 3º, II, das Leis n.º 10.637/2002 e n.º 10.833/2003, independentemente do fato dela desempenhar atividade comercial.

DO CRÉDITO ENVOLVENDO A REVENDA DE BENS

Assevera que atividade econômica praticada pela Impugnante, que envolve a comercialização de bens já produzidos, difere do processo produtivo de uma empresa que fabrica os bens ou da atividade econômica de uma empresa que presta serviços, porém, nem por isso, está livre da necessidade de contratação de serviços e aquisição de bens para viabilizar a revenda dos bens por ela comercializados.

Assim defende:

Por isso, a frase "a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a bens adquiridos para revenda" deve ser interpretada como: os créditos (despesas) envolvendo os bens adquiridos para a revenda são passíveis de serem descontados.

(...)

E dizer, existem custos envolvendo a revenda de bens, que devem ser considerados para fins de creditamento, sob pena de a empresa varejista se ver obrigada ao pagamento em cascata do PIS e da COFINS, da mesma forma que as indústrias ou os prestadores de serviço podem se creditar de tudo aquilo que for essencial ou relevante para a produção do bem ou prestação do serviço.

*Ou seja, além da violação ao princípio da não-cumulatividade, pois a Impugnante, mesmo pagando alíquota majorada do PIS e da COFINS não-cumulativos, se vê cerceada do direito de abater as despesas envolvendo os produtos revendidos, verifica-se a **existência de outros ramos de atividade econômica aos quais é facultado o abatimento das despesas envolvendo suas atividades, em flagrante tratamento anti-isonômico, o que será aprofundado no tópico subsequente.***

DA ILEGALIDADE DA GLOSA POR VIOLAÇÃO AOS PRINCÍPIOS DA ISONOMIA E DA NÃO CUMULATIVIDADE INCORRIDA PELA FISCALIZAÇÃO

Destaca que, limitar o creditamento sobre as despesas incorridas apenas a empresas produtoras/fabricantes de bens e prestadoras de serviço representa quebra da isonomia, onerando-se indevidamente as atuantes na área comercial, as quais, evidentemente, também dependem da aquisição de insumos para viabilizar o desempenho de suas atividades e que o entendimento defendido pelo fisco representa nítida lesão ao princípio da não cumulatividade estabelecido pelo art. 10 e seguintes das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003.

Argumenta que a questão da extensão da não-cumulatividade envolvendo o PIS e a COFINS está pendente de análise pelo STF por intermédio do RE nº 841.979/PE, no âmbito da sistemática da repercussão geral, e certamente será dirimida em favor dos contribuintes e ainda que o Decreto 7.212/2010 prevê uma série de hipóteses nas quais o estabelecimento comercial é equiparado ao industrial para fins de apuração do IPI, sendo imperioso a extensão da equiparação também no que tange ao creditamento do PIS e da COFINS, sob pena de lesão à isonomia e não-cumulatividade.

DA IMPOSSIBILIDADE DE PREVALÊNCIA DE ATO INFRALEGAL QUE DESBORDA O TEXTO LEGAL OU O ENTENDIMENTO EXARADO EM SEDE DE RECURSO REPETITIVO, A EXEMPLO DO QUE FEZ O PN COSIT nº 05/2018

Assevera que o parecer PN COSIT nº 05/2018, confere interpretação distorcida ao acórdão proferido pelo STJ em sede de recurso repetitivo, apresenta óbice ao creditamento de insumos por parte de empresa que desempenha atividade comercial, porém, argui, a regulamentação, especialmente em matéria tributária, não pode desbordar dos limites legais, em face do primado da legalidade (art. 2º, da Lei nº 9784/998).

Assim defende-se:

No presente caso, além do PN Cosit nº 05/2018 ir de encontro com as Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, por apresentar interpretação distorcida,

contraria a orientação fixada pelo STJ, nos autos do Resp n' 1.221.170, eis que impões óbices não ventilados pela Corte Superior.

DA INDEVIDA GLOSA DE BENS E SERVIÇOS DOS SERVIÇOS INDEVIDAMENTE GLOSADOS DOS CRÉDITOS REFERENTES AOS SERVIÇOS DE PUBLICIDADE, PROPAGANDA E MARKETING

Ressalta que todos os serviços de publicidade, propaganda e marketing, contratados pela Impugnante, são essenciais e relevantes para o fomento do objeto da Impugnante, motivo pelo qual deverão ensejar direito ao crédito.

Assim prossegue:

Destaque-se que, a Impugnante se encontra em um mercado extremamente competitivo, em que se visualiza a existência de tantos outros estabelecimentos comerciais que vendem os mesmos produtos por ela comercializados. Neste cenário, a busca pela opção de compra do consumidor em seus estabelecimentos torna-se, para a Impugnante, uma questão de sobrevivência.

As despesas em comento estão intrinsecamente ligadas ao aumento de faturamento pela Impugnante, e a ausência de contratação desses serviços implicaria perda significativa de espaço em seu ramo de atuação, eis que as suas concorrentes, que também possuem dispêndios com publicidade, apresentariam vantagem na captação do público consumidor.

Afirma que mais do que apenas fazer frente à concorrência por meio da contratação de publicidade, a impugnante tem por escopo difundir novas tendências, gerando valor à marca, e para isso, lança mão de propagandas com modelos de renome e, inclusive, associando-se a grifes internacionais, e corrobora com fotos seus argumentos.

Apresenta Laudo elaborado por Auditores Independentes sobre as despesas de publicidade, propaganda e marketing.

Cita jurisprudência e pugna que a apropriação de créditos sobre despesas de publicidade, propaganda e marketing é legítima.

DAS DESPESAS COM TAXAS COBRADAS ADMINISTRADORAS DE CARTÃO DE CRÉDITO OU DE DÉBITO

Afirma que no comércio varejista, parcela significativa das vendas intermédio de cartão de crédito ou débito; que paga uma taxa de administração incidente sobre as vendas realizadas, sendo tal montante retido pelas prestadoras do serviço, de modo que a Impugnante destas, recebe os valores líquidos, já descontada a taxa praticada e que a taxa se traduz, portanto, em despesa incorrida pela Impugnante, correspondente à contraprestação pelo serviço de intermediação de venda prestado pelas operadoras.

Assim discorre:

Da mesma forma que, fazendo menção ao acórdão proferido pelo STJ, na sistemática dos recursos repetitivos, o papel da água na fabricação de fogos de artifício difere daquele desempenhado na agroindústria, o papel das taxas de administração pagas às operadoras, no comércio varejista, são particulares e próprias, diferindo radicalmente da função destas atividades em outros ramos econômicos. Trata-se das singularidades da atividade da Impugnante, que devem ser analisadas no contexto do caso concreto.

Traz jurisprudência.

DOS SERVIÇOS EM GERAL

Alega que os serviços de manutenção, necessários para viabilizar o funcionamento de máquinas, equipamentos e carretas que são utilizadas para transporte de mercadorias e demais bens essenciais ou relevantes ao desempenho da atividade comercial, dúvidas conferem direito ao crédito de PIS e de COFINS.

Cita jurisprudência

E assim prossegue:

Há, dentre os serviços contratados pela Impugnante, inclusive os de manutenção de elevadores e escadas rolantes existentes dentro das lojas, os quais são obrigatórios por imposição legal⁹, tornando ainda mais evidente a relevância dos serviços tomados pela Impugnante,

Sobre a glosa do frete constante na conta 612114-VM Fretes, defende:

Nada obstante, laborou em equívoco o TVF ao glosar o frete em questão, à medida que o transporte entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, de produtos acabados ou não acabados, inclusive placas de publicidade, gera direito ao crédito de PIS e COFINS.

E quanto as contas 6131118-Desp. Seguros e 613122 Seg Gerais- estoque alega: “*não poderiam ser glosadas, dada a essencialidade e relevância dos seguros contratados para preservar estabelecimentos vitais para o comércio*”.

DOS BENS INDEVIDAMENTE GLOSADOS

Argumenta ser indevida a glosa dos materiais utilizados como embalagem e afirma:

Com efeito, os invólucros das mercadorias são bens essenciais, pois é imprescindível que o comprador as receba desembaladas. Trata-se de despesa indispensáveis e componentes do custo da revenda.

Ademais, os bens utilizados para acomodar e proteger as mercadorias durante os transportes são igualmente necessários e relevantes, geradores do direito ao crédito.

Em seguida, defende ser essencial e relevante à atividade comercial a aquisição de materiais para reparos dos bens móveis e imóveis necessários para a viabilização das vendas. Sustenta ainda, serem indevidas as glosas envolvendo a aquisição de combustíveis, os quais são empregados nas carretas que transportam mercadorias da Impugnante.

Assim prossegue quanto ao material de informática:

..., cabe ressaltar que se trata de bens sem os quais a Impugnante não conseguiria operar. Por meio da informática é que é possível à empresa controlar as vendas, realizar e-commerce, cumprir com suas obrigações legais (inclusive tributárias), dentre outras funções nucleares ao fomento do comércio.

Defende, posteriormente, devem gerar crédito as despesas incorridas com material de limpeza e higiene, por se revelarem absolutamente indispensáveis à comercialização de bens, bem como, os gastos com: aparelhos de ar-condicionado, vale-alimentação, vale-transporte, bens empregados no almoxarifado, despesas com etiquetas e assim conclui:

Portanto, todos os bens cujos créditos foram objeto de indevidas glosas são insumos, assim como compõem o custo da revenda, não merecendo prevalecer os autos de infração.

Traz jurisprudência para corroborar todos seus argumentos.

BENFEITORIAS EM IMÓVEIS ALUGADOS

Alega que foram realizadas benfeitorias pela impugnante cujo direito ao crédito está legalmente assegurado nos termos do inc. VII, do art. 3º das Leis 10.833/03 e 10.637/02.

Ademais afirma:

Note-se que, ainda que tal dispositivo não existisse, a tomada de crédito se justificaria com fulcro no inc. II, do mesmo dispositivo legal, visto que os reparos incorridos nas lojas alugadas são essenciais, bem como relevantes, ao desempenho das atividades da Impugnante.

DAS DESPESAS INDEVIDAMENTE GLOSADAS COMPONENTES DOS VALORES DE ALUGUEL PAGOS PELA IMPUGNANTE

Argumenta que em relação às despesas conformadoras do valor do aluguel, como as envolvendo condomínios e pagamento do IPTU, devem ser deferidos os créditos com base do art. 3º, IV das Leis 10.833/03 e 10.637/02, pois são despesas contratualmente previstas.

Cita jurisprudência.

DO CREDITAMENTO DE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO POR PARTE DE EMPRESAS QUE DESENVOLVEM ATIVIDADES COMERCIAIS

Neste item, aduz que:

Por todos os argumentos já expostos, à medida que não se pode limitar os créditos de insumos apenas às empresas prestadoras de serviços ou produtoras/fabricantes de bens ou produtos destinados à venda, também não há que se permitir a tomada de créditos de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado apenas ao setor de fabricação de bens e de prestação de serviço.

Com efeito, com base no art. 3º, VI, das Leis 10.637/02 e nº 10.833/03, o crédito referente aos bens do ativo devem também conferidos à empresa que desempenha atividade comercial.

E ainda:

Com relação à diferença de R\$ 9.400.402,45, apontada pelo fiscal no parágrafo 43 do TVF, não pode ser objeto de glosa, pois diz respeito a créditos advindos de bens do ativo *aplicados na atividade comercial da Impugnante, que merecem, como visto, ter a glosa revertida.*

DA IMPOSSIBILIDADE DA COBRANÇA DE MULTA PERCENTUAL DE 75%

Defende que não deve prevalecer a multa aplicada, por afrontar os princípios da razoabilidade, proporcionalidade e do não confisco, insculpidos no texto constitucional.

Afirma ainda que não deve incidir multa sobre juros, e tampouco devem prevalecer os critérios de juros e correção monetária empregados.

E por fim, requer:

Diante de todo o exposto, é a presente para requerer: (i) a procedência da presente impugnação para que sejam cancelados os autos de infrações, afastando-se integralmente as cobranças neles veiculadas; (iii) que na remota hipótese de não serem cancelados os autos de infração, o que não se espera, seja drasticamente reduzida a multa aplicada.

Protesta pela produção de todas as provas em direito admitidas, inclusive juntada de novos documentos.

É o relatório.

A impugnação foi julgada improcedente e o crédito tributário foi mantido no acórdão de e-fls. 830 e seguintes com a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

INSUMO. INEXISTÊNCIA. ATIVIDADE COMERCIAL.

O conceito de insumo, definido pelo STJ no julgamento do RE 1.221.170/PR está vinculado à atividade de prestação de serviço e à fabricação ou produção de bens. Inexiste insumo na atividade comercial.

CRÉDITO. DESPESAS COM PUBLICIDADE E PROPAGANDA. ATIVIDADE COMERCIAL. INEXISTÊNCIA.

Inexiste direito a desconto de créditos do PIS/Pasep e da Cofins, na modalidade insumo, em relação à atividade comercial.

CRÉDITO. DESPESAS FINANCEIRAS. IMPOSSIBILIDADE.

Não há previsão legal para desconto de créditos do PIS/PASEP e COFINS em relação a despesas financeiras.

CRÉDITO. ATIVIDADE COMERCIAL.

Os gastos com combustíveis e lubrificantes, manutenção de equipamentos, material de limpeza, seguros e materiais de consumo não geram créditos nas atividades comerciais.

CRÉDITO. FRETE ENTRE ESTABELECIMENTOS. ATIVIDADE COMERCIAL. IMPOSSIBILIDADE

Os fretes com o transporte entre os estabelecimentos da mesma pessoa jurídica não gera direito a crédito, nos termos do inciso V do §2º do art. 172 da Instrução Normativa nº 1911, de 2019.

CRÉDITO. DESPESAS DE CONDOMÍNIO E IPTU. IMPOSSIBILIDADE

Taxas de condomínio e IPTU não se confundem com aluguéis, inexistindo a possibilidade de interpretação extensiva que permita alterar a natureza jurídica desses itens para conceder desconto de crédito fundado nesses valores.

CRÉDITOS. EMPRESA COMERCIAL. ATIVO IMOBILIZADO. IMPOSSIBILIDADE.

A previsão legal contida no inciso VI do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, autorizam a tomada de créditos exclusivamente nos casos de aquisição ou fabricação de bens do imobilizado para locação a terceiros, ou para a utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. Logo, não há previsão para a tomada de créditos sobre bens do imobilizado nas atividades de revenda de bens.

CRÉDITOS. CONSTRUÇÃO E BENFEITORIAS EM IMÓVEIS PRÓPRIOS OU DE TERCEIROS.

Os dispêndios com construção e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros devem ser levados ao ativo imobilizado somente gerando créditos não cumulativos calculados sobre os valores de depreciação mensal dos bens utilizados nas atividades da empresa.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

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

INSUMO. INEXISTÊNCIA. ATIVIDADE COMERCIAL.

O conceito de insumo, definido pelo STJ no julgamento do RE 1.221.170/PR está vinculado à atividade de prestação de serviço e à fabricação ou produção de bens. Inexiste insumo na atividade comercial.

CRÉDITO. DESPESAS COM PUBLICIDADE E PROPAGANDA. ATIVIDADE COMERCIAL. INEXISTÊNCIA.

Inexiste direito a desconto de créditos do PIS/Pasep e da Cofins, na modalidade insumo, em relação à atividade comercial.

CRÉDITO. DESPESAS FINANCEIRAS. IMPOSSIBILIDADE.

Não há previsão legal para desconto de créditos do PIS/PASEP e COFINS em relação a despesas financeiras.

CRÉDITO. FRETE ENTRE ESTABELECIMENTOS. ATIVIDADE COMERCIAL. IMPOSSIBILIDADE

Os fretes com o transporte entre os estabelecimentos da mesma pessoa jurídica não gera direito a crédito, nos termos do inciso V do §2º do art. 172 da Instrução Normativa nº 1911, de 2019.

CRÉDITO. DESPESAS DE CONDOMÍNIO E IPTU. IMPOSSIBILIDADE

Taxas de condomínio e IPTU não se confundem com aluguéis, inexistindo a possibilidade de interpretação extensiva que permita alterar a natureza jurídica desses itens para conceder desconto de crédito fundado nesses valores.

CRÉDITOS. EMPRESA COMERCIAL. ATIVO IMOBILIZADO. IMPOSSIBILIDADE.

A previsão legal contida no inciso VI do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, autorizam a tomada de créditos exclusivamente nos casos de aquisição ou fabricação de bens do imobilizado para locação a terceiros, ou para a utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. Logo, não há previsão para a tomada de créditos sobre bens do imobilizado nas atividades de revenda de bens.

CRÉDITOS. CONSTRUÇÃO E BENFEITORIAS EM IMÓVEIS PRÓPRIOS OU DE TERCEIROS.

Os dispêndios com construção e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros devem ser levados ao ativo imobilizado somente gerando créditos não cumulativos calculados sobre os valores de depreciação mensal dos bens utilizados nas atividades da empresa.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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

NORMA TRIBUTÁRIA. INCONSTITUCIONALIDADE e ILEGALIDADE. INCOMPETÊNCIA DO JULGADOR ADMINISTRATIVO.

Não compete ao julgador administrativo analisar questões relativas à constitucionalidade e legalidade de norma tributária.

MULTA. NÃO CONFISCO.

A vedação ao confisco pela Constituição Federal é dirigida ao legislador, cabendo à autoridade administrativa apenas aplicar a penalidade de multa nos moldes da legislação em vigor.

DILIGÊNCIA. PRESCINDIBILIDADE. INDEFERIMENTO.

Estando presentes nos autos todos os elementos de convicção necessários à adequada solução da lide, indefere-se, por prescindível, o pedido de diligência ou perícia.

JUNTADA POSTERIOR DE DOCUMENTOS. PRECLUSÃO.

Nos termos do que dispõe o Processo Administrativo Fiscal, a juntada de documentos deverá ser feita por ocasião da impugnação, precluindo o direito de fazê-lo em momento posterior, salvo nos casos expressamente previstos no PAF.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

O contribuinte apresentou Recurso Voluntário nas e-fls 891 a 971 contra o acórdão acima noticiado, no qual abordou, em síntese, os seguintes tópicos:

- II.2 – DA NECESSIDADE DE OBSERVÂNCIA DA DECISÃO JUDICIAL PROFERIDA SOB O RITO DO ART 543-C
- II.3 – DA POSSIBILIDADE DE SE ARGUIR ILEGALIDADE DE EXAÇÃO EM SEDE DE PROCESSO ADMINISTRATIVO – ILEGALIDADE DA GLOSA POR VIOLAÇÃO AOS PRINCÍPIOS DA ISONOMIA E DA NÃO CUMULATIVIDADE
- II.4 – DA POSSIBILIDADE DE JUNTADA DE DOCUMENTOS APÓS A IMPUGNAÇÃO À LUZ DA LEI 9.784/99.
- II.5 – DO DIREITO AOS CRÉDITOS DE PIS E DE COFINS – DA POSSIBILIDADE DE EMPRESA COMERCIAL SE APROPRIAR DE CRÉDITOS PELOS INSUMOS UTILIZADOS EM SUA ATIVIDADE ECONÔMICA.
- II.6 - DO CRÉDITO ENVOLVENDO A REVENDA DE BENS
- III - DA INDEVIDA GLOSA DE BENS E SERVIÇOS
- III.1 - DOS SERVIÇOS INDEVIDAMENTE GLOSADOS
 - III.1.1 - DOS CRÉDITOS REFERENTES AOS SERVIÇOS DE PUBLICIDADE, PROPAGANDA E MARKETING
 - III.1.2 - DAS DESPESAS COM TAXAS COBRADAS POR ADMINISTRADORAS DE CARTÃO DE CRÉDITO OU DE DÉBITO
 - III.1.3 - DOS SERVIÇOS EM GERAL
- III.2 - DOS BENS INDEVIDAMENTE GLOSADOS
- IV - BENFEITORIAS EM IMÓVEIS ALUGADOS
- IV - DAS DESPESAS INDEVIDAMENTE GLOSADAS COMPONENTES DOS VALORES DE ALUGUEL PAGOS PELA RECORRENTE
- V – DO CREDITAMENTO DE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO POR PARTE DE EMPRESAS QUE DESENVOLVEM ATIVIDADES COMERCIAIS
- VI - DA IMPOSSIBILIDADE DA COBRANÇA DE MULTA NO PERCENTUAL DE 75%

A Procuradoria-geral da Fazenda Nacional apresentou contrarrazões ao Recurso Voluntário nas e-fls. 974 a 1006. Sendo esses os fatos, passamos ao julgamento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Márcio Robson Costa, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e reúne os demais pressupostos legais de admissibilidade, dele, portanto, tomo conhecimento. Não foram arguidas preliminares.

Com a finalidade de melhor delimitar a matéria a ser julgada, seguirei com o julgamento na ordem apresentada pelo recorrente em seu Recurso Voluntário. Não havendo preliminares a enfrentar, passamos ao mérito.

Conforme já relatado, trata-se de Auto de Infração de Contribuição para o PIS e COFINS, referente aos períodos de apuração de janeiro a dezembro de 2016, que exige o recolhimento de R\$ 21.093.592,13, de PIS e R\$ 97.158.364,00 de COFINS (juros de mora calculados até agosto de 2020) em razão de créditos apropriados pela recorrente utilizados em sua atividade de comercialização (atividade de revenda de mercadorias), que entende estar enquadrados nos termos do art. 3º (previsto de forma idêntica em ambas) das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003.

Inicialmente cabe sublinhar que na análise do mérito do Recurso Voluntário, não se pode perder de vista que se está diante de uma atividade empresária que atua no ramo de comércio varejista, como sustenta a Recorrente ao se pronunciar sobre seu *modus operandi*:

DA ATIVIDADE DA IMPUGNANTE

Sustenta que a atividade de comercialização desempenhada pela impugnante é embasada em complexa estrutura, contemplando diversas etapas e que conta com vasto quadro de colaboradores para o desempenho das mais diversas funções.

Assim afirma:

É de relevo salientar que a atividade econômica da Impugnante não se resume a comprar e revender bens. Existe um objetivo muito mais amplo, focado no desenvolvimento de novas tendências e geração de valores, inclusive intangíveis. Dentre os escopos colimados, além do de criar uma identidade visual que projete a sua marca própria, encontra-se o objetivo de democratizar a moda, tornando-a acessível para públicos de menor poder aquisitivo.

A partir deste introito passo a discorrer sobre os tópicos abordados no Recurso Voluntário.

II.2 – DA NECESSIDADE DE OBSERVÂNCIA DA DECISÃO JUDICIAL PROFERIDA SOB O RITO DO ART 543-C

A jurisprudência majoritária do CARF se orienta, no sentido de vincular o conceito de insumos à relação de pertinência ou inerência da despesa incorrida com o limite espaço-temporal do processo produtivo (ou de prestação de serviços).

Tal matéria foi levada ao poder judiciário e, em festejada decisão, o Superior Tribunal de Justiça, sob julgamento no rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), vejamos a decisão:

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. 543C 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. 543C 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 determinado item bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo Contribuinte. (Resp n.º 1.221.170 PR (2010/02091150), Relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho).

Conforme se verifica, o STJ relativizou o conceito ao julgar o Resp n.º 1.221.170 PR, atribuindo a análise do caso concreto a responsabilidade por decidir a essencialidade e a relevância, afastando, desse modo, aquele conceito restritivo de insumos enunciado pelas IN's nº 247/2002 e 404/2004. Assim, o STJ assimilou uma concepção de insumos que é intermediária, distinta daquelas albergadas pela legislação do IPI e do Imposto de Renda.

O conceito formulado pelo STJ, baseado na essencialidade e relevância é de grande abrangência e não está vinculado a conceitos contábeis (custos, despesas, imobilizado, intangíveis e etc), de forma que a modalidade de creditamento sobre a aquisição de insumos deve

ser vista como regra geral de apuração de créditos para as atividades de produção de bens e de prestação de serviços, sem prejuízo das demais hipóteses previstas em lei.

Nesse passo, há muito que esta relatoria, bem como o colegiado, vem adotando a referida decisão no julgamento de processos que tratam de matérias similares, respeitando assim, além do entendimento consolidado da Corte Superior, o artigo 62, §2º¹, do Regimento Interno do CARF,

Contudo, considerando tratar-se de atividade de revenda de mercadorias, a observância da mencionada decisão judicial fica prejudicada, dado que inexistente previsão legal autorizativa de desconto de créditos em relação aos gastos ancorados no inciso II do artigo 3º das leis 10.833/03 e 10.637/02. De modo que não assiste razão ao Recorrente neste tópico.

II.3 – DA POSSIBILIDADE DE SE ARGUIR ILEGALIDADE DE EXAÇÃO EM SEDE DE PROCESSO ADMINISTRATIVO – ILEGALIDADE DA GLOSA POR VIOLAÇÃO AOS PRINCÍPIOS DA ISONOMIA E DA NÃO CUMULATIVIDADE.

A recorrente insurge-se contra trecho do acórdão recorrido que trata da impossibilidade da administração pública em emitir qualquer juízo de valor acerca de constitucionalidade de Lei.

Importa destacar que o entendimento exarado pelo julgador está em consonância com o entendimento do CARF sendo expresso na súmula n.º 2, a saber:

“O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.”

A fundamentação recursal tem como alvo a isonomia no tratamento da análise dos créditos de insumos sobre o PIS e a COFINS entre empresas de comércio e empresas industriais, alegando que *“as Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, ao estabelecerem a não-cumulatividade do PIS e da COFINS, tiveram como objetivo a aplicação isonômica entre os setores da atividade econômica, não havendo, à luz da interpretação sistemáticas delas, como viabilizar entendimento que comporte tratamento desigual entre empresas varejistas e empresas industriais/prestadoras de serviços”* e cita que a extensão da não cumulatividade é discutida no RE nº 841.979/PE com repercussão geral.

Sobre o citado RE cumpre mencionar que o julgamento já foi concluído e seu trânsito em julgado ocorreu em 17/02/2023², sendo desfavorável à tese defendida pelo contribuinte, vejamos:

EMENTA - RE 841979 / PE - Repercussão geral.

¹ Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

² <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=4647544>

Recurso extraordinário. Direito tributário. Regime não cumulativo da contribuição ao PIS e da COFINS. Autonomia do legislador ordinário para tratar do assunto, respeitadas as demais normas constitucionais. Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03. Conceito de insumo. Matéria infraconstitucional. Artigo 31, § 3º, da Lei nº 10.865/04. Constitucionalidade.

1. O art. 195, § 12, da Constituição Federal, incluído pela EC nº 42/03, conferiu autonomia para o legislador tratar do regime não cumulativo de cobrança da contribuição ao PIS e da COFINS, devendo ele, não obstante, respeitar os demais preceitos constitucionais, como a matriz constitucional das citadas exações, mormente o núcleo de sua materialidade, e os princípios da razoabilidade, da isonomia, da livre concorrência e da proteção da confiança.

2. Nesse contexto, são válidas as Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 no que, v. g., estipularam como se deve aproveitar o crédito decorrente de ativos produtivos, de edificações e de benfeitorias (art. 3º, § 1º, inciso III) e no que impossibilitaram o crédito quanto ao valor de mão de obra paga a pessoa física e ao valor da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento do PIS ou da COFINS, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição (art. 3º, § 2º, incisos I e II).

3. Não se depreende diretamente do texto constitucional o que se deve entender, de maneira estanque, por insumo para fins da não cumulatividade de PIS/COFINS, cabendo, assim, ao legislador dispor sobre tal assunto. De mais a mais, é certo que o art. 3º, inciso II, das referidas leis, considerada a interpretação conferida pelo Superior Tribunal de Justiça (Temas repetitivos nºs 779 e 780), não viola aqueles ou outros preceitos constitucionais.

4. É constitucional o § 3º do art. 31 da Lei nº 10.865/04, na medida em que a vedação dele constante também se encontra em harmonia com o texto constitucional, mormente com a irretroatividade tributária e com os princípios da proteção da confiança, da isonomia, da razoabilidade.

5. Recurso extraordinário não provido.

6. Foram fixadas as seguintes teses para o Tema nº 756: “I. O legislador ordinário possui autonomia para disciplinar a não cumulatividade a que se refere o art. 195, § 12, da Constituição, respeitados os demais preceitos constitucionais, como a matriz constitucional da contribuição ao PIS e da COFINS e os princípios da razoabilidade, da isonomia, da livre concorrência e da proteção à confiança; II. É infraconstitucional, a ela se aplicando os efeitos da ausência de repercussão geral, a discussão sobre a expressão insumo presente no art. 3º, inciso II, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03 e sobre a compatibilidade com essas leis das IN SRF nºs 247/02 (considerada a atualização pela IN SRF nº 358/03) e 404/04. III. É constitucional o § 3º do art. 31 da Lei nº 10.865/04”.

Como se vê, entendeu a Corte Suprema pela autonomia do legislador ordinário disciplinar a não cumulatividade a que se refere o art. 195, § 12, da Constituição Federal.

Dentro do contexto da decisão ementada, não há óbice ao entendimento expresso no acórdão da DRJ.

II.4 – DA POSSIBILIDADE DE JUNTADA DE DOCUMENTOS APÓS A IMPUGNAÇÃO À LUZ DA LEI 9.784/99.

Nesse tópico a recorrente relata parte da decisão recorrida que trata da regra exposta no artigo 16, §4º, do Decreto 70.235 de 1972³ sobre a obrigação do contribuinte em apresentar as provas documentais junto com a impugnação.

Relata ainda que trouxe aos autos, na fase de fiscalização e na impugnação, ampla documentação que afasta, peremptoriamente, qualquer dúvida sobre o papel de cada um dos itens classificados como insumos no processo produtivo da empresa e chama atenção ao que está previsto na Lei nº 9.784/1999, em seu art. 3º, inc. III⁴, que trata do direito do administrado de apresentar documentos antes da decisão.

Sobre o tópico, dispôs a DRJ:

Importa registrar ainda que, apesar de solicitar que lhe seja autorizada à inclusão de novas provas, até o momento da elaboração deste acórdão não houve solicitação de juntada de nenhum documento adicional por parte do sujeito passivo.

Conforme se verifica pelas afirmativas da Recorrente e da DRJ, não há litígio sobre as provas apresentadas e a sua devida apreciação pela fiscalização e pelo julgador de piso, visto que as provas foram acostadas no seu momento oportuno e por isso considerada nas decisões administrativas. Logo, desnecessária a discursão neste PAF.

II.5 – DO DIREITO AOS CRÉDITOS DE PIS E DE COFINS – DA POSSIBILIDADE DE EMPRESA COMERCIAL SE APROPRIAR DE CRÉDITOS PELOS INSUMOS UTILIZADOS EM SUA ATIVIDADE ECONÔMICA.

Sobre o direito ao crédito de PIS e CONFINS pelos insumos utilizados na atividade econômica da empresa, já foi objeto de introdução desse voto, assim como nos tópicos anteriormente abordados, sendo dispensável maiores explicações, de modo que as rubricas glosadas serão tratadas pontualmente, de acordo com as leis de regência mencionadas.

II.6 - DO CRÉDITO ENVOLVENDO A REVENDA DE BENS

Sobre esse item, a empresa busca justificar que os créditos apropriados são previstos na legislação e na jurisprudência, independente da atividade que desempenha. Com isso justifica que os créditos referidos nas Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 não estão restritos aos fabricantes e aos prestadores de serviços, mas também às empresas que comercializam bens já pronto como é o seu caso.

Esses argumentos estão atrelados ao que buscou a recorrente demonstrar no tópico que tratou do RE nº 841.979/PE (acima) com repercussão geral, onde buscou a aplicação da

³ § 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

- a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;
- b) refira-se a fato ou a direito superveniente;
- c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

⁴ Art. 3º O administrado tem os seguintes direitos perante a Administração, sem prejuízo de outros que lhe sejam assegurados:

(...)

III - formular alegações e apresentar documentos antes da decisão, os quais serão objeto de consideração pelo órgão competente;

isonomia entre os setores da atividade econômica, defendendo o entendimento de tratamento igual entre empresas varejistas e empresas industriais/prestadoras de serviços, para que possam apurar créditos da não cumulatividade das contribuições nas aquisições.

Para melhor análise cabe trazer a este voto destaques do Recurso Voluntário:

Conclui-se, portanto, que os custos relacionados à revenda de bens, incorridos pela empresa varejista, são passíveis de creditamento, da mesma forma que os custos relacionados à produção de bens ou prestação de serviço são geradores de créditos para as empresas industriais e prestadoras de serviço.

É dizer, existem custos envolvendo a revenda de bens, que devem ser considerados para fins de creditamento, sob pena de a empresa varejista se ver obrigada ao pagamento em cascata do PIS e da COFINS, da mesma forma que as indústrias ou os prestadores de serviço podem se creditar de tudo aquilo que for essencial ou relevante para a produção do bem ou prestação do serviço.

Ou seja, além da violação ao princípio da não cumulatividade, pois a Recorrente, mesmo pagando alíquota majorada do PIS e da COFINS não-cumulativos, se vê cerceada do direito de abater as despesas envolvendo os produtos revendidos, verifica-se a existência de outros ramos de atividade econômica aos quais é facultado o abatimento das despesas envolvendo suas atividades, em flagrante tratamento anti-isonômico, o que será aprofundado no tópico subsequente.

Ao manter o entendimento da fiscalização, sobre o tema a Delegacia Regional de Julgamento destacou que:

(...)

Com base na decisão proferida pelo STJ e considerando a Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, a Receita Federal elaborou o Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05, de 17 de dezembro de 2018, com a finalidade de apresentar as principais repercussões no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil decorrentes do julgamento pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR e que assim versa:

2. INEXISTÊNCIA DE INSUMOS NA ATIVIDADE COMERCIAL

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

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

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.

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

e de “revenda de bens”, e não sobre as “pessoas jurídicas” que desempenham uma ou outra atividade.

44. Assim, nada impede que uma mesma pessoa jurídica desempenhe atividades distintas concomitante, como por exemplo “revenda de bens” e “produção de bens”, e de insumos em relação a esta atividade, conquanto lhe seja vedada a apuração de tais créditos em relação àquela atividade.

2. Analisa-se aqui apenas a subsunção do item ao conceito de insumo (inciso II do caput do art. 39 da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003). Nada impede que o item possa se enquadrar em outras modalidades de creditamento, como aquela estabelecido pelo inciso IX do art. 3º c/c inciso II do art. 15 da Lei nº 10.833, de 2003. (grifos meus)

3. Acerca deste assunto, vale a pena conferir, por exemplo, a Solução de Consulta Cosit nº 550, de 19 de dezembro de 2017, publicada no DOU de 26/12/2017, e a Solução de Consulta Cosit nº 183, de 17 de março de 2017, publicada no DOU de 27/03/2017.

(...)

Diante deste contexto, importante ressaltar que o acórdão do STJ (Recurso Especial nº 1.221.170-PR), ao consignar que insumo é dispêndio essencial e relevante para o desenvolvimento da atividade econômica do contribuinte não estendeu o conceito para as empresas varejistas. É um ledor engano a afirmação de que a atividade comercial pode também se creditar a título de insumos.

Desse modo, não há o que cogitar em extensão ao *decisum* pelo Eg. STJ dos limites impostos ao inciso II, art. 3º das leis de regência, 10.637/2002 e 10.833/2003, eis que versam restritivamente sobre a tomada de créditos dos dispêndios relacionados à produção de bens e à prestação de serviços. Assim como no Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05, veículo normativo que se volta a explicitar os limites interpretativos do conceito de insumo estabelecidos pelo STJ no âmbito da Receita Federal do Brasil.

Na análise do mérito do Recurso Voluntário, frisa-se que se está diante de uma sociedade empresária que atua no ramo de comércio varejista de artigos de vestuário e acessórios.

Então, negar creditamento à empresa comercial com fundamento no inciso II, não representa violação da não-cumulatividade prevista no art. 195, § 12, da CF/88, ao contrário, implica em observância das leis que regulamentam o regime.

Logo, a base legal a ser observada acerca do direito a desconto de créditos na apuração das contribuições não cumulativas abrange os seguintes incisos do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, todos eles passíveis de serem aplicados nas aquisições de bens destinados à revenda, a saber: incisos I (bens para revenda), III (energia elétrica e térmica consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica), 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), 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).

No que se refere ao inciso IX ainda no citado artigo, que trata de “*armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor*”, cabe uma análise mais casuística, pois a interpretação deve ser realizada de forma sistemática e em conjunto com os incisos I e II, já que literalmente assim previsto.

Quanto aos demais incisos do referido art. 3º (II, VI e XI), eles se referem a bens e serviços utilizados na produção de bens destinados à venda ou à prestação de serviços, não se aplicando, por conseguinte, às hipóteses relativas a revendas, razão pela qual, aqui, não se controverte acerca do conceito de insumos.

Tendo este relator se manifestado sobre os tópicos relacionados aos itens II, passo a adentrar nos tópicos que literalmente abordam as glosas, alvo deste auto de infração.

III - DA INDEVIDA GLOSA DE BENS E SERVIÇOS

Sobre o tópico discorre a recorrente:

Consoante anteriormente demonstrado, sob o único argumento de que os bens e serviços utilizados pela Recorrente não seriam passíveis de creditamento pelo fato de a atividade exercida ser comercial, o acórdão perpetrou as glosas de todos os aludidos itens.

(...)

Entretanto, tamanha a dissonância e desacerto do procedimento adotado pela fiscalização e confirmado pelo acórdão, que se faz oportuno adentrar no contexto das glosas mais significativas constantes do acórdão em análise, em que pese o fato de que todos os insumos glosados tanto pela fiscalização quanto pelo acórdão (bens e serviços) serem essenciais ou necessários à atividade comercial desempenhada pela Recorrente e conferirem direito ao crédito de PIS e de COFINS.

Os fundamentos acima expostos, devidamente contextualizados, servirão de apoio para o enfrentamento das rubricas glosadas, portanto em litígio, assim enfrentar o que foi alvo de recurso pela recorrente. Reforçando que sendo a atividade do contribuinte, empresa comercial varejista, à luz do que dispõe o inciso I, do art. 3º das Leis 10.833/03 e 10.637/02, delimita a possibilidade de tomada de crédito na amplitude do conceito contemporâneo de insumo que versa sobre a questão da essencialidade ou relevância do dispêndio, expressamente compreendidos para o processo produtivo.

III.1 - DOS SERVIÇOS INDEVIDAMENTE GLOSADOS

III.1.1 - DOS CRÉDITOS REFERENTES AOS SERVIÇOS DE PUBLICIDADE, PROPAGANDA E MARKETING

O serviço de publicidade e marketing não é a atividade fim da empresa, sendo um serviço por ela contratado para fomentar as suas vendas. Sobre o tema, ao manter a glosa realizada pela fiscalização a DRJ assim discorreu:

A impugnante alega que os serviços de propaganda, publicidade e marketing são essenciais e relevantes para o fomento do seu objeto e para a sua sobrevivência, sendo que quanto maior for o gasto com estes itens, maior será a receita do varejista. Defende ser indevida a glosa quanto a tais despesas/insumos.

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

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

I - bens adquiridos para revenda, (...)

II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, (...)

Percebe-se, de pronto, que o dispositivo legal, ao tratar da possibilidade de aproveitamento de créditos não cumulativos das contribuições ao PIS/Pasep e a Cofins, direciona o seu inciso I às empresas comerciais, em relação aos bens adquiridos para revenda; enquanto em seu inciso II concentra-se à apuração de créditos às empresas industriais e assemelhadas e as prestadoras de serviços, sobre a aquisição de bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na fabricação de bens ou produtos, pressupondo, assim, a existência de um processo de produção ou fabricação de bens.

Uma vez que os insumos são definidos apenas em função de sua utilização na fabricação ou produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, de acordo com o dispositivo legal, não há possibilidade de apuração de créditos sobre insumos (bens e serviços) por empresa que atua na atividade de comércio varejista (revenda de mercadorias), como é o caso da impugnante nos autos; a utilização de créditos sobre insumos poderia ser cogitada em relação aos serviços prestados (como por exemplo a prestação de serviços de propaganda e publicidade, planejamento de campanhas ou sistemas de publicidade, de acordo com o seu contrato social), se fosse o caso, desde que os custos e/ou despesas fossem essenciais, relevantes e estivessem devidamente vinculados às receitas de serviços auferidas pela empresa com essa atividade.

Aliás, esse é o entendimento contido no Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05, de 2018, em relação ao conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, como já visto no tópico anterior.

Portanto, ainda que se observe que as despesas com publicidade serem extremamente importantes para o êxito da empresa no mercado, elas não constituem insumo e por isso não é autorizada a utilização dos créditos a elas relativos, no sistema de não cumulatividade do PIS/Pasep e da Cofins. Tratam-se, sim, de despesas operacionais (de vendas) da pessoa jurídica que, por falta de previsão legal, não há como proceder à utilização pretendida.

Dispõe a Recorrente:

Destaque-se que, a Recorrente se encontra em um mercado extremamente competitivo, em que se visualiza a existência de tantos outros estabelecimentos comerciais que vendem os mesmos produtos por ela comercializados. Neste cenário, a busca pela opção de compra do consumidor em seus estabelecimentos torna-se, para a Recorrente, uma questão de sobrevivência.

As despesas em comento estão intrinsecamente ligadas ao aumento de faturamento pela Recorrente, e a ausência de contratação desses serviços implicaria perda significativa de espaço em seu ramo de atuação, eis que as suas concorrentes, que também possuem dispêndios com publicidade, apresentariam vantagem na captação do público consumidor.

Portanto, a contratação de serviços de publicidade é essencial e relevante para a manutenção da parcela de consumidores conquistada pela Recorrente, como também para a aquisição de novos clientes, oriundos de diversos segmentos e perfis sociais. Por tal motivo, variados meios de comunicação são utilizados para a divulgação da marca, quais sejam, rádio, televisão, jornais, mídias digitais, revistas, internet, outdoors, dentre outros.

No caso da Recorrente, mais do que apenas fazer frente à concorrência por meio da contratação de publicidade, ela tem por escopo difundir novas tendências, gerando valor à marca, o que já foi explanado anteriormente. Por isso, lança mão de propagandas com modelos de renome e, inclusive, associando-se a grifes internacionais, como se observa das fotos abaixo e documentos anexos (...)

Destaque-se que, conforme já mencionado, a Recorrente inclusive possui, entre as atividades previstas em seu objeto social, a representação comercial de outras empresas. (...)

A relação umbilical existente entre contratação de publicidade e incremento de receitas não ocupa apenas o plano hipotético, mas possui comprovação no mundo fenomênico. Tal fato foi comprovado, inclusive, por laudo contratado pela Recorrente, o qual, a despeito de se debruçar sobre o período de 01/01/2004 a 31/12/2008, é plenamente aplicável ao caso em tela (Doc. 03 da Impugnação). (...)

Assim, a publicidade é peça fulcral para as atividades exercidas pela Recorrente. É ela que permite o “retorno” do público para a aquisição dos bens por ela comercializados. Em síntese, é a publicidade elemento essencial à manutenção da existência dos estabelecimentos da Recorrente.

Veja-se que a publicidade, no ramo comercial, é muito mais importante para a consecução da atividade econômica do que em outros ramos, como na indústria. Permitir que a indústria se credite de despesas com publicidade, propaganda e marketing em detrimento das empresas comerciais é impingir tratamento anti-isonômico, discriminatório e desarrazoado.

De pronto, importante esclarecer que a despesa aqui tratada é a simples contratação de serviços para propaganda e marketing, logo, não estamos a tratar neste PAF da chamada verba de propaganda cooperada (VPC), na qual o varejista recebe uma verba dos fornecedores para restituir parte dos gastos que a empresa tem com publicidade dos produtos revendidos.

Essa diferenciação é importante para concluir que o acórdão nº 3302-008.120 (Proc. 10540.721182/2016-78), utilizado pela recorrente como defesa de seus argumentos, não guarda similitude fática com o presente caso. Isso porque, o citado acórdão tratou do varejista Loja Insinuante, atual Ricardo Eletro, onde concluiu-se, por maioria de votos, que sendo a VPC uma receita operacional decorrente da **atividade de prestação de serviços de publicidade e propaganda**, tributável pelo PIS e pela Cofins, as despesas incorridas nesta atividade deveriam ser consideradas como insumos, em razão de sua essencialidade, nos termos definidos pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do *leading case* (Recurso Especial 1.221.170).

Naquele caso citado, é imperioso entender o elemento determinante que caracterizou o entendimento do Colegiado ao proferir tal decisão. **Em síntese, os julgadores aferiram que o contribuinte possuía a prestação de serviços de publicidade e propaganda em seu objeto social**, consequentemente auferia receitas com a prestação dessas atividades para terceiros, as quais plausíveis de serem incluídas nas bases de cálculo do PIS e da Cofins.

Não se pode admitir que este julgado isolado, com suas peculiaridades, devesse amplamente divulgado pela mídia, seja entendido como uma carta branca do CARF para que o setor de varejo possa reconhecer créditos de PIS e Cofins sobre toda e qualquer despesa incorrida, antes e sobretudo, deve-se perquirir as razões que ensejaram os julgadores a assim decidir.

Conforme já mencionado, não há semelhança deste PAF ao caso citado, dado que a atividade de representação comercial no objeto social da recorrente, não guarda identidade com a prestação de serviços de publicidade e propaganda.

Na busca de trazer precedentes a seu favor, o Recurso Voluntário se utiliza ainda do conteúdo do texto ementado no acórdão nº 3201.005.668, no qual descreve de forma resumida o que disciplinou o tema controvertido - serviços de marketing prestados por terceiros como insumo essencial à sua própria prestação de serviços -, ocorre que ao ler detidamente as razões do que restou vencido no citado acórdão, a questão deságua no mesmo fundamento elementar para ser atendida a técnica da não cumulatividade em relação à caracterização de insumos creditáveis, ou seja, devem sim conferir tal direito a crédito se os dispêndios constituírem custo aplicado na própria prestação de serviços a que o Contribuinte, se obriga perante seus clientes. Assim, não assiste razão os argumentos da Recorrente em seu pleito, em semelhança ao que restou decidido no citado precedente.

Com efeito, a atividade de revenda de mercadorias possui creditamento próprio assegurado pelo inciso I do art. 3º das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003, não sendo aplicável, a esta atividade, a previsão do inciso II deste dispositivo.

Portanto, mantenho a glosa e NEGÓCIO PROVIMENTO ao recurso neste quesito, dado que estamos diante de meras despesas operacionais, não passíveis de gerar crédito no regime que hoje rege a não cumulatividade.

III.1.2 - DAS DESPESAS COM TAXAS COBRADAS POR ADMINISTRADORAS DE CARTÃO DE CRÉDITO OU DE DÉBITO

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

Neste tópico, vale contextualizar mais uma vez o precedente citado pela recorrente, acórdão nº 3302.008.120 (Proc. 10540.721182/2016-78), pois neste mesmo julgado, por unanimidade, não se reconheceu a possibilidade de tomada de créditos de PIS e Cofins sobre as despesas com taxas de administração de cartões de débito e crédito, sob a alegação de ausência de previsão legal para apropriação de créditos de insumos pelos varejistas.

Tal decisão restou assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2010 a 31/12/2011

VERBA DE PROPAGANDA COOPERADA. DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. IMPOSSIBILIDADE.

As Verbas de Propaganda Cooperada, que são valores destinados a ações de marketing que promovam os produtos do fabricante comercializados nos estabelecimentos da varejista, caracterizam-se como receitas destes últimos e, como tais, estão sujeitas às incidências das contribuições para o PIS/Pasep e da Cofins, devendo compor sua base de cálculo.

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.

RECEITA. DEDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. IMPOSSIBILIDADE.

Com o advento das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, a base de cálculo das contribuições para o PIS/Pasep e da Cofins, no regime não cumulativo, passou a englobar a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil, admitidas apenas as exclusões expressamente previstas no § 3º do art. 1º das referidas leis.

Em que pese os argumentos postos pela recorrente, entendo que não lhe assiste razão. Aqui, adoto como fundamento, as decisões proferidas pelo CARF em casos análogos, conforme precedentes a seguir transcritos:

TAXA DE ADMINISTRAÇÃO DE CARTÕES DE CRÉDITO. VEDAÇÃO AO CÁLCULO DE CRÉDITOS DE PIS E COFINS

Não há respaldo legal ao cálculo de créditos de PIS e COFINS sobre despesas com taxa de administração de cartões de crédito.

(...)" (Processo nº 10580.730133/201315; **Acórdão nº 3301.002.978**; Redator voto vencedor Conselheiro Marcelo Costa Marques D'Oliveira; sessão de 19/05/2016)

"Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social Cofins

Ano calendário: 2010, 2011

CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS Ano-calendário: 2009

(...)

BASE DE CÁLCULO. TAXA. ADMINISTRADORA DE CARTÃO DE CRÉDITO. EXCLUSÃO.

As taxas pagas às administradoras de cartão de crédito não podem ser excluídas da base de cálculo das contribuições ao PIS e à COFINS. (**Acórdão nº 3402-003.824**, de 20/02/2017)

NÃO CUMULATIVIDADE. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. TAXA DE ADMINISTRAÇÃO DE CARTÕES DE CRÉDITO E DÉBITO.

Os custos com taxas de administração de cartões de crédito e débito não geram direito a crédito, por não se enquadrarem na definição de insumo estabelecida na legislação de regência, posta a atividade meramente comercial, distinta da produção e da prestação de serviço. (...)"

(Processo nº 18050.720506/2014 12; **Acórdão nº 3301003.874**; Relator Conselheiro Antonio Carlos da Costa Cavalcanti Filho; sessão de 28/06/2017)

Do voto condutor destaque:

"Ora, a regra geral de creditamento de valores de insumos vale considerar que a primeira parte do art. 3º, II, da Lei nº 10.637 prevê o desconto de créditos de " bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda [...] ", não havendo assim previsão de desconto de insumo em atividade meramente comercial, distinta da produção e da prestação de serviço."

Comentando o decidido pelo Superior Tribunal de Justiça STJ, no RESP nº 1.221.170/PR, Paulo Roberto Andrade e Marcos Tranches Ortiz, anotam:

"Triunfou, portanto, no *leading case*, a referida exegese intermediária, que aceita como insumos bens e serviços "essenciais" ou "relevantes" — na dicção do próprio julgado —

ao processo produtivo do contribuinte. Por mais importantes que possam ser à geração de receita e ao empreendimento globalmente considerado, os dispêndios desvinculados do segmento de produção — leia-se, da etapa produtiva — do contribuinte não galgarão, nunca, a condição de insumos.

É por isso, aliás, que apenas indústrias e prestadores de serviços estão referidos no inciso II do artigo 3º da Lei 10.833/03. **Empreendimento exclusivamente comerciais não apropriam insumos simplesmente porque nada produzem.** (PIS/Cofins, conceito de insumos e despesas comerciais, Revista Consultor Jurídico, 8 de junho de 2018, 6h57)

(...)

"Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social Cofins
Período de apuração: 01/06/2006 a 31/12/2009

(...)

COFINS NÃO-CUMULATIVA. CONCEITO DE INSUMO. APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS.

Excetuados os gastos com disposição legal específica, apenas os bens e serviços empregados no processo produtivo e que não se incluam no ativo permanente dão direito ao crédito sobre o valor de suas aquisições. Em razão de nada produzirem e de nada fabricarem, **empresas dedicadas à atividade comercial não podem tomar créditos do regime não cumulativo sobre gastos com:**

iv) taxas pagas às administradoras de cartões de crédito."

(Processo nº 13855.721049/201151; **Acórdão nº 9303.006.689**; Relator Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal; sessão de 12/04/2018)

Do Tribunal Regional Federal da 1ª Região:

TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. PIS E COFINS. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO DAS TAXAS DE ADMINISTRAÇÃO DE CARTÕES DE CRÉDITO E/OU DÉBITO. CUSTO OPERACIONAL. IMPOSSIBILIDADE. CREDITAMENTO. NATUREZA DE INSUMO NÃO CONFIGURADA. PRECEDENTES.

(...)

4. "Para fins de creditamento de PIS e COFINS (art. 3º, II, da Leis 10.637/02 e 10.833/03), a ideia de insumos, ainda que na sua acepção mais ampla, está relacionada com os elementos essenciais à realização da atividade fim da empresa. Nesse sentido: AgRg no REsp 1.230.441/SC, Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, DJe 18/09/2013" (AgRg no REsp 1.244.507/SC, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 21/11/2013, DJe 29/11/2013).

5. Os valores pagos a título de taxas ou comissões às administradoras de cartões de crédito e de débito ainda que considerada a realidade atual das transações comerciais não podem ser entendidos como insumos, por não se caracterizarem como pressuposto ou condição para o exercício de suas atividades, mas mero instrumento facilitador do recebimento de seus pagamentos.

Precedente: (AC 006116497.2011.4.01.3400 / DF, Rel. DESEMBARGADORA FEDERAL MARIA DO CARMO CARDOSO, OITAVA TURMA, eDJF1 de 08/07/2016) 6. Apelações não providas. A Turma, por unanimidade, negou provimento às apelações." (AC 0089329-52.2014.4.01.3400, DESEMBARGADORA FEDERAL ÂNGELA CATÃO, TRF1 SÉTIMA TURMA, eDJF1 DATA:26/01/2018 PAGINA:.)

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

III.1.3 - DOS SERVIÇOS EM GERAL

Nesse tópico a recorrente aborda os serviços que entende ser a despesa passível de glosas, destaca que além dos serviços acima já tratados outros tantos também tiveram suas glosas mantidas pelo acórdão, sendo todos essenciais e/ou relevantes à sua atividade econômica.

Prossegue alegando que os serviços de manutenção elevadores, escadas rolantes, ar-condicionado, de bens essenciais à comercialização, necessários para viabilizar o funcionamento de máquinas, equipamentos e carretas que são utilizadas para transporte de mercadorias e demais bens essenciais ou relevantes ao desempenho da atividade comercial, gastos com serviços de seguros das lojas e estoques, dentre outras despesas com a aquisição bens como etiquetas, produtos de limpeza, vale alimentação e vale transporte, material de informática de almoxarifado, conferem direito ao crédito de PIS e de COFINS.

Nesse sentir, considerando que as aludidas despesas não fazem parte dos incisos do artigo 3º das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003, aos quais a Lei confere crédito na revenda (I, III, IV, V, VII, VIII e IX), estamos a falar de bens supostamente enquadrados como insumos, previstos apenas no inciso II, que como já reiteradamente não alcança a atividade comercial (revenda de mercadorias).

Mais uma vez a recorrente pauta sua defesa na certeza que tanto o já citado REsp. do STJ, quanto do próprio conceito contemporâneo do inciso II do art. 3º das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003, lhe asseguram o direito ao crédito. Contudo, tem-se que tais dispêndios não se enquadrarem na definição de insumo estabelecida na legislação de regência, posta a atividade meramente comercial, distinta da produção e da prestação de serviço, portanto não geram direito a crédito, conforme já tratado no tópico sobre "créditos na revenda".

Diante do exposto, mantenho a glosa dos dispêndios abordados neste tópico.

Despesas com frete de mercadorias entre estabelecimentos

A Fiscalização e a DRJ concluíram que os fretes decorrentes de transferências de mercadorias entre estabelecimentos do contribuinte não geram créditos por falta de amparo legal, tendo em vista que não se enquadram em nenhuma das hipóteses de desconto de créditos previstas na legislação. Considera que, *“os fretes entre estabelecimentos da contribuinte, embora se defenda o contrário, não são fretes na operação de venda, mas transporte de mercadorias entre centros de distribuição próprios ou de estabelecimentos”*.

O Recorrente argumenta que a transferência de mercadorias entre estabelecimentos (transporte de loja a loja, Centros de Distribuição para lojas ou das lojas para os clientes) se revela imprescindível, dada a necessidade de as mercadorias estarem próximas dos seus potenciais compradores, sendo essenciais para a operação de venda de mercadorias. Assim os referidos créditos estariam alcançados pelos incisos II e IX do art. 3º da Lei 10.833/2003 e inciso II do art. 3º da Lei 10.637/2002.

Neste ponto, concordo com o Recorrente apenas em relação ao enquadramento no inciso IX, pois, uma vez que sua atividade principal é a revenda de mercadorias, valendo-se de uma estrutura ampla e diversificada de estabelecimentos, as transferências da espécie podem muito bem ser interpretadas como operações de venda, tendo em vista que elas se justificam exatamente para favorecer a comercialização final, encontrando suporte na literalidade no inciso IX do art. 3º da Lei nº 10.833/2003, verbis:

Lei nº 10.833/2003 Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

(...)

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

Constata-se que o inciso IX acima reproduzido se refere às operações de venda incluindo os bens do inciso I do mesmo artigo, qual seja, bens adquiridos para revenda, e, considerando, conforme já apontado, que se trata de uma rede ampla de estabelecimentos revendedores, referidas transferências somente se justificam no contexto mais amplo de vendas.

Conclui-se pela reversão das glosas de créditos relativos aos fretes pagos a pessoas jurídicas nas transferências de mercadorias entre estabelecimentos, mas somente aqueles fretes devidamente comprovados pelo Recorrente, observados os demais requisitos da lei.

III.2 - DOS BENS INDEVIDAMENTE GLOSADOS

Despesas com combustíveis

Dentre as despesas que busca crédito, alega a recorrente a necessidade de reconhecer os créditos sobre despesas com combustível, sendo este um insumo essencial a sua atividade, à luz do entendimento firmado pelo Superior Tribunal de Justiça no REsp nº 1.221.170, Parecer Normativo COSIT nº 5 e pelos incisos II das leis de regência.

Conforme amplamente já justificado acima, o referido conceito não se aplica na atividade de revenda, visto que enquadrado no inciso II das leis de regência que na sua

literalidade trata de prestação de serviços e produção ou fabricação de bens ou produtos, o que não é o caso da recorrente.

Sob esta perspectiva, entende-se descabido analisar a essencialidade e relevância dos itens glosados pela fiscalização por terem sido aproveitados pela Recorrente como insumos previsto no inciso II.

Assim, mantenho a glosa.

Despesas com embalagens

O Recorrente argumenta ser indevida a glosa dos materiais utilizados como embalagem e afirma:

Com efeito, os invólucros das mercadorias são bens essenciais, pois é impensável que o comprador as receba desembaladas. Trata-se de despesa indispensáveis e componentes do custo da revenda. Ademais, os bens utilizados para acomodar e proteger as mercadorias durante os transportes são igualmente necessários e relevantes, geradores do direito ao crédito.

Não é permitido o creditamento de despesas com embalagem na revenda dos produtos, visto que não há previsão no artigo 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003. Além do que estes dispêndios não se enquadrarem na definição de insumo estabelecida na legislação de regência, já que a atividade é meramente comercial, distinta da produção e da prestação de serviço, portanto não geram direito a crédito.

Mantenho a glosa.

IV - BENFEITORIAS EM IMÓVEIS ALUGADOS

Neste tópico assim se pronunciou a DRJ:

Argumenta o impugnante que os valores constantes na conta 610113 - Conser. Rep Imóvel, no montante de R\$ 6.729,98, conforme consta na planilha "doc 29 – análise completa", fl. 279, refere-se a benfeitorias em imóvel alugado.

Quanto aos dispêndios com bens utilizados na construção/benfeitorias de imobilizados, essas despesas não geram automaticamente créditos no regime da não cumulatividade. Isso fica claro quando se efetiva uma leitura mais próxima do que dizem os art. 3º, VII, e 15, II da Lei nº 10.833, de 2003:

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

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

Como se lê, existe de fato a possibilidade de apuração de créditos da não cumulatividade sobre edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros no regime de apuração da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. **Todavia, é necessário atentar para o que estabelece o § 1º dispositivo:**

§ 1º O crédito será determinado mediante a aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º desta Lei sobre o valor:

(...)

III - dos encargos de depreciação e amortização dos bens mencionados nos incisos VI e VII do caput, incorridos no mês;

Ou seja, os eventuais materiais adquiridos e utilizados pela contribuinte em edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros podem sim gerar créditos não cumulativos. No entanto, como fixa o parágrafo em destaque, os créditos não cumulativos, nesse caso, devem ser calculados sobre a parcela de depreciação das edificações ou benfeitorias, incorridos no mês, **o que não ficou demonstrado pelo impugnante. (grifos meus)**

Por sua vez a Recorrente ao invés de combater a decisão *a quo*, no ponto crucial que restou consignado, quer seja pelo aproveitamento de crédito à luz do § 1º, mas uma vez se utilizou de forma subsidiária do inciso II. Vejamos:

Note-se que, ainda que tal dispositivo não existisse, a tomada de crédito se justificaria com fulcro no inc. II, do mesmo dispositivo legal, visto que os reparos incorridos nas lojas alugadas são essenciais, bem como relevantes, ao desempenho das atividades da Recorrente.

Há, inclusive, como visto, despesas de reparos legalmente impostas (reparos visando à segurança, reparos visando a acessibilidade de deficientes, dentre outras), o que comprova a relevância.

Assim, por qualquer prisma que se analise a questão, o afastamento da glosa é medido que se impõe.

Pelo exposto, reputa-se correta a glosa de créditos efetivada pela fiscalização, visto que no inciso II, conforme já exposto, não cabe a tomada de crédito pela recorrente em razão da sua atividade.

IV - DAS DESPESAS INDEVIDAMENTE GLOSADAS COMPONENTES DOS VALORES DE ALUGUEL PAGOS PELA RECORRENTE

Neste tópico, argumenta a recorrente:

A despeito disso, o acórdão manteve as glosas sob o fundamento de que “as taxas de condomínio e IPTU não se confundem com aluguéis, inexistindo a possibilidade de interpretação extensiva que permita alterar a natureza jurídica desses itens para conceder desconto de crédito fundado nesses valores.”

Destaque-se que, a remuneração paga pela Recorrente aos locatários, a fim de locar os estabelecimentos onde suas atividades são desempenhadas, é composta por vários valores, dentre eles as despesas contratualmente previstas, inerentes ao preço pago, como as envolvendo condomínios e pagamento do IPTU. Tais despesas formam o valor do “aluguel” a que menciona o art. 3º, IV, das Leis em comento, e, portanto, deflagram o direito ao crédito.

De fato, o condomínio cobrado em uma locação comercial possui peculiaridades, distinguindo-se do arcado pelo locatário em locação residencial. Os valores a título de “condomínio” a que se sujeita a Recorrente dizem respeito ao rateio de despesas do empreendimento onde a loja se localiza (ex. shoppings centers, galerias etc.), sendo contratualmente impostas.

Há, outrossim, despesas condominiais referentes a promoções, que incluem desde sorteios de prêmios pelo empreendimento, como a própria publicidade que o envolve.

(...)

Já o fundo de reserva se justifica à medida que há despesas imprevisíveis que podem ocorrer, fazendo-se necessária a existência de valores previamente depositados, arcados pelos condôminos, para fazer frente a estes eventuais gastos.

(...)

Nesse contexto, as despesas de condomínio e de IPTU formam o preço do aluguel e devem gerar direito à crédito de PIS e COFINS.

(...)

Portanto, tratando-se, todos esses valores, de despesas conformadoras do valor do aluguel, devem ser deferidos os créditos, com base no art. 3º, IV, das Leis nº 10833/03 e 10.637/2002.

A DRJ manteve a glosa em razão de:

Segundo a contribuinte, a remuneração paga aos locatários, a fim de locar os estabelecimentos onde suas atividades são desempenhadas, é composta por vários valores, dentre eles as despesas contratualmente previstas, inerentes ao preço pago, como as envolvendo condomínios e pagamento do IPTU, e que tais despesas formam o valor do "aluguel" a que menciona o art. 3º, IV, das Leis em comento, e, portanto, deflagram o direito ao crédito.

Defende que as despesas condominiais são contratualmente impostas e que as despesas de IPTU, legalmente impostas, e arcadas pelos condôminos /locatários.

Vejamos.

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

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

Portanto, por falta de previsão legal, uma vez que a legislação permite apenas a despesa de aluguel, no sentido stricto, não é possível a utilização dos gastos com IPTU e condomínio na apuração dos créditos das contribuições PIS/Pasep e Cofins.

Diante o exposto, tratam de parcelas que se somam a despesa com aluguel, mas que não são passíveis de creditamento, assim entendo que assiste razão a decisão *a quo*.

Importante esclarecer que tais “encargos financeiros”, ainda que exigidos em conformidade com os contratos de aluguel, certo que estes contratos preveem expressamente que essas despesas se somam aos valores de alugueres pagos, não incorporam ou passam a ser consideradas despesas com alugueis na forma do art. 22, da Lei nº 8.245/1991⁵.

⁵ Art. 22. O locador é obrigado a: (...)VII - pagar as taxas de administração imobiliária, se houver, e de intermediações, nestas compreendidas as despesas necessárias à aferição da idoneidade do pretendente ou de seu fiador;

Cito para a resolução do tema, o voto vencido (por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento) do Conselheiro HELCIO LAFETA REIS no processo nº 11065.721493/2018-14, acórdão nº 3201.009.805, o qual na oportunidade acompanhei, exarado nos moldes a seguir:

Essa matéria foi muito bem enfrentada na primeira instância, razão pela qual pede-se vênia para reproduzir o trecho correspondente do voto:

O impugnante contesta a glosa dos valores de IPTU. Argumenta, como visto, que o sujeito passivo do IPTU é o proprietário e que a Cosit já se posicionou no sentido de que os valores integram a remuneração do locador.

(...)

Conforme dito anteriormente, nem tudo que seja custo, despesa ou encargo incorrido poderá ser considerado crédito a deduzir, pois, a admissibilidade de aproveitamento de créditos repousa necessariamente nos custos, despesas e encargos classificados nos incisos do art. 3º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003. Não obstante realmente exista lógica do ponto de vista do locatário, que acordou pagar um valor que inclui o IPTU nos imóveis alugados, **tais despesas não se confundem com os aluguéis pagos**. Pelo contrato de locação, uma das partes se obriga a ceder o uso e gozo de coisa não fungível, mediante certa retribuição. O IPTU é um imposto municipal de responsabilidade do proprietário do imóvel, e ainda que o contrato particular disponha que o seu pagamento deverá ser feito pelo inquilino, tais despesas não se confundem com despesa de aluguel.

Ademais, deve-se acrescentar que existem muitas despesas relacionadas, seja no caso do aluguel ou de outras. **A Lei foi elaborada para determinar as hipóteses, no caso, incluindo as despesas de "aluguel" e não os "encargos financeiros" suportados pelo locatário. Assim, não poderiam incluir, também, laudêmio, taxas públicas, condomínio, indenizações entre outras**. Nessa direção, também, a Solução de Consulta Cosit nº 647/2017 (...)

Efetivamente, o inciso IV do art. 3º da Lei nº 10.833/2003 prevê a possibilidade de se apurar crédito em relação a despesas com aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa, inexistindo previsão no mesmo sentido quanto ao IPTU pago pelo inquilino.

Logo, à míngua de autorização legal, nega-se provimento a esse item do Recurso Voluntário.

Diante do exposto, voto por negar provimento ao tópico, quer seja os dispêndios atrelados aos valores de aluguel pagos pela recorrente, "encargos financeiros" suportados pelo locatário.

V – DO CREDITAMENTO DE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO POR PARTE DE EMPRESAS QUE DESENVOLVEM ATIVIDADES COMERCIAIS

No voto condutor do acórdão recorrido, tal matéria restou analisada nos seguintes termos:

VIII - pagar os impostos e taxas, e ainda o prêmio de seguro complementar contra fogo, que incidam ou venham a incidir sobre o imóvel, salvo disposição expressa em contrário no contrato;
(...)X - pagar as despesas extraordinárias de condomínio.

Grupo B Máquinas e Equipamentos e outros bens incorporados ao Ativo Imobilizado

Neste item foram glosados os créditos relacionados com as despesas com depreciação de bens do Ativo Imobilizado e Amortizações. Todos os itens glosados encontram-se listados na planilha “Doc 30 – Demais Glosas – Maq. e Equip.”, onde constam os valores individuais por Conta Contábil

Despesas com depreciação de bens do ativo Imobilizado

A manifestante reitera que não se pode limitar os créditos de insumos apenas às empresas prestadoras de serviços ou produtoras/fabricantes de bens ou produtos destinados à venda, também não há que se permitir a tomada de créditos de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado apenas ao setor de fabricação de bens e de prestação de serviço. Afirma ainda, que todas as máquinas e equipamentos e demais bens indevidamente glosados são plenamente essências e/ou relevantes a sua atividade comercial.

No presente, a glosa decorre da previsão legal contida no inciso VI do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, que autoriza a tomada de créditos exclusivamente nos casos de aquisição ou fabricação de bens do imobilizado para locação a terceiros, ou para a utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

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

[...]

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;

Logo, não há previsão legal para a tomada de créditos sobre bens do imobilizado utilizados nas atividades de revenda de bens, como no caso dos autos, razão pela qual a glosa deve ser mantida.

Diferença de R\$ 9.400.402,45 indicado no TVF

Afirma a fiscalização:

43. Assim sendo, quanto ao valor em si dessa diferença, verificando as contrapartidas da conta de depreciação, como edifícios, instalações, equipamentos etc, chegamos, por fim, que o valor da depreciação no exercício foi de R\$ 224.848.013,39, portanto, R\$ 147.181,93 a maior do que o valor lançado no encerramento do exercício, de R\$ 224.700.831,46, que somado ao valor de R\$ 26.083.112,82 das Amortizações, perfaz R\$ 250.931.126,21. Desse modo, a diferença para o valor total lançado no SPED-Contribuições na rubrica "Máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado", de R\$ 260.331.528,66 é de R\$ 9.400.402,45, valor a ser glosado por não ter sido comprovado sua origem.

Por sua vez, alega o impugnante que a diferença apontada diz respeito a créditos advindos de bens do ativo imobilizado, aplicados na atividade comercial da impugnante.

Conforme exaustivamente explanado, não cabe a apuração de créditos sobre bens do imobilizado, utilizados nas atividades de revenda de bens, devendo, portanto, ser mantida a glosa efetuada.

Grupo C Máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado

Neste item foram glosados os créditos dos em relação aos equipamentos importados para utilização no Centro de Distribuição, e que estão relacionados na conta contábil 120607- Importação em Andamento, na planilha "Doc08 - Item 5 – Composição por Conta"

Argumenta o impugnante que a integralidade dos bens em questão são necessários para o fomento da atividade comercial.

Pois bem, como visto no tópico anterior não há previsão legal para a tomada de créditos sobre bens do imobilizado utilizados nas atividades de revenda de bens, como no caso dos autos, razão pela qual a glosa deve ser mantida.

A Recorrente pugna pelo reconhecimento da integralidade dos bens em questão, discorrendo serem necessários para o fomento da atividade comercial, medida que não há que se permitir a tomada de créditos de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado apenas ao setor de fabricação de bens e de prestação de serviço, alijando, do direito creditório, as empresas do ramo comercial, em verdadeira violação à isonomia e a não-cumulatividade do PIS e da COFINS.

Com efeito, a atividade de revenda de mercadorias possui creditamento próprio assegurado pelo inciso I do art. 3º das Leis n.º 10.637/2002 e 10.833/2003, não sendo aplicável, a esta atividade, a previsão do inciso II deste dispositivo. Este é o mesmo raciocínio aplicável ao ativo imobilizado, que indica no inciso VI do dispositivo a necessidade dos bens serem utilizados na produção de bens destinados à venda, ou na prestação de serviços.

Tal entendimento é ratificado pela PGFN em suas contrarrazões, que inclusive abarca os bens incorporados ao ativo intangível (inciso XI, do Art. 3º das leis de regência). Vejamos:

Esses valores foram glosados pois, nos termos das Leis n. 10.833/03 e 10.637/02, **somente dão direito a crédito os "bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços", o que não ocorre no caso de empresa comercial.** Mesmo a amortização de "Direitos de Uso", que são valores pagos pela utilização do espaço comercial, geralmente em shoppings centers, não se confundem com edificações ou benfeitorias em imóveis de terceiros (art. 3º, inciso VII da Lei 10.833/03 ou 10.637/02), não configuram aluguéis (art. 3º, inciso IV das citadas leis) e, se considerados como bens incorporados ao ativo intangível, por ser recuperável, teriam que ser relacionados com empresa fabricante/produtora ou prestadora de serviços (art. 3º, inciso XI das leis citadas). **(grifos meus)**

Sob esta perspectiva, entende-se por correta a glosa dos itens do ativo imobilizado utilizados na atividade comercial.

VI - DA IMPOSSIBILIDADE DA COBRANÇA DE MULTA NO PERCENTUAL DE 75%

Sobre este tópico a DRJ se manifestou, expressamente que:

Quanto à alegação de a multa ser desproporcional e irrazoável, esclareço à contribuinte que o princípio da razoabilidade, do não-confisco e da capacidade contributiva dirige-se ao legislador com o intuito de impedir a instituição de tributo que tenha em seu conteúdo aspectos ameaçadores à propriedade ou à renda tributada, mediante, por exemplo, a aplicação de alíquotas muito elevadas. Portanto, a observância desse

princípio relaciona-se com o momento de criação do tributo, de modo que, vencida esta etapa, não configura confisco a simples aplicação da lei tributária.

Dessa forma, as alegações de afronta a princípios constitucionais visando o afastamento das multas aplicadas são de todo inócuas no âmbito administrativo, pois a autoridade fiscal, sob pena de responsabilidade funcional, deve cumprir as determinações legais e normativas de forma plenamente vinculada. Assim, uma vez positivada a norma, é dever da autoridade fiscal aplicá-la, sem questionar acerca dos efeitos que gerou.

Portanto, correto foi o procedimento da fiscalização em aplicar a multa de ofício em relação ao crédito lançado.

De forma incisiva a Recorrente diz ter amplamente demonstrado que, nenhum valor é devido a título de tributo e, por conseguinte, nenhum valor de multa é devido e ainda que fosse imposta no caso em análise não deve prevalecer, dado seu elevado percentual, manifestamente confiscatório e desproporcional.

Ocorre que não é essa a realidade dos autos, que inclusive mantém-se as glosas perpetradas pela fiscalização, incidindo assim a multa legalmente prevista para esses casos.

Todas as argumentações da Recorrente utilizam-se para questionar a validade da norma de vários princípios e dispositivos constitucionais, tais como a vedação ao confisco e razoabilidade. Essas argumentações por se constituírem matérias que somente o Poder Judiciário é competente para julgar, consoante a Constituição Federal, arts. 97 e 102, I, "a", III e §§ 1º e 2º, não podem ser analisadas pelas turmas deste colegiado. Nesse sentido, inclusive, a Súmula CARF nº 2 determina que o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

As Súmulas CARF são de observância obrigatória pelos membros deste Conselho, conforme disposto no artigo 72 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015.

Nego provimento.

Conclusão

Diante do exposto, voto por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, pela reversão das glosas de créditos relativos aos fretes pagos a pessoas jurídicas nas transferências de mercadorias entre estabelecimentos, mas somente aqueles fretes devidamente comprovados pelo Recorrente, observados os demais requisitos da lei.

(documento assinado digitalmente)

Márcio Robson Costa

Fl. 42 do Acórdão n.º 3201-011.541 - 3ª Seção/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10882.723221/2020-87