



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>11234.720231/2020-68</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3102-002.772 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	26 de novembro de 2024
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	EMPREENDIMENTOS PAGUE MENOS S/A
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário**

Período de apuração: 01/12/2015 a 31/12/2016

NULIDADE DO ACÓRDÃO DA DRJ. FUNDAMENTAÇÃO.

Se o acórdão recorrido está suficientemente fundamentado sobre os pontos articulados pelo contribuinte, não há que se falar em nulidade.

PEDIDO DE DILIGÊNCIA. DESCABIMENTO. SÚMULA CARF Nº 163.

O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis. Súmula CARF nº 163.

NULIDADE. DESNECESSIDADE DE ANÁLISE DE TODOS OS ARGUMENTOS DE DEFESA. INEXISTÊNCIA.

O livre convencimento do julgador não perpassa pela necessidade de enfrentamento de todas as matérias trazidas pela Recorrente, desde que o fundamento utilizado para a decisão seja suficiente para o deslinde da causa e que a parte não tenha seu direito de defesa cerceado.

**Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins**

Período de apuração: 01/12/2015 a 31/12/2016

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO. APLICAÇÃO DO ARTIGO 62 DO ANEXO II DO RICARF.

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, conforme decidido no REsp 1.221.170/PR, julgado na sistemática de recursos repetitivos, cuja decisão deve ser reproduzida no âmbito deste Conselho.

Nesse passo, excetuados os gastos com disposição legal específica, apenas os bens e serviços empregados no processo produtivo ou na prestação de

serviços e que não se incluam no ativo permanente dão direito ao crédito sobre o valor de suas aquisições. Assim, 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: i) taxas pagas às administradoras de cartões de crédito; ii) embalagens; iii) publicidade e propaganda; iv) transmissão de dados; v) manutenção predial; vi) manutenção de máquinas e informática correspondente a depreciação; vii) fretes entre estabelecimentos; viii) materiais de consumo; e ix) segurança armada, desarmada, vigilância e transporte de valores.

LANÇAMENTO. MULTA DE OFÍCIO. INEXISTÊNCIA DE DECISÃO JUDICIAL DETERMINANDO A SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE. CABIMENTO

Não sendo configurada a situação dos incisos IV ou V do art. 151 do CTN, cabe a exigência de multa de ofício nos lançamentos efetuados quando inexistente decisão judicial determinando a suspensão da exigibilidade do crédito antes do início de qualquer procedimento de ofício ou a ele relativo.

**Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep**

Período de apuração: 01/12/2015 a 31/12/2016

CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO. APLICAÇÃO DO ARTIGO 62 DO ANEXO II DO RICARF.

O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios de essencialidade ou relevância, conforme decidido no REsp 1.221.170/PR, julgado na sistemática de recursos repetitivos, cuja decisão deve ser reproduzida no âmbito deste Conselho.

Nesse passo, excetuados os gastos com disposição legal específica, apenas os bens e serviços empregados no processo produtivo ou na prestação de serviços e que não se incluam no ativo permanente dão direito ao crédito sobre o valor de suas aquisições. Assim, 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: i) taxas pagas às administradoras de cartões de crédito; ii) embalagens; iii) publicidade e propaganda; iv) transmissão de dados; v) manutenção predial; vi) manutenção de máquinas e informática correspondente a depreciação; vii) fretes entre estabelecimentos; viii) materiais de consumo; e ix) segurança armada, desarmada, vigilância e transporte de valores.

LANÇAMENTO. MULTA DE OFÍCIO. INEXISTÊNCIA DE DECISÃO JUDICIAL DETERMINANDO A SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE. CABIMENTO

Não sendo configurada a situação dos incisos IV ou V do art. 151 do CTN, cabe a exigência de multa de ofício nos lançamentos efetuados quando inexistir decisão judicial determinando a suspensão da exigibilidade do crédito antes do início de qualquer procedimento de ofício ou a ele relativo.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em julgar o recurso da seguinte forma: i) por unanimidade, em conhecer do recurso e afastar as preliminares e no mérito para manter as glosas sobre: a) Créditos Sobre Taxa de Administração de Cartões; b) despesas com transmissões de dados; c) despesas com manutenção predial; d) despesas com Manutenção de Máquinas e Informática e correspondente depreciação; e) despesas de fretes entre estabelecimentos; e f) manter a multa de ofício; ii) por maioria, para manter as glosas: a) Materiais de embalagens; b) materiais de consumo (como caixas e sacolas para que os consumidores possam acondicionar as mercadorias adquiridas, bem como para serem utilizadas nos serviços e-commerce); c) despesas incorridas para atender as exigências do dec 5.090/04, relativo a farmácia popular do Brasil. Vencido o conselheiro Matheus Schwertner Zicarelli Rodrigues; iii) por voto de qualidade, para manter a glosa total dos itens de despesas de publicidade, segurança armada, segurança desarmada, vigilância e transporte de valores. Vencidos os conselheiros Matheus Schwertner Zicarelli Rodrigues, Keli Campos de Lima e Joana Maria de Oliveira Guimarães que entendiam por reverter essas glosas relativas a atividade de prestação de serviços utilizando-se do mesmo critério de rateio utilizado pela fiscalização entre a receita auferida na prestação de serviços e na receita total. Julgamento realizado após a vigência da Lei nº14.689/2023, a qual deverá ser observada quando do cumprimento da decisão.

Sala de Sessões, em 26 de novembro de 2024.

*Assinado Digitalmente*

**Pedro Sousa Bispo** – Presidente e Relator

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Fabio Kirzner Ejchel, Matheus Schwertner Zicarelli Rodrigues, Luiz Carlos de Barros Pereira, Joana Maria de Oliveira Guimaraes, Keli Campos de Lima (suplente convocada) e Pedro Sousa Bispo (Presidente). Ausente a conselheira Karoline Marchiori de Assis, substituída pela conselheira Keli Campos de Lima.

**RELATÓRIO**

Por bem relatar os fatos, adoto o Relatório da decisão recorrida com os devidos acréscimos:

Trata o presente processo de Autos de Infração de Contribuição ao PIS (fl. 139) e de COFINS (fls. 146), formalizando crédito tributário nos valores respectivamente de R\$ 20.476.229,76 e R\$ 95.874.229,59, totalizando R\$ 116.350.459,35, aí incluídos valores principais, multa proporcional de 75% e juros de mora calculados até 12/2020, lavrados em razão da constatação de créditos descontados indevidamente na apuração da contribuição.

A autuação abrange períodos de dezembro de 2015 a dezembro de 2016 e as irregularidades constatadas foram consubstanciadas no Relatório Fiscal de fls. 155/201, no qual a Fiscalização:

-descreve o procedimento fiscal e as intimações expedidas (item 1) e

-identifica o contribuinte (item 2) apontado sua atividade principal segundo o cadastro na RFB (comércio varejista de produtos farmacêuticos, sem manipulação) e descrevendo, conforme consta de site da internet, tratar-se de sociedade anônima de capital aberto, sediada em Fortaleza, Estado do Ceará, Rua Senador Pompeu, nº 1.520, e tem como atividade principal o comércio varejista de medicamentos, perfumaria, produtos de higiene pessoal e de beleza, cosméticos e dermocosméticos e como atividade secundária o recebimento de contas como correspondente bancário, com 952 lojas, distribuídas nos Estados da Federação, sendo abastecidas por quatro centros de distribuição localizados nos estados do Ceará, Pernambuco, Bahia e Goiás.

-descreve as receitas da escrituração (ECD e ECF) como oriunda da venda de mercadorias (conta 04010101) e de serviços prestados (conta 04010102). A receita da prestação de serviços está relacionada a receita serviço de arrecadação (conta 3110020002), receita demais serviços (conta 3110020003), receita de ingressos (conta 3110020004), receita de Totolec (conta 3110020005), receita de entrega em domicílio (conta 3110020006) e receita recarga digital (conta 3110020007). Na tabela abaixo consta o valor da receita total do contribuinte em 2016, da receita de venda de mercadoria e da receita de serviços, bem como os percentuais que cada receita representa sobre a receita total:

Descrição da Receita	Valor da Receita	Percentual em Relação a Receita Total
Receita de Venda de Mercadorias	R\$ 5.811.085.757,91	99,65%
Receita da prestação de Serviços	R\$ 20.488.144,00	0,35%
Receita Total	R\$ 5.831.573.901,91	-

No item 3, sob o título, Glosa de créditos, inicia expondo ter o contribuinte apurado, no período 12/2015 a 12/2016, créditos de PIS e COFINS sobre as bases de cálculo de naturezas que lista, conforme excerto a seguir:

Mês	Descrição Natureza da Base de Calculo do Credito	Descrição do Credito	Valor Total da Base de Calculo do Credito, Vinculada a Receitas com Incidência Não-cumulativa
12/2015	Aluguéis de prédios	-	4.532.391,79
12/2015	Aquisição de bens para revenda	-	82.984.034,91
12/2015	Aquisição de serviços utilizados como insumo	-	5.123.697,23

12/2016	Energia elétrica e térmica, inclusive sob a forma de vapor	-	4.020.516,38
12/2016	Máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado (crédito sobre encargos de depreciação)	-	5.150.742,73
12/2016	Outras Operações com Direito a Crédito	DESPESA COM COMISSÃO DE CARTÃO DE CREDITO E FRETE	15.808.447,29

No item 3.1 aborda créditos de Pis Cofins Apurados sobre Aquisição de Serviços Utilizados como insumos, apresentando tabela conforme excerto a seguir:

Na tabela abaixo, constam os créditos apurados com base na aquisição de serviços utilizados como insumo, separados por mês e por descrição do item:

Mês	Descrição do Item de Itens	Conta analítica contábil	Valor total do item	Base de cálculo PIS/PASEP	Valor do PIS/PASEP	Base de cálculo COFINS	Valor da COFINS
12/2015	ENTREGA EM DOMICILIO	4120010007	1.027.043,58	1.027.043,58	16.946,25	1.027.043,58	78.055,30
12/2015	LOCAÇÃO DE EQUIPAMENTO DE INFORMATICA	4130080033	290,00	290,00	4,79	290,00	22,04
12/2015	MANUTENCAO DE MAQUINAS E EQUIPAMENTOS	4130080027	20.758,06	20.758,06	342,63	20.758,06	1.577,58
12/2016	VEICULACAO PUBLICITARIA	4120010009	1.517.378,63	1.517.378,63	25.036,82	1.517.378,63	115.320,76
12/2016	VIGILANCIA ELETRONICA	4130080011	331.350,98	331.350,98	5.468,16	331.350,98	25.182,72

No item 3.1.1 aponta a Fundamentação Legal da Apuração de crédito com base na aquisição de serviços utilizados como insumos, reportando-se ao art. 3º, II, das Leis nºs 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, e ao Parecer Normativo COSIT/RFB nº 05, de 2018, e destacando inexistir crédito em relação aos bens adquiridos para revenda (inciso I do caput do art. 3º das citas leis).

Como item 3.1.2 passa a analisar os créditos apurados como segue:

Não é razoável imaginar que os serviços de segurança armada, segurança desarmada, vigilância eletrônica e transporte de valores tenham sido consumidos

apenas nas atividades de prestação de serviços do contribuinte, até porque todos os serviços prestados pela empresa geraram uma receita de R\$ 21.417.947,81, no período fiscalizado, enquanto que os serviços tomados, no período, relacionados a segurança somam mais de R\$ 40.000.000,00.

Ainda que tais despesas estivessem vinculadas somente às atividades de prestação de serviço, caberia verificar se os requisitos de essencialidade e relevância estariam presentes.

O que se observa é que as despesas citadas não configuram despesas essenciais para as atividades de prestação de serviços desenvolvidas pelo contribuinte, seja por não constituírem elemento estrutural e inseparável da execução dos serviços relacionados, seja por não privar a prestação dos serviços de qualidade, quantidade e/ou suficiência.

Também não se verifica a relevância das despesas de segurança para os serviços prestados pelo contribuinte, por não haver imposição legal para esse tipo de despesa, que são opcionais para a pessoa jurídica.

Nesse sentido transcreve-se esse trecho do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05 de 17 de dezembro de 2018:

Por todo o exposto, conclui-se que o contribuinte se creditou indevidamente sobre os valores gastos com serviços de segurança armada, segurança desarmada, vigilância eletrônica e transporte de valores.

#### 3.1.2.2. Material de Embalagem

Embalagens estão relacionadas a bens ou produtos destinados à venda, e como tal só poderiam servir de base para a apuração de créditos de PIS e COFINS se o contribuinte atuasse na fabricação ou produção de bens ou produtos destinados à venda, o que não é o caso.

E como já discorrido acima, não há que se falar em apuração de créditos das contribuições sobre insumos na atividade de revenda de bens, uma vez que 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).

Portanto, conclui-se que o contribuinte apurou créditos da não cumulatividade indevidamente sobre despesas com material para embalagem.

#### 3.1.2.3. Patrocínios, Produção Publicitária, Veiculação Publicitária e Shows e Eventos

Não há previsão legal para apuração de créditos de PIS e COFINS com base em despesas com serviços de publicidade. Todavia, na hipótese desses serviços se enquadrarem no conceito de insumo, caberia a apuração de crédito.

O conceito de insumo, no entanto, se restringe às atividades de fabricação ou produção de bens destinados à venda e de prestação de serviços a terceiros. No

caso do contribuinte em análise, como já dito, a atividade predominante é a revenda de mercadorias, sendo que a prestação de serviços corresponde a menos 0,5% da receita total.

Sobre os serviços prestados pelo contribuinte, há, por exemplo, uma conta contábil denominada Receita de Totolec (conta 3110020005). O Totolec, conforme pesquisa na internet, é uma loteria estadual, oferecida pelo Bilhete da Loteria Estadual do Ceará (LOTECE), autorizada pela Lei Federal 6.717, desde 12 de novembro de 1979. Logo, é razoável concluir que a receita registrada nessa conta é oriunda de comissão de vendas dos bilhetes dessa loteria.

Não faz sentido que o contribuinte despenda recursos com publicidade para promover um produto que não é o foco da sua atividade. No máximo, é esperado que os funcionários que trabalham no atendimento ofereçam o produto aos clientes que, na maioria das vezes, vão em busca de comprar os produtos próprios da atividade da empresa.

Da mesma forma, não é de se esperar que uma empresa que atua no ramo farmacêutico vá aplicar seus recursos em campanhas publicitárias para promover a venda de recarga digital. Essas atividades (recarga digital, venda de ingressos, etc) funcionam apenas como acessórias, e normalmente apenas os próprios atendentes de caixa, por exemplo, é que incentivam os clientes a comprarem.

Mas, ainda que se alegasse que as despesas com patrocínios, produção publicitária, veiculação publicitária e shows e eventos estão vinculadas a atividade de prestação de serviços, far-se-ia necessário examinar se os requisitos de essencialidade e relevância estão presentes.

Pois bem, pela característica dos serviços prestados pelo contribuinte, verifica-se que as despesas com patrocínios, produção publicitária, veiculação publicitária e shows e eventos não configuram despesas essenciais para as atividades de prestação de serviços desenvolvidas pelo contribuinte, por não constituírem elemento estrutural e inseparável da execução dos serviços relacionados e, também, por não privar a prestação dos serviços de qualidade, quantidade e/ou suficiência.

Também não se verifica a relevância das despesas de publicidade para os serviços prestados pelo contribuinte, por não haver imposição legal para esse tipo de despesa, que são opcionais para a pessoa jurídica, e também por não haver nenhuma singularidade nos serviços prestados que exija a realização das despesas de publicidade.

Assim, conclui-se que o contribuinte apurou créditos de PIS e COFINS indevidamente sobre as despesas com patrocínios, produção publicitária, veiculação publicitária e shows e eventos, uma vez que tais despesas não configuram elementos essenciais ou relevantes para as atividades de prestação de serviços do contribuinte, por conseguinte, não geram direito a crédito na

modalidade aquisição de insumos nem se enquadram em qualquer outra hipótese de creditamento prevista na legislação vigente.

#### 3.1.2.4. Transmissão de Dados

Quando questionado sobre a natureza das despesas registradas na conta 4130030009 (Transmissão de Dados), o contribuinte informou que refere-se à aquisição de serviço, junto a empresas de telefonia, de serviço de transmissão de dados, os quais são essenciais e relevantes para o desenvolvimento da sua atividade econômica, especialmente no que toca aos serviços por si prestados, que exigem enorme fluxo de dados.

O contribuinte também foi intimado a apresentar os documentos que serviram de base para alguns dos lançamentos nessa conta. Pelos documentos apresentados, percebe-se que há itens como conta telefônica.

Embora se possa admitir que despesas com transmissão de dados sejam essenciais e relevantes na prestação de serviços, como por exemplo, recarga digital, não se pode admitir que a totalidade dessas despesas seja considerada base de cálculo para a apuração dos créditos de PIS e COFINS, uma vez que, como já tratado nesse relatório, a atividade predominante do contribuinte é a atividade comercial.

Por exemplo, serviços de telefone de uma loja não são utilizados unicamente na atividade de prestação de serviços, mas sim também utilizados na atividade comercial da empresa. Assim, é razoável que se faça um rateio com base na proporção da receita mensal de serviços. A tabela abaixo, demonstra os cálculos:

Mês/Ano	Despesa Transmissão de dados	Percentual de rateio*	Base de Cálculo Apurada	Cofins Apurado	Pis Apurado
03/2016	1.629.017,89	0,35%	5.630,69	427,93	92,91
04/2016	1.693.172,42	0,38%	6.349,71	482,58	104,77
05/2016	1.454.938,11	0,37%	5.439,53	413,40	89,75
06/2016	1.297.987,50	0,35%	4.492,20	341,41	74,12
07/2016	1.036.420,73	0,33%	3.403,90	258,70	56,16
08/2016	1.790.747,32	0,34%	6.145,80	467,08	101,41
09/2016	1.470.923,65	0,35%	5.206,22	395,67	85,90
10/2016	1.487.963,95	0,36%	5.289,69	402,02	87,28
11/2016	909.365,68	0,33%	3.007,69	228,58	49,63
12/2016	1.479.289,26	0,29%	4.340,06	329,84	71,61
Totais	14.249.826,51	-	49.305,48	3.747,22	813,54

\* o cálculo dos percentuais está juntado ao processo na planilha cálculos dentro do arquivo não paginável planilhas 01.

### 3.1.2.5. Manutenção Predial

Em relação às despesas com manutenção predial, o fato de serem necessárias não transforma as correspondentes despesas em insumo na esfera da não-cumulatividade da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, cuja caracterização depende dos requisitos já explicados nos itens anteriores deste Relatório. Somente caberia a apuração de créditos se tais dispêndios fossem incorporados ao ativo da pessoa jurídica, ocasião em que os créditos seriam proporcionais aos correspondentes encargos de depreciação.

Portanto, cabe a glosa dos créditos de PIS e COFINS apurados pelo contribuinte com base em despesas de manutenção predial.

### 3.1.2.6. Manutenção de Máquina e Equipamento e Manutenção Informática

Os custos/despesas incorridos com serviços de manutenção e reparo de máquinas e equipamentos do processo produtivo do contribuinte (produção de bens destinados à venda e prestação de serviços) se enquadram no conceito de insumos, conforme Parecer normativo:

89. ...

Já sendo amplamente conhecido que a atividade do contribuinte é majoritariamente comercial, sendo apenas uma pequena parte a prestação de serviços, é razoável o rateio proporcional com base no percentual obtido da divisão da receita de serviços pela receita total.

As tabelas abaixo, demonstram a apuração dos créditos de PIS e COFINS sobre manutenção de informática e manutenção de máquinas e equipamentos, calculados de forma proporcional à receita de serviços:

A	B	C	D	E	F
Mês/Ano	Despesas de Manut. Informática na ECD	Percentual de Rateio	Base de Cálculo(B*C)	Valor Apurado – PIS(1,65%*D)	Valor Apurado – COFINS(7,6%*D)
12/2015	455.616,98	0,20%	912,53	15,06	69,35
01/2016	438.212,54	0,41%	1.775,56	29,30	134,94
02/2016	461.246,37	0,38%	1.771,69	29,23	134,65
03/2016	593.636,82	0,35%	2.051,90	33,86	155,94
04/2016	589.827,28	0,38%	2.211,96	36,50	168,11
05/2016	673.408,40	0,37%	2.517,65	41,54	191,34
06/2016	682.383,78	0,35%	2.361,66	38,97	179,49
07/2016	577.712,83	0,33%	1.897,37	31,31	144,20
08/2016	655.948,54	0,34%	2.251,20	37,14	171,09
09/2016	675.052,46	0,35%	2.389,30	39,42	181,59
10/2016	700.449,33	0,36%	2.490,09	41,09	189,25
11/2016	662.032,97	0,33%	2.189,65	36,13	166,41
12/2016	770.396,42	0,29%	2.260,25	37,29	171,78

A	B	C	D	E	F
Mês/Ano	Valor das Despesas de Manut. Maq e Equipamentos na ECD	Percentual de Rateio	Base de Cálculo(B*C)	Valor Apurado – PIS(1,65%*D)	Valor Apurado – COFINS(7,6%*D)
12/2015	779.902,04	0,20%	1.562,02	25,77	118,71
01/2016	283.014,53	0,41%	1.146,73	18,92	87,15
02/2016	302.349,55	0,38%	1.161,36	19,16	88,26

03/2016	575.714,42	0,35%	1.989,95	32,83	151,24
04/2016	287.026,10	0,38%	1.076,40	17,76	81,81
05/2016	381.347,59	0,37%	1.425,73	23,52	108,36
06/2016	559.901,54	0,35%	1.937,76	31,97	147,27
07/2016	463.268,85	0,33%	1.521,51	25,10	115,63
08/2016	523.667,34	0,34%	1.797,21	29,65	136,59
09/2016	536.553,60	0,35%	1.899,09	31,34	144,33
10/2016	678.960,90	0,36%	2.413,69	39,83	183,44
11/2016	512.534,84	0,33%	1.695,19	27,97	128,83
12/2016	530.597,03	0,29%	1.556,71	25,69	118,31

Dessa forma, cabe a glosa da diferença entre os valores de créditos apurados pelo contribuinte e os valores de créditos apurados pela fiscalização.

### 3.2. Dos Créditos Apurados sobre Outras Operações

Nos registros M105 (Detalhamento da Base de Cálculo do Crédito - PIS) e M505 (Detalhamento da Base de Cálculo do Crédito - COFINS) das EFD do período 12/2015 a 12/2016, consta créditos de PIS e COFINS cuja natureza da base de cálculo é "outras operações com direito a crédito" e na descrição do crédito consta "despesas com comissão de cartão de crédito e frete", conforme mostrado na tabela abaixo:

Mês	Descrição Natureza da Base de Cálculo do Crédito	Descrição do Crédito	Código CST PIS e COFINS	Valor Total da Base de Cálculo do Crédito de PIS e COFINS, Vinculada a Receitas com Incidência Não-cumulativa
12/2015	Outras Operações com Direito a Crédito	DESPESAS COM COMISSÃO DE CARTÃO DE CRÉDITO E FRETES	50	12.866.481,24
01/2016	Outras Operações com Direito a Crédito	DESPESAS COM COMISSÃO DE CARTÃO DE CRÉDITO E FRETES	50	11.476.227,91

..

11/2016	Outras Operações com Direito a Crédito	DESPESA COM COMISSÃO DE CARTÃO DE CREDITO E FRETE	50	12.820.929,44
12/2016	Outras Operações com Direito a Crédito	DESPESA COM COMISSÃO DE CARTÃO DE CREDITO E FRETE	50	15.808.447,29

### 3.2.1. Despesas com Comissão de Cartão de Créditos

Do total da base de cálculo do crédito cuja descrição da natureza da base de cálculo é "outras operações com direito a crédito" (R\$ 167.229.962,82), o valor de R\$ 59.865.784,00 foi informado como sendo oriundo de despesas com comissão de cartão de crédito, conforme mostrado na tabela abaixo:

Mês	Descrição Natureza da Base de Cálculo do Crédito	Descrição do Documento/Operação	Conta Analítica Contábil	Código CST PIS e COFINS	Base de Cálculo PIS e COFINS	Valor do PIS	Valor da COFINS
12/2015	Outras Operações com Direito a Crédito	CONTA NAO CADASTRADA	4120010006	50	4.294.584,23	70.860,65	326.388,40
01/2016	Outras Operações com Direito a Crédito	CONTA NAO CADASTRADA	4120010006	50	4.151.099,88	68.493,17	315.483,60
02/2016	Outras Operações com Direito a Crédito	CONTA NAO CADASTRADA	4120010006	50	4.276.460,83	70.561,60	325.011,02
03/2016	Outras Operações com Direito a Crédito	CONTA NAO CADASTRADA	4120010006	50	4.895.675,13	80.778,64	372.071,30
04/2016	Outras Operações com Direito a Crédito	CONTA NAO CADASTRADA	4120010006	50	4.862.697,18	80.234,50	369.564,98
05/2016	Outras Operações com Direito a Crédito	CONTA NAO CADASTRADA	4120010006	50	5.097.475,92	84.108,38	387.408,17
06/2016	Outras Operações com Direito a Crédito	CONTA NAO CADASTRADA	4120010006	50	5.181.174,31	85.489,37	393.769,25
07/2016	Outras Operações com Direito a Crédito	CONTA NAO CADASTRADA	4120010006	50	5.376.211,27	88.707,50	408.592,09
08/2016	Outras Operações com Direito a Crédito	CONTA NAO CADASTRADA	4120010006	50	5.398.519,09	89.075,56	410.287,46
09/2016	Outras Operações com Direito a Crédito	CONTA NAO CADASTRADA	4120010006	50	5.233.446,93	86.351,88	397.741,96
10/2016	Outras Operações com Direito a Crédito	CONTA NAO CADASTRADA	4120010006	50	5.240.904,90	86.474,92	398.308,77
11/2016	Outras Operações com Direito a Crédito	CONTA NAO CADASTRADA	4120010006	50	5.075.078,44	83.738,80	385.705,95
12/2016	Outras Operações com Direito a Crédito	CONTA NAO CADASTRADA	4120010006	50	5.077.040,12	83.771,17	385.855,05

Conforme consta nas ECD do período 01/2016 a 12/2016, a conta 4120010006 (Comissão Cartões de Crédito) está enquadrada como despesas com vendas (conta 04010401).

Ocorre que as taxas relativas à administração de cartão de crédito, provenientes do recebimento por meio de cartões de crédito de seus clientes, que são cobradas pelas empresas administradoras desses cartões, embora também correspondam a gastos da sua atividade, ou melhor dizendo, para a realização de suas vendas (e por isso são conceituadas como despesas operacionais com vendas), não constituem 'insumo' da atividade operacional da pessoa jurídica, justamente por não comporem os gastos com o processo produtivo (industrialização/fabricação de produtos e/ou prestação de serviços).

Inclusive, esse entendimento foi manifestado no julgamento do REsp nº 1.221.170/PR pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça - STJ, que excluiu as "Despesas com Vendas", citando dentre elas alguns dos gastos analisados naquele processo, como comissão de vendas a representantes, promoções e propagandas, telefone e comissões. E conseqüentemente, as taxas de administração de cartão de crédito também se incluem nesse conjunto de gastos.

Nessa linha, vale destacar o parágrafo 59 do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05, de 2018:

Sobre o assunto, inclusive, já há manifestação expressa da RFB por meio do Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 36, de 16/02/2011 (DOU de 17/02/2011), que é perfeitamente aplicável, mesmo após a publicação do julgamento do REsp nº 1.221.170/PR pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça - STJ, já que neste tratou-se tão-somente de conceituar/definir o termo 'insumo' a ser aplicado para utilização de créditos no sistema de não cumulatividade das contribuições ao PIS/Pasep e à Cofins, que não é o caso de taxas com cartão de crédito:

Dispõe sobre a apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) no pagamento de taxas de administração para pessoas jurídicas administradoras de cartões de crédito ou débito.

O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL, no uso da atribuição que lhe confere o inciso III do art. 261 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil, aprovado pela Portaria MF nº 125, de 4 de março de 2009, e tendo em vista o disposto nos autos do Processo nº 19615.000173/2009- 74 e na solução de Divergência Cosit nº 4, de 16 de novembro de 2010, declara:

Artigo único. O pagamento de taxas de administração para pessoas jurídicas administradoras de cartões de crédito ou débito não gera direito à apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), por ausência de previsão legal.

Parágrafo único. Por não ser a mencionada despesa decorrente de empréstimos e financiamentos, o direito de que trata o caput inexistente, inclusive, no período anterior à vigência das novas redações do inciso V do caput do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e do inciso V do caput do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, dadas pelos arts. 37 e 21, respectivamente, da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004. Portanto, é cabível a glosa dos créditos de PIS e COFINS apurados com base em despesas com comissão de cartão de crédito.

### 3.2.2. Despesas com Frete

Em intimação, o contribuinte foi questionado se as despesas com fretes sobre as quais apurou créditos de PIS e COFINS estão relacionadas com frete na compra de mercadorias ou frete na venda de mercadorias.

Na resposta, o contribuinte informou que todas as despesas incluídas na base mencionada referem-se a despesas com fretes incorridos em etapa essencial da venda das mercadorias e, portanto, dada a sua essencialidade, cumprem os requisitos necessários ao creditamento, como tem entendido o CARF e o STJ em sua jurisprudência.

A informação dada pelo contribuinte na resposta a intimação, no entanto, parece ser divergente do que consta nos registros D101 e D105 das EFD-Contribuições,

uma vez que na descrição da natureza do frete consta 'Operações de compras (bens para revenda, matérias-primas e outros produtos, geradores de crédito)', conforme demonstrado na tabela abaixo:

Mês	Código Natureza do Frete	Descrição Natureza do Frete	Descrição Tipo do Frete de D100	Base de Cálculo do PIS e da COFINS	Valor do PIS	Valor da COFINS
12/2015	2	Operações de compras (bens para revenda, matérias-primas e outros produtos, geradores de crédito)	Por conta do destinatário/remetente	8.571.897,01	141.451,37	651.565,60
01/2016	2	Operações de compras (bens para revenda, matérias-primas e outros produtos, geradores de crédito)	Por conta do destinatário/remetente	7.325.128,03	120.875,07	556.713,76
02/2016	2	Operações de compras (bens para revenda, matérias-primas e outros produtos, geradores de crédito)	Por conta do destinatário/remetente	7.220.289,77	119.137,99	548.742,75
03/2016	2	Operações de compras (bens para revenda, matérias-primas e outros produtos, geradores de crédito)	Por conta do destinatário/remetente	10.042.725,62	165.710,28	763.249,95
04/2016	2	Operações de compras (bens para revenda, matérias-primas e outros produtos, geradores de crédito)	Por conta do destinatário/remetente	7.843.660,94	129.428,65	596.121,57
05/2016	2	Operações de compras (bens para revenda, matérias-primas e outros produtos, geradores de crédito)	Por conta do destinatário/remetente	8.745.979,89	144.317,17	664.698,07
06/2016	2	Operações de compras (bens para revenda, matérias-primas e outros produtos, geradores de crédito)	Por conta do destinatário/remetente	9.151.612,69	151.005,10	695.523,89
07/2016	2	Operações de compras (bens para revenda, matérias-primas e outros produtos, geradores de crédito)	Por conta do destinatário/remetente	11.692.154,27	192.924,45	888.603,21
08/2016	2	Operações de compras (bens para revenda, matérias-primas e outros produtos, geradores de crédito)	Por conta do destinatário/remetente	9.080.022,09	149.825,30	690.083,79
09/2016	2	Operações de compras (bens para revenda, matérias-primas e outros produtos, geradores de crédito)	Por conta do destinatário/remetente	8.966.423,96	147.951,09	681.450,53
10/2016	2	Operações de compras (bens para revenda, matérias-primas e outros produtos, geradores de crédito)	Por conta do destinatário/remetente	8.818.923,39	145.516,52	670.237,70
11/2016	2	Operações de compras (bens para revenda, matérias-primas e outros produtos, geradores de crédito)	Por conta do destinatário/remetente	7.745.851,00	127.805,68	588.604,81
12/2016	2	Operações de compras (bens para revenda, matérias-primas e outros produtos, geradores de crédito)	Por conta do destinatário/remetente	10.731.407,17	177.065,59	815.586,70

Dos créditos apurados nesses registros, os valores de R\$ 321.309,40 (COFINS) e R\$ 69.757,99 (PIS) foram apurados com base em documentos que não consta a chave do documento eletrônico nas EFD-Contribuições. O restante dos créditos de PIS e COFINS apurados sobre despesas com frete, no entanto, foram apurados com base em Conhecimentos Eletrônicos de Transporte - Cte, para os quais o contribuinte informou as chaves nas EFD-Contribuições.

Ao todo, foram registrados 337.915 Conhecimentos Eletrônicos de Transportes - CT-e, com chave, nas EFD Contribuições do período 12/2015 a 12/2016. Desses CT-e, para 307 deles não foi encontrada nenhuma nota fiscal no campo documentos originários. Para os demais consta notas fiscais informadas no campo documentos originários.

Quando se analisam as informações dos Conhecimentos de Transportes Eletrônicos - CT-e registrados nas EFD-Contribuições, com base nos quais o contribuinte apurou créditos de PIS e COFINS, nota-se que a maioria está relacionada com o transporte de mercadorias entre filiais da empresa. Logo, não se trata de frete nem na aquisição de mercadorias e nem na venda.

Verifica-se que 315.760 CT-e estão relacionados a notas fiscais emitidas com códigos CFOP listados na tabela abaixo:

Código CFOP	CFOP - Descrição
1202	DEVOLUCAO DE VENDA DE MERCADORIA ADQUIRIDA OU RECEBIDA DE TERCEIROS
2209	DEVOLUCAO DE MERCADORIA ADQUIRIDA OU RECEBIDA DE TERCEIROS, REMETIDA EM TRANSFERENCIA
2921	RETORNO DE VASILHAME OU SACARIA
3102	COMPRA PARA COMERCIALIZACAO
5152	TRANSFERENCIA DE MERCADORIA ADQUIRIDA OU RECEBIDA DE TERCEIROS
5202	DEVOLUCAO DE COMPRA PARA COMERCIALIZACAO
5209	DEVOLUCAO DE MERCADORIA RECEBIDA EM TRANSFERENCIA PARA COMERCIALIZACAO
5405	VENDA DE MERCADORIA ADQUIRIDA OU RECEBIDA DE TERCEIROS EM OPERACAO COM MERCADORIA SUJEITA AO REGIME DE SUBSTITUICAO TRIBUTARIA, NA CONDICAO DE CONTRIBUINTE SUBSTITUIDO
5409	TRANSFERENCIA DE MERCADORIA ADQUIRIDA OU RECEBIDA DE TERCEIROS EM OPERACAO COM MERCADORIA SUJEITA AO REGIME DE SUBSTITUICAO TRIBUTARIA
5502	REMESSA DE MERCADORIA ADQUIRIDA OU RECEBIDA DE TERCEIROS, COM FIM ESPECIFICO DE EXPORTACAO
5552	TRANSFERENCIA DE BEM DO ATIVO IMOBILIZADO
5557	TRANSFERENCIA DE MATERIAL DE USO OU CONSUMO
5902	RETORNO DE MERCADORIA UTILIZADA NA INDUSTRIALIZACAO POR ENCOMENDA
5910	REMESSA EM BONIFICACAO, DOACAO OU BRINDE
5912	REMESSA DE MERCADORIA OU BEM PARA DEMONSTRACAO
5915	REMESSA DE MERCADORIA OU BEM PARA CONSERTO OU REPARO
5916	RETORNO DE MERCADORIA OU BEM RECEBIDO PARA CONSERTO OU REPARO
5920	REMESSA DE VASILHAME OU SACARIA
5921	DEVOLUCAO DE VASILHAME OU SACARIA
5927	LANCAMENTO EFETUADO A TITULO DE BAIXA DE ESTOQUE DECORRENTE DE PERDA, ROUBO OU DETERIORACAO
5929	LANCAMENTO EFETUADO EM DECORRENCIA DE EMISSAO DE DOCUMENTO FISCAL RELATIVO A OPERACAO OU PRESTACAO TAMBEM REGISTRADA EM EQUIPAMENTO EMISSOR DE CUPOM FISCAL - ECF
5949	OUTRA SAIDA DE MERCADORIA OU PRESTACAO DE SERVICO NAO ESPECIFICADO
6129	VENDA DE INSUMO IMPORTADO E DE MERCADORIA INDUSTRIALIZADA SOB O AMPARO DO RECOF-SPED
6152	TRANSFERENCIA DE MERCADORIA ADQUIRIDA OU RECEBIDA DE TERCEIROS
6202	DEVOLUCAO DE COMPRA PARA COMERCIALIZACAO
6209	DEVOLUCAO DE MERCADORIA RECEBIDA EM TRANSFERENCIA PARA COMERCIALIZACAO
6252	VENDA DE ENERGIA ELETRICA PARA ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL
6409	TRANSFERENCIA DE MERCADORIA ADQUIRIDA OU RECEBIDA DE TERCEIROS EM OPERACAO COM MERCADORIA SUJEITA AO REGIME DE SUBSTITUICAO TRIBUTARIA

Nota-se também que a maioria das notas fiscais que constam nos CT-e foram emitidos de um estabelecimento do contribuinte para outro estabelecimento do contribuinte. Portanto, ao contrário do que informou o contribuinte, a maior parte das despesas de frete incluídas na apuração de créditos de PIS e COFINS, no período, referem-se a transferências entre filiais da empresa.

As mercadorias objeto de transporte com base nos 315.760 CT-e que estão relacionados a notas fiscais emitidas com códigos CFOP listados na tabela acima, foram objeto da emissão de 3.018.107 notas fiscais, das quais cerca de 90% (2.719.992) foram emitidas pelos seguintes estabelecimentos:

CNPJ	Endereço
06.626.253/0124-00	Rua Francisco Cordeiro, 300, Jacarecanga, Fortaleza-CE
06.626.253/0579-35	Estrada BR 153 s/n km 518, Zona Rural, Hidrolândia – GO
06.626.253/0633-15	Rua Riachão 807 GP B, Muribeca, Jaboatão dos Guararapes – PE
06.626.253/0875-08	VIA DE ACESSO II BR 324 178 QUADRA02 LOTE 52, Simões Filho - BA

Fazendo uma rápida pesquisa no Google, é fácil constatar que esses estabelecimentos são os centro de distribuição da empresa nos estados do Ceará, Goiás, Pernambuco e Bahia.

A quase totalidade das notas fiscais, emitidas por esses estabelecimentos, tem como destinatário um outro estabelecimento da empresa. Apenas 305 notas fiscais têm destinatário que não é uma filial da empresa, mas ainda assim não se trata de operação de venda mas sim de devolução de mercadorias ou remessa de bem ou mercadoria para conserto ou reparo. As notas fiscais que não foram emitidas pelos quatro estabelecimentos da tabela acima, também não são notas fiscais relacionadas a venda de mercadorias.

Mais uma vez cabe trazer aqui, um trecho do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 05/2018:

40...

Portanto, por mais que as despesas de transporte de mercadorias entre estabelecimentos da empresa sejam, muitas vezes, necessárias para o funcionamento da empresa, não se deve confundir despesas operacionais com insumos. Ressalte-se, mais uma vez, que o conceito de insumos está relacionado com as atividades de produção de bens para venda e de prestação de serviços.

Também não há que se falar em frete na venda, visto que, como demonstrado acima esses 315.760 CT-e se referem a transporte de mercadorias entre filiais e não a transporte de mercadorias vendidas.

Logo, é cabível a glosa dos créditos de PIS e COFINS apurados com base nos 315.760 Conhecimentos Eletrônicos de Transporte que não guardam relação com frete na operação de venda de mercadorias.

A lista completa dos CT-e, bem como as informações das notas fiscais relacionadas com esses CT-e estão juntados ao processo como parte do arquivo não paginável Planilhas 01, com os seguintes nomes: Glosa de PIS e COFINS - Relação de CT-e, Relação CT-e\_NF-e - Parte 01, Relação CT-e\_NF-e - Parte 02, Relação CT-e\_NF-e -Parte 03 e Relação CT-e\_NF-e - Parte 04.

### 3.3. Dos Ajustes de Créditos de PIS e COFINS

Nos períodos 12/2015, 03/2016 e 10/2016, constam ajustes de crédito de PIS e COFINS nas EFD-Contribuições, conforme tabela abaixo:

Mês/Ano	Descrição do Ajuste	Valor do Ajuste -	Valor do Ajuste - COFINS
		PIS	
12/2015	Ajuste Oriundo de Outras Situações	4.736.827,36	21.818.113,91
03/2016	Ajuste Oriundo de Outras Situações	2.703.905,63	12.536.289,70
10/2016	Ajuste Oriundo de Outras Situações	1.116.070,53	5.140.688,50

Nas tabelas abaixo consta a descrição resumida dos ajustes de PIS e COFINS:

#### Ajuste de PIS

Mês/Ano	Mês de Referência do Ajuste	Descrição Ajuste	Descrição Tipo de Ajuste	Descrição Resumida do Ajuste	Valor do Ajuste
12/2015	-	Ajuste Oriundo de Outras Situações	Ajuste de acréscimo	Crédito Referente a Despesa com Frete	4.736.827,36
03/2016	-	Ajuste Oriundo de Outras Situações	Ajuste de acréscimo	Crédito ref a Locação de bens	191.638,64
03/2016	-	Ajuste Oriundo de Outras Situações	Ajuste de acréscimo	Crédito ref a Locação Equipamentos Informatica	45.187,38
03/2016	-	Ajuste Oriundo de Outras Situações	Ajuste de acréscimo	Crédito ref a Mant. Máquinas e Equipamentos	222.890,37
03/2016	-	Ajuste Oriundo de Outras Situações	Ajuste de acréscimo	Crédito ref a manut. informatica	297.858,67
03/2016	-	Ajuste Oriundo de Outras Situações	Ajuste de acréscimo	Crédito ref a Manutenção predial	347.835,63
03/2016	-	Ajuste Oriundo de Outras Situações	Ajuste de acréscimo	Crédito ref a Material de consumo	1.023.877,72
03/2016	-	Ajuste Oriundo de Outras Situações	Ajuste de acréscimo	Crédito ref. a Transmissão de dados	574.617,22
10/2016	-	Ajuste Oriundo de Outras Situações	Ajuste de acréscimo	Crédito de PIS sobre a depreciação	1.116.070,53

#### Ajuste de COFINS

Mês/Ano	Mês de Referência do Ajuste	Descrição Ajuste	Descrição Tipo de Ajuste	Descrição Resumida do Ajuste	Valor do Ajuste
12/2015	-	Ajuste Oriundo de Outras Situações	Ajuste de acréscimo	Crédito Referente a Despesa com Frete	21.818.113,91
03/2016	-	Ajuste Oriundo de Outras Situações	Ajuste de acréscimo	Crédito ref a locação de bens	888.506,41
03/2016	-	Ajuste Oriundo de Outras Situações	Ajuste de acréscimo	Crédito ref a Locação Equipamentos	209.505,13
03/2016	-	Ajuste Oriundo de Outras Situações	Ajuste de acréscimo	Crédito ref a manut. Informatica	1.380.981,11
03/2016	-	Ajuste Oriundo de Outras Situações	Ajuste de acréscimo	Crédito ref a Manut. Máquinas e Equipamentos	1.033.400,81
03/2016	-	Ajuste Oriundo de Outras Situações	Ajuste de acréscimo	Crédito ref a Manut. Predial	1.612.692,45
03/2016	-	Ajuste Oriundo de Outras Situações	Ajuste de acréscimo	Crédito ref a Materias de Consumo	4.747.069,41
03/2016	-	Ajuste Oriundo de Outras Situações	Ajuste de acréscimo	Crédito ref a Trans. de Dados	2.664.134,38
10/2016	-	Ajuste Oriundo de Outras Situações	Ajuste de acréscimo	Crédito de PIS sobre a depreciação	5.140.688,50

Quando questionado sobre a origem desses ajustes, o contribuinte informou que os créditos foram apurados com base nas contas listadas abaixo:

Passa a Fiscalização a identificar e justificar a glosa total ou parcial de cada ajuste nos itens assim intitulados:

#### 3.3.1 Ajuste de Crédito Apurado com Base em Despesa de Frete

3.3.2 Ajuste de Crédito Apurado com Base em Encargos de Depreciação

3.3.3 Ajuste de Crédito Apurado com Base em Material de Consumo

3.3.4 Ajuste de Crédito Apurado com Base em Transmissão de Dados

3.3.5 Ajuste de Crédito Apurado com Base em Despesas de Manutenção Predial

3.3.6 Ajuste de Crédito Apurado com Base em Despesas de Manutenção Informática e Manutenção de Máquina e Equipamentos

No item 3.4, aborda Créditos Apurados sobre Aquisição de Bens para Revenda

No período 12/2015 a 12/2016, o contribuinte apurou créditos da não cumulatividade com base na aquisição de bens para revenda. Na tabela abaixo estão demonstrados os valores da base de cálculo do crédito em cada mês:

As Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 tratam da possibilidade de apurar créditos com base na aquisição de bens para revenda.

Contudo, há exceções. Por exemplo, as Leis nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso I, "b", e 10.833, de 2003, art. 3º, inciso I, "b", determinam que, a pessoa jurídica revendedora dos produtos referidos no art. 1º da Lei nº 10.147/2000, mesmo que submetida ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, não pode apurar créditos relativos à aquisição dos produtos previstos no art. 1º da Lei nº 10.147/2000.

Por sua vez, a Lei nº 10.147/2000 em seu art. 1º, assim dispõe:

Da mesma forma, os incisos XXI e XXIII do artigo 1º da lei 10.925/04 estabelecem a aplicação de alíquota zero sobre a receita bruta de venda no mercado interno de produtos classificados nos códigos 2101.1 e 15.08 a 15.14 da Tipi, respectivamente. Assim, não havendo débitos das contribuições nas vendas destes produtos, não há direito a créditos nas aquisições, nos termos do disposto na Lei nº 10.833/2003, art 3º, § 2º, inciso II e na Lei nº 10.637/2002, art 3º, § 2º, inciso II.

Mesmo com as vedações legais, verificou-se que o contribuinte apurou créditos com base em produtos classificados nas NCM 30032059, 30033929, 30034990, 30039014, 30039015, 30039019, 30039031 30039039, 30039044, 30039049, 30039055, 30039059, 30039069, 30039072, 30039079, 30039099, 30044990, 30045050, 30045090, 30049026, 30049029, 30049039, 30049045, 30049059, 30049069, 30049094, 30049099, 33043000, 33049100, 33049910, 33049990, 33051000, 33059000, 33071000, 33072010, 33072090, 33074900, 33079000, 34011190, 34012010, 96032100, 15121120, 15131900 e 21011190.

Assim, tendo sido identificado que o contribuinte apurou créditos que são vedados pela legislação, cabe a glosa. Consta no processo a planilha denominada "Glosa de Créditos de PIS e COFINS - Relação de Produtos", dentro do arquivo não paginável Planilhas 01.

No item 3.5, a Fiscalização apresenta Totalização das Glosas de Créditos de PIS e COFINS em tabela da qual se extrai os excertos seguintes:

Mês/Ano	Descrição do Crédito	Valor da Glosa – PIS	Valor da Glosa – COFINS
12/2015	Ajuste de Crédito – Despesa de Frete	4.698.833,85	21.636.113,51
	Outras Operações – Despesa de Frete	138.920,16	639.806,49
	Aquisição de Bens para Revenda	80.909,86	372.677,53
	Outras Operações – Comissão de Cartão de Crédito	70.860,65	326.388,40
	Transporte de Valores	26.347,05	121.355,99
	Segurança Armada	16.778,67	77.283,40
	Segurança Desarmada	10.819,51	49.834,10
	Vigilância Eletrônica	6.266,49	28.861,01
	Material de Embalagem	6.152,83	28.340,32
	Manutenção Predial	868,15	3.997,61
	Manutenção de Maquinas e Equipamentos	316,86	1.458,87
Manutenção Informática	0,90	4,10	

12/2016	Outras Operações – Despesa de Frete	143.265,22	659.899,64
	Aquisição de Bens para Revenda	94.384,23	434.738,88
	Outras Operações – Comissão de Cartão de Crédito	83.771,17	385.855,05
	Produção Publicitaria	31.922,30	147.034,81
	Material De Embalagem	31.764,91	146.311,28
	Transmissão De Dados	30.731,59	141.551,59
	Transporte De Valores	28.818,24	132.738,77
	Veiculação Publicitaria	25.036,82	115.320,76
	Segurança Armada	22.058,14	101.600,97
	Segurança Desarmada	14.618,74	67.335,06
	Manutenção Informática	12.674,30	58.378,34
	Manutenção De Maquinas E Equipamentos	8.729,63	40.207,08
	Vigilância Eletrônica	5.468,16	25.182,72
	Manutenção Predial	4.735,62	21.807,60
	Shows e Eventos	751,55	3.461,65
	Patrocínios	113,17	521,29

Apresenta também tabela com totalização das glosas de crédito por mês

Mês/Ano	Valor da Glosa – PIS	Valor da Glosa – COFINS
12/2015	5.057.074,98	23.286.121,33
01/2016	339.214,05	1.562.393,28
02/2016	313.803,74	1.445.383,06
03/2016	2.975.495,40	13.779.607,42
04/2016	428.366,09	1.973.064,99
05/2016	503.721,84	2.320.124,91
06/2016	453.687,24	2.089.678,62
07/2016	542.204,07	2.497.394,99
08/2016	507.603,25	2.338.019,09
09/2016	452.357,75	2.083.552,54
10/2016	1.561.207,58	7.190.981,27
11/2016	434.229,31	2.000.074,44
12/2016	538.843,79	2.481.945,49
Totais	14.107.809,09	65.048.341,43

Também relaciona os itens do Relatório em que as glosas foram tratadas.

No item 4 descreve outra infração: Itens Classificados no CST PIS/COFINS Incorreto:

A partir da análise das EFD-contribuições, identificou-se itens que, na entrada, foram informados no registro C170 no CST 50 (Operação com Direito a Crédito - Vinculada Exclusivamente a Receita Tributada no Mercado Interno). Porém os mesmos itens, na saída, foram informados nos registros C491 e C495 nos CST 04 (Operação Tributável Monofásica - Revenda a Alíquota Zero) e 07 (Operação Isenta da Contribuição), conforme listado na planilha Divergências - Entrada com Crédito -Saída sem Débito que está juntada ao processo dentro do arquivo não paginável planilhas 01.

O contribuinte foi intimado a explicar tais divergências, e na resposta informou o seguinte:

"Verificamos a veracidade de vossas informações e indicamos que estaremos efetuando as retificações necessárias".

Pois bem, entre os itens com divergências, verificou-se que o contribuinte apurou, indevidamente, créditos de PIS e COFINS sobre parte deles, por isso a glosa de que trata o item 1.4 desse Relatório.

Portanto, faz-se necessário apuração das contribuições sobre esses produtos, excluindo aqueles sobre os quais o crédito apurado foi glosado (item 1.4). A relação completa dos itens consta no Documento "Relação de Itens - CST

Incorreto". A Apuração do PIS e da COFINS sobre esses itens consta na tabela abaixo:

No item 5, conclui pelo Lançamento de Ofício Efetuadas as glosas de créditos de PIS e COFINS, bem como detectados itens que foram enquadrados incorretamente no CST PIS/COFINS, cabe o lançamento de ofício das contribuições apuradas. As tabelas abaixo trazem a reapuração do PIS e COFINS para o período 12/2015 a 12/2016:

### PIS

A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	K
Mês/Ano	Valor da Contribuição Não Cumulativa Apurada pelo Contribuinte no Período	Valor Adicional da Contribuição Apurada Pela Fiscalização(Produtos com CST Incorreto)	Valor Total da Contribuição Devida no Mês(B+C)	Crédito Total Apurado pelo Contribuinte no Período	Valor do Crédito Glosado Pela Fiscalização	Crédito Disponível Após a Glosa(E-F+H do período anterior)	Saldo do Crédito Para Utilização em Períodos Futuros(G-D, se positivo)*	Valor Total do Lançamento de Ofício(D-G, se positivo)	Infração 01 - Produtos com CST Incorreto(=C)	Infração 02 - Créditos Descontados Indevidamente( I-J)
11/2015	-	-	-	-	-	-	429.611,04	-	-	-
12/2015	1.510.091,98	0,00	1.510.091,98	6.581.994,70	5.057.074,98	1.954.530,76	444.438,78	0,00	0,00	0,00
01/2016	1.718.243,16	295.753,42	2.013.996,58	1.298.544,89	339.214,05	1.403.769,62	0,00	610.226,96	295.753,42	314.473,54

Perceba-se que no período 12/2015 não foi apurado contribuição a lançar de ofício, houve apenas redução no valor dos créditos apurados pelo contribuinte.

O Valor do lançamento, tanto do PIS como da COFINS, foi dividido em duas infrações. A primeira se refere aos produtos que foram informados com CTS incorreto nas EFD-Contribuições (item 4 do relatório), e que, inclusive, o contribuinte manifestou concordância numa das respostas às intimações. A Segunda infração se refere às glosas de créditos tratadas ao longo do item 3 deste Relatório.

Fica o contribuinte, ciente da necessidade de retificar as apurações do PIS e da COFINS a partir de 01/2017 devido as alterações promovidas por essa fiscalização, uma vez que a situação da competência 12/2016 passou de sobra de créditos para débitos.

No item 6, justifica a aplicação da multa de ofício de 75%.

Dada ciência da autuação em 15/12/2020 (fl. 212), a Contribuinte solicitou em 14/01/2020 (fl. 218) a juntada de Impugnação de fls. 219/265, acompanhada de documentos, com as razões de defesa a seguir sintetizadas.

Inicia registrando a tempestividade da defesa e, ao expor os fatos, identifica-se como a terceira maior rede de farmácias do país e atribui a glosa de créditos a interpretação restritiva do art. 3º, inciso II, das Lei nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, e em razão do fato de a Impugnante ter por atividade fim o comércio varejista. Consigna também que parte dos produtos comercializados pela Impugnante é submetida à tributação monofásica de PIS e COFINS, em que todo o recolhimento das contribuições fica concentrado na indústria. Com isto, as vendas desses produtos sujeitos à monofasia são feitas à alíquota zero e, por

conta disso, ainda que exista expressa previsão legal autorizando a manutenção dos créditos, estes foram glosados pela Autoridade Fiscal.

Passa a defender a Improcedência do lançamento (item III), discorrendo acerca da não cumulatividade e do conceito de insumo (item III.A), para o que invoca disposições constitucionais e julgado do STJ no Recurso Especial nº 1.221.170/PR.

### III.B - DA POSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO PARA A ATIVIDADE DE VAREJO

Defende a inexistência de vedação e de razão para que o direito à apropriação dos créditos seja reconhecido no desenvolvimento de um determinado tipo de atividade-fim (industrial/de prestação de serviços) e não de outra (comercial).

Entende que configuram insumos as despesas que estão direta e essencialmente relacionadas com a atividade-fim da Impugnante e não há dúvida que a não cumulatividade, verdadeiro princípio constitucional aplicável aos PIS/COFINS, impede interpretação restritiva da norma.

Destaca os critérios da essencialidade ou relevância mencionados no julgado do STJ e busca demonstrar tais características de cada uma das despesas

#### III.B.1 - SEGURANÇA ARMADA, SEGURANÇA DESARMADA VIGILÂNCIA E TRANSPORTE DE VALORES

Registra que o Grupo Pague Menos está entre as 3 maiores redes de farmácias do país, possuindo diversas unidades espalhadas pelo país, sendo, por isto, alvo de algumas ações criminosas, citando, em nota de rodapé, notícias de ocorrências.

Registra também a exigência legal de farmácias manterem atendimento em regime de plantão durante os períodos da noite e da madrugada, citando art. 56 da Lei 5.991/73 e disposições de legislação de municípios, pelo que justifica a necessidade de contratação de segurança (armada ou não) para operar em horários de maior periculosidade, bem como para cumprir seu dever com a vida e integridade de clientes e colaboradores.

Informa que possuía contrato de correspondência bancária (agente arrecadador, doc 05), recebendo boletos em sua rede de farmácia, para atrair clientes, o que suscita necessidade de contratação de segurança e de transporte de valores (doc 6), a teor de legislação estadual que cita.

Assevera já ter sido condenada a pagar indenizações a clientes por incidentes ocorridos em suas lojas, de modo que se o Poder Judiciário reconhece que a Impugnante possui o dever legal de assegurar proteção aos seus clientes em seus estabelecimentos, evidente que as despesas com serviços de segurança não são dispêndios voluptuários, mas configuram despesas necessárias e relevantes para a consecução regular das atividades da Impugnante.

Acrescenta estarem os serviços de segurança diretamente atrelados à proteção da própria receita da Impugnante, o que torna ainda mais evidente sua essencialidade.

Reporta-se a Acórdão CARF (3401-002.857) para subsidiar sua defesa.

### III.B.2 - DAS DESPESAS COM EMBALAGEM

Defende a essencialidade e relevância da aquisição de embalagens para o exercício de suas atividades, tendo em vista a necessidade de acondicionar os produtos vendidos tanto durante o seu transporte para as lojas (utilizando caixas, lacres, fitas, isopores, etc.) quanto para viabilizar a que os consumidores possam acondicionar as mercadorias adquiridas (principalmente, em sacolas). Há, ainda, ACÓRDÃO 108-013.467 DRJ08

embalagens utilizadas nas entregas pelo sistema delivery, tais como sacolas plásticas e pequenas caixas de papelão. Cita julgado da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF - 9303-009.087).

Destaca a venda de medicamentos fracionados, de responsabilidade da farmácia, o que requer "Embalagem Fracionável", que integram os produtos comercializados pela Impugnante.

E também a ocorrência de agrupamento de itens para venda de Kits promocionais de medicamentos, cosméticos, higiene pessoal, embalados pela própria farmácia e vendidos como produto novo.

Ressalta tratar-se de despesas sem as quais não seria possível a regular consecução das atividades desempenhadas pela Impugnante. Cita decisão judicial.

### III.B.3 - DAS DESPESAS INCORRIDAS COM PUBLICIDADE

Assevera assumir despesas expressivas para divulgação de seus produtos e fortalecimento de sua marca.

Reporta-se a contrato (doc 7) alegando obrigar-se a fazer publicidade dos produtos adquiridos para revenda, consubstanciando uma obrigação contratual.

Argumenta também ser contratada para:

-realização de campanhas de publicidade pela qual recebe remuneração específica, citando exemplos de contratos, -prestar serviços de publicidade mediante disponibilização de "cartão presente" (doc 08), e de banners para venda de recarga de celulares.

E afirma que para fazer publicidade recebe receitas, as quais tributa por PIS e COFINS sobre a atividade de marketing.

Alega também que parte dos dispêndios são incorridos pela Impugnante por exigência legal, reportando-se ao Decreto nº 5090/04 relativo ao Programa Farmácia Popular pelo qual estabelecimentos participantes devem obrigatoriamente estar sinalizados e preparados com as orientações e peças indicadas pelo Ministério da Saúde, conforme Portaria MS/GM 971/12 e "Manual de Diretrizes para Aplicação de Peças Publicitárias" que cita.

Acrescenta, ainda, estar presente em todos os Estados do Brasil e adotar estratégias de manutenção da marca e das receitas exemplificando com

patrocínio de corridas de ruas, programas de adesões a tratamentos, campanhas de sustentabilidade e realização de publicidade em rádio e televisão.

Defende serem as despesas verdadeiros insumos passíveis de apuração de créditos de PIS e COFINS por serem essenciais e relevantes para suas atividades. Cita julgado do CARF.

#### III.B.4 - DA COMISSÃO DE CARTÕES DE CRÉDITO

Argumenta que a quase totalidade dos serviços prestados e mercadorias vendidas são pagos mediante cartões de crédito ou de débito, razão pela qual a contratação desses meios de pagamento torna-se essencial e necessária para consecução da grande maioria das atividades econômicas, principalmente aquelas que envolvem contato direto com o consumidor final.

Registra a existência de medicamentos de alto custo, que exemplifica, inviabilizando o pagamento em dinheiro, o funcionamento das farmácias fora do horário de expediente bancário e o parcelamento no cartão dos valores, além de vendas pela internet através de e-commerce via cartão de crédito, ensejando despesas com comissão de cartões.

Informa que o percentual da receita correspondente às operações com cartões de crédito é de 70% e defende ser essencial a contratação de administradoras de cartões e a relevância das despesas nas suas atividades. Cita julgado do CARF.

#### III.B.5 - DAS DESPESAS COM TRANSMISSÕES DE DADOS

Indica que o controle de estoque, sistema de pagamento, emissão de notas fiscais e todas as operações da Impugnante, inclusive e-commerce, são realizadas com a utilização de transmissão de dados controlados junto a operadoras de telecomunicações e que a contratação de tais serviços é imprescindível pois, sem eles, impossível a realização das atividades. Destaca que a atividade comercial se confunde com o objeto social da Impugnante. Cita julgado do CARF.

#### III.B.6 - DAS DESPESAS COM MANUTENÇÃO PREDIAL

Alega que a própria autoridade administrativa reconhece que as despesas com manutenção predial são necessárias, mas glosou créditos pelos motivos expostos no Termo de Verificação.

Argumenta ser evidente que as despesas são atreladas ao exercício de suas atividades e reporta-se a legislação que exige condições adequadas do estabelecimento para armazenamento e venda de medicamentos e atendimento de clientes, como condição para licença de funcionamento.

#### III.B.7 - DAS DESPESAS COM MANUTENÇÃO DE MÁQUINAS E INFORMÁTICA E DA SUA CORRESPONDENTE DEPRECIÇÃO

Informa que os equipamentos com manutenção são aparelhos de ar-condicionado, exaustores e cortinas de ar, essenciais à manutenção da

temperatura adequada, exigida na legislação que cita para armazenamento de medicamentos, dentre as quais o controle de temperatura.

Esclarece que a bula de diversos medicamentos traz expressamente as condições de manutenção e isso invariavelmente exige frequentes reparos nos aparelhos para assegurar o regular funcionamento.

Relata a ocorrência de incêndio em prédio vizinho a uma de suas lojas com conseqüente perda de medicamentos dessa loja determinada pela Anvisa, reportando-se a doc. 9.

Argumenta também que seus centros de distribuição são equipados com máquinas essenciais à operação da Impugnante, como empilhadeiras por exemplo, sendo que sem elas a revenda de mercadorias em âmbito nacional se torna inviável

### III.B.8 - DAS DESPESAS COM FRETE

Alega que o frete, ainda que realizado entre filiais da Impugnante, constitui etapa necessária do processo de venda de mercadorias. Cita julgado CSRF - Acórdão n° 9303005.132, 17/05/2017, que identifica como "recurso repetitivo" e invoca art. 47 do Regimento Interno do CARF e art. 927 do CPC, que entende aplicável aos processos administrativos. Defende que as instâncias ordinárias (DRJ e CARF) deverão observar a jurisprudência firmada no âmbito da Câmara Superior. Cita Acórdão CSRF - Acórdão n° 9303007.245, 11/07/2018.

Reportando-se a Acórdão CSRF - Acórdão n° 9303-0206.799, 16/05/2018 assevera ter restado pacificado que "cabe a constituição de crédito de PIS/Pasep sobre os valores relativos a fretes de produtos acabados realizados entre estabelecimentos da mesma empresa, considerando sua essencialidade à atividade do sujeito passivo", pelo que requer o cancelamento da autuação para que seja reconhecida a possibilidade de creditamento das despesas com frete.

### III.B.9 - DAS DESPESAS COM MATERIAIS DE CONSUMO

Transcreve excerto do Relatório Fiscal e expõe que a própria Autoridade Fiscal reconhece que as despesas com materiais de consumo são necessárias ao desempenho das atividades do contribuinte.

Defende a necessidade de caixas e sacolas para que os consumidores possam acondicionar as mercadorias adquiridas bem como, para atendimento do serviço de delivery e e commerce, pelo que classifica as despesas como essenciais ao transporte e acondicionamento das mercadorias adquiridas pelos consumidores.

Também justifica a necessidade de canetas, não apenas para uso interno e administrativo, mas para fins de coletar assinaturas em formulários específicos quando da venda de medicamentos controlados exigidos pela legislação, bem como a necessidade de papel para os terminais e máquinas de cartões de crédito.

Defende, então, que tanto as sacolas e caixas quanto papel e caneta tornam-se relevantes dadas as particularidades do ramo de varejo farmacêutico.

### III.C - SUSPENSÃO DA DISCUSSÃO DOS CRÉDITOS SOBRE PRODUTOS SUJEITOS À TRIBUTAÇÃO MONOFÁSICA

Relativamente a crédito tomado sobre produtos sujeitos à tributação monofásica, alega necessidade de suspensão/sobrestamento deste item por haver decisão judicial assegurando o direito aos créditos. Informa ter impetrado Mandado de Segurança nº 0002274-95.2006.405.8100 (doc. 10) com o intuito de ver assegurado o seu direito de se creditar nas aquisições de produtos sujeito ao regime monofásico, ainda que a saída subsequente não seja tributada.

Reproduz pedido formulado na ação judicial e conclui o tópico expondo: considerando que há decisão judicial favorável válida, vigente e eficaz, a Autoridade Administrativa apenas poderia ter realizado o lançamento para evitar a decadência, mas não há como se prosseguir com a discussão antes do desfecho final da discussão judicial.

### III.D - DA POSSIBILIDADE DE APURAÇÃO DE CRÉDITOS PARA PRODUTOS SUJEITOS À TRIBUTAÇÃO MONOFÁSICA

Defende a apuração de créditos em sua atividade alegando que o entendimento fiscal tem por base o fato de que os produtos sujeitos ao regime monofásico são submetidos à alíquota zero e, portanto, não constituíam créditos de PIS e COFINS. Trata-se, supostamente, de aplicação das vedações contidas na Lei 10.637/02 e 10.833/03, que transcreve.

Entende que o art. 17 da Lei 11.033/2004 possibilitou a manutenção dos créditos vinculados às vendas "com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS", como defendido na ação judicial (fls. 518).

Invoca decisão do STJ e requer que seja facultado à Impugnante o creditamento de PIS e COFINS no que tange aos produtos sujeitos ao regime monofásico.

Pedido

Finaliza formulando pedido como segue:

173. Diante do exposto, preliminarmente se requer o sobrestamento da discussão acerca do direito ao crédito sobre bens adquiridos no regime monofásico por existir ação judicial com decisão favorável à Impugnante e, no mérito, requer seja acolhida a presente Impugnação para que sejam cancelados os Autos de Infração lavrados, sendo reconhecido o direito da Impugnante aos créditos de PIS e COFINS sobre as despesas (essenciais e relevantes) incorridas e, por consequência, que seja revertida a glosa e cancelada a exigência fiscal.

174. Protesta pela produção de todos os meios de prova cabíveis, incluindo juntada complementar de documentos, bem como a realização de diligências necessárias à busca pela verdade material.

Instruem a peça de impugnação cópias de:

Doc 1 (fls. 266/295):

Doc de Identificação Doc 2 (fls. 296/305):

Procuração Doc 3 (fls. 307/368):

Autos de Infração e Relatório Fiscal Doc 4 (fls. 369/373):

Ciência Doc 5 (fls. 374/379), Doc 6 (fls. 380/441), Doc 7 (fls. 442/460) e Doc 8 (fls. 461/494):

Contratos Doc 9 (fls. 495/497):

Relatório Técnico de Inspeção Sanitária Doc 10 (fls. 498/586):

Mandado de Segurança.

Ato contínuo, a DRJ-08 julgou a Impugnação do contribuinte nos termos sintetizados na ementa, a seguir transcrita:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/12/2015 a 31/12/2016

PROCESSO JUDICIAL. CONCOMITÂNCIA COM PROCESSO ADMINISTRATIVO. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE SOBRE PRODUTOS SUJEITOS À TRIBUTAÇÃO MONOFÁSICA.

A busca da tutela jurisdicional do Poder Judiciário acarreta a renúncia à discussão administrativa sobre a mesma matéria, impedindo a apreciação das razões de defesa acerca de igual questão por parte do colegiado a quem caberia o julgamento.

Quando contenha objeto mais abrangente do que o judicial, o processo administrativo fiscal deve ter seguimento em relação à parte que não esteja sendo discutida judicialmente.

TRIBUTO SUJEITO A REGIME NÃO CUMULATIVO. CRÉDITOS DESCONTADOS. LEGITIMIDADE. MONTANTE. ÔNUS DA PROVA.

Na exigência fiscal relativa a tributo sujeito a regime não cumulativo, compete ao sujeito passivo a prova da legitimidade e do montante dos créditos da não cumulatividade utilizados para descontar do tributo devido.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/12/2015 a 31/12/2016

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. EFEITOS

As decisões judiciais e administrativas relativas a terceiros não possuem eficácia normativa, uma vez que não integram a legislação tributária de que tratam os artigos 96 e 100 do Código Tributário Nacional.

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS. COMPETÊNCIA.

A apreciação de questionamentos relacionados a validade, legalidade e constitucionalidade de dispositivos que integram a legislação tributária não se insere na competência da esfera administrativa, sendo exclusiva do Poder Judiciário.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Período de apuração: 01/12/2015 a 31/12/2016

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS

Somente dão direito a crédito no regime de incidência não-cumulativa, os gastos expressamente previstos na legislação de regência.

NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. BENS PARA REVENDA.

Ao admitir desconto de créditos calculados em relação a bens adquiridos para revenda, a lei estabelece exceções, cuja inobservância pela contribuinte justifica o lançamento. Alegações que refletem inconformismo com a legislação posta e alegações levadas à apreciação do Poder Judiciário não são oponíveis na esfera administrativa.

NÃO-CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. INSUMOS

Para efeito da apuração de créditos na sistemática não cumulativa da contribuição ao PIS e da Cofins, o termo insumo não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço necessário para a atividade da pessoa jurídica, mas, tão somente como aqueles bens e serviços diretamente utilizados na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços a terceiros.

Os incisos II dos arts. 3º das Leis nos 10.833/2003 e 10.637/2002 não contemplam o creditamento sobre bens ou de serviços utilizados na atividade de comercialização de mercadorias. 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.

Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

Excluem-se do conceito de insumo: itens utilizados nas demais áreas de atuação da pessoa jurídica, como administrativa, jurídica, contábil etc.; itens relacionados à atividade de revenda de bens; itens utilizados posteriormente à finalização dos processos de produção de bens e de prestação de serviços, salvo exceções justificadas; itens utilizados em atividades que não gerem esforço bem sucedido, como em pesquisas, projetos abandonados, projetos infrutíferos, produtos acabados e furtados ou sinistrados etc; itens destinados a viabilizar a atividade da mão de obra empregada pela pessoa jurídica em qualquer de suas áreas, inclusive

em seu processo de produção de bens ou de prestação de serviços, tais como alimentação, vestimenta, transporte, educação, saúde, seguro de vida etc, ressalvadas as hipóteses em que a utilização do item é especificamente exigida pela legislação para viabilizar a atividade de produção de bens ou de prestação de serviços por parte da mão de obra empregada nessas atividades.

Nas hipóteses em que for possível que o mesmo bem ou serviço seja considerado insumo gerador de créditos para algumas atividades e não o seja para outras, é necessário que a pessoa jurídica realize rateio fundamentado em critérios racionais e devidamente demonstrado em sua contabilidade para determinar o montante de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurável em relação a cada bem, serviço ou ativo, discriminando os créditos em função da natureza, origem e vinculação, a teor de rateio já previsto na legislação antes mesmo da ampliação do conceito de insumos trazido pelo julgamento do STJ.

**NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. FRETE INTERNO.**

É vedada a apropriação de crédito a título de frete interno de produtos acabados (mercadorias) de produção própria ou de mercadorias adquiridas para posterior revenda, entre estabelecimentos da pessoa jurídica, para centros de distribuição ou para entrega direta ao adquirente.

**NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITO. COMISSÃO CARTÃO DE CRÉDITO.**

O pagamento de taxas de administração para pessoas jurídicas administradoras de cartões de crédito ou débito não gera direito à apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), por ausência de previsão legal.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Em seguida, devidamente notificada, a Empresa interpôs o presente recurso pleiteando a reforma do acórdão.

No Recurso Voluntário, foram suscitadas as mesmas questões de mérito, repetindo as argumentações apresentadas na Impugnação.

É o relatório.

## VOTO

Conselheiro Pedro Sousa Bispo.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele se deve conhecer.

Conforme se depreende da leitura dos autos, a lide trata de lançamento fiscal efetuado pela Unidade de Origem para cobrança de diferenças das contribuições para o PIS e COFINS em decorrência da exclusão indevida na base de cálculo de créditos sobre despesas das seguintes rubricas constantes da tabela resumo abaixo:

<p>▪ (item 4 do Relatório Fiscal): Insuficiência de Recolhimento decorrente de produtos com CST (Código de Situação Tributária) incorreto: Entradas registradas no CST 50 (Operação com Direito a Crédito – Vinculada Exclusivamente a Receita Tributada no Mercado Interno) e saídas dos mesmos itens registradas nos CST 04 Operação Tributável Monofásica - Revenda a Alíquota Zero) e 07 (Operação Isenta da Contribuição). Conforme planilha “Divergências – Entrada com Crédito – Saída sem Débito” que está juntada ao processo dentro do arquivo não paginável planilhas 01.</p>		
<p>▪ (Item 3 do Relatório Fiscal) Créditos Descontados Indevidamente (Glosa de Créditos)</p>	<p>3.1. - Serviços utilizados como insumos:</p>	<p>3.1.2.1. Segurança Armada, Segurança Desarmada, Vigilância Eletrônica e Transportes de Valores</p>
		<p>3.1.2.2. Material de Embalagem</p>
		<p>3.1.2.3. Patrocínios, Produção Publicitária, Veiculação Publicitária e Shows e Eventos</p>
		<p>3.1.2.4. Transmissão de Dados</p>
		<p>3.1.2.5. Manutenção Predial</p>
		<p>3.1.2.6. Manutenção de Máquina e Equipamento e Manutenção Informática</p>
	<p>3.2. Créditos Apurados sobre Outras Operações</p>	<p>3.2.1. Despesas com Comissão de Cartão de Créditos</p>
		<p>3.2.2. Despesas com Frete</p>
	<p>3.3. Dos Ajustes de Créditos de PIS e COFINS</p>	<p>3.3.1 Ajuste de Crédito Apurado com Base em Despesa de Frete</p>
		<p>3.3.2 Ajuste de Crédito Apurado com Base em Encargos de Depreciação</p>
		<p>3.3.3 Ajuste de Crédito Apurado com Base em Material de Consumo</p>
<p>3.3.5. Ajuste de Crédito Apurado com Base em Despesas de Manutenção Predial</p>		
<p>3.3.6. Ajuste de Crédito Apurado com Base em Despesas de Manutenção Informática e Manutenção de Máquina e Equipamentos</p>		
<p>3.4 Créditos Apurados sobre Aquisição de Bens para Revenda</p>		

Na análise do mérito da Impugnação, a instância a quo manteve integralmente a exigência, de forma sintetizada, com os seguintes fundamentos:

(a) Quanto à concomitância de ação judicial com os presentes autos administrativos, especificamente no que respeita a possibilidade de creditamento de PIS e COFINS envolvendo o regime monofásico dessas contribuições, entendeu a DRJ que a busca pela tutela do Poder Judiciário acarreta a renúncia da discussão administrativa, não tendo os julgadores sequer apreciado a necessidade de sobrestamento deste feito ou a necessidade de que o lançamento tivesse sido realizado apenas para a prevenção de decadência, à vista da existência de decisão judicial favorável ao contribuinte;

(b) Quanto às decisões judiciais e administrativas que confirmam o entendimento acerca da legalidade dos créditos apropriados pela Recorrente, a DRJ sustenta que estas não possuem eficácia normativa, pois não integram a legislação tributária (arts. 96 e 100 do CTN);

(c) A apreciação de questionamentos relacionados a validade, legalidade e constitucionalidade de dispositivos que integram a legislação tributária não são de competência da esfera administrativa;

(d) Somente dariam direito ao crédito no regime de incidência não cumulativa do PIS e da COFINS os gastos expressamente previstos na legislação de regência;

(e) O conceito de “insumo”, para fins de creditamento, não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço, mas tão somente aqueles diretamente utilizados na produção dos bens destinados à venda ou na prestação de serviços a terceiros, não se incluindo a atividade de comercialização de mercadorias;

Feitas essas considerações iniciais sobre a delimitação da lide, passa-se à análise das preliminares e o mérito das glosas subsistentes.

### **Preliminares**

#### **Cerceamento do direito de defesa do contribuinte: nulidade do acórdão recorrido**

Aduz a recorrente que a DRJ deixou de apreciar toda a argumentação esposada, limitando-se, em relação a praticamente todos os pontos suscitados pela defesa, a afirmar que não existe previsão legal para a apuração e apropriação de créditos sobre insumos na atividade comercial que envolve a revenda de mercadorias, sendo afastada toda a jurisprudência, judicial e administrativa, até mesmo firmada sobre o rito dos recursos repetitivos juntada pela Recorrente, sob o argumento de que “estas não possuem eficácia normativa, pois não integram a legislação tributária (arts. 96 e 100 do CTN)”.

Em vista do cerceamento do direito à ampla defesa, diz que não há dúvidas de que o acórdão deve ser considerado nulo de pleno direito, por força, inclusive, do art. 59 do Decreto nº 70.235/72.

Não assiste razão à recorrente.

Não prosperam as alegações de cerceamento do direito de defesa por falta de motivação suscitadas pela Recorrente, visto que está claramente indicada na decisão recorrida a motivação para a manutenção do lançamento, qual seja, a não caracterização de rubricas como insumos pelo critério da essencialidade e relevância estabelecido no REsp nº 1.221.170, processado em sede de recurso representativo de controvérsia.

O que se verifica tanto na manifestação de inconformidade quanto no recurso voluntário apresentados é exatamente o pleno exercício do direito de defesa pela recorrente, que tratou de apresentar alegações fundamentadas para cada glosa realizada pela fiscalização, trazendo argumentos relevantes para o presente julgamento.

Ademais, como é cediço, o julgador não precisa enfrentar todos os pontos questionados pelo Contribuinte, mas tão somente aqueles essenciais trazidos no recurso para formar o seu convencimento. No presente caso, não se observa qualquer falta de análise de aspecto fundamental para o deslinde da lide pelo Julgador a quo.

Cabe destacar ainda que as hipóteses de nulidade estão previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235/1972. Consoante tal dispositivo, são nulos, além dos atos e termos lavrados por pessoa incompetente, os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa, o que não se afigura nos autos.

Com essa fundamentação, afasta-se a preliminar.

### **Nulidade por indeferimento da diligência e da necessidade de observância ao princípio da verdade material**

Argui a Recorrente que teria havido nulidade do acórdão recorrido visto que foi indeferido seu pedido de diligência, que tinha por objetivo demonstrar que fazia jus aos créditos glosados pela Fiscalização da Secretaria da Receita Federal.

De plano, rejeito a preliminar suscitada, isso porque a Autoridade Julgadora a quo considerou que a documentação constante dos autos era suficiente a formação da sua convicção quanto aos créditos calculados sobre insumos, o que tornou prescindível a realização de diligência para o deslinde da lide quanto a este ponto.

O Julgador pode determinar a realização das diligências que entender necessárias, quando da apreciação da prova, para a formação da sua livre convicção sobre a matéria, indeferindo as que considerar prescindíveis, com fundamento no art. 18 do Dec. 70.235/72.

Nesse sentido, a Súmula CARF nº 163, que assim prevê:

Súmula CARF nº 163

Aprovada pelo Pleno em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021

O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador

indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Acórdãos Precedentes: 9303-01.098, 2401-007.256, 2202004.120, 2401-007.444, 1401002.007, 2401006.103, 1301003.768, 2401-007.154 e 2202005.304.

Tal temática foi abordada suficientemente no acórdão recorrido, com a explicitação dos motivos que levaram a manutenção do lançamento efetuado, conforme se infere da descrição dos fatos do lançamento.

Dessa forma, rejeito a preliminar de nulidade do acórdão recorrido.

### **Mérito**

Inicialmente, cabe esclarecer que a Recorrente é pessoa jurídica dedicada à consecução de atividades ligadas à venda de medicamentos, cosméticos, dentre outros artigos comumente comercializados por farmácias (atividade principal da Recorrente).

Informa o patrono que a Pague Menos possui 39 anos de mercado e conta com mais de 1.100 lojas em todos os Estados brasileiros, com mais de 20.000 colaboradores, sendo assim, a terceira maior rede de farmácias do país.

Na consecução do seu objeto social, a Recorrente apura o PIS e a COFINS sob a sistemática não cumulativa, nos termos das Leis nos 10.637/2002 e 10.833/2003, bem como no §12, do artigo 195, da Constituição Federal.

A Recorrente sustenta que a glosa de créditos efetuadas, e ratificadas pelos julgadores da DRJ, em igual sentido, ancoraram-se em uma interpretação restritiva do conceito de “insumo” para PIS e COFINS, o qual não se coaduna com o princípio da não cumulatividade previsto no parágrafo 12 do artigo 195 da Constituição Federal, a exemplo da posição de expoentes da Doutrina e dos mais recentes julgados proferidos pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, bem como, principalmente, com base no julgamento realizado pelo E. Superior Tribunal de Justiça no RE nº 1.221.170/PR, o qual definiu que o conceito insumo está vinculado à essencialidade ou relevância dos dispêndios em relação à atividade econômica do contribuinte.

Para melhor compreensão das matérias envolvidas, por oportuno, deve-se apresentar preliminarmente a delimitação do conceito de insumo hodiernamente aplicável às contribuições em comento (COFINS e PIS/PASEP), e em consonância com os artigos 3º, inciso II, das Leis nº10.637/02 e 10.833/03, com o objetivo de se saber quais são os insumos que conferem ao contribuinte o direito de apropriar créditos sobre suas respectivas aquisições.

### **Conceito de insumo**

Após intensos debates ocorridos nas turmas colegiadas do CARF, a maioria dos Conselheiros adotou uma posição intermediária quanto ao alcance do conceito de insumo, não tão restritivo quanto o presente na legislação de IPI e não excessivamente alargado como aquele presente na legislação de IRPJ. Nessa direção, a maioria dos Conselheiros têm aceitado os créditos relativos a bens e serviços utilizados como insumos que são pertinentes e essenciais ao processo produtivo ou à prestação de serviços, ainda que eles sejam empregados indiretamente.

Transcrevo parcialmente as ementas de acórdãos deste Colegiado que referendam o entendimento adotado quanto ao conceito de insumo:

REGIME NÃO CUMULATIVO. INSUMOS. CONCEITO.

No regime não cumulativo das contribuições o conteúdo semântico de “insumo” é mais amplo do que aquele da legislação do IPI e mais restrito do que aquele da legislação do imposto de renda, abrangendo apenas os “bens e serviços” que integram o custo de produção.

(Acórdão 3402-003.169, Rel. Cons. Antônio Carlos Atulim, sessão de 20.jul.2016)

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMO. CONCEITO.

O conceito de insumo na legislação referente à Contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS não guarda correspondência com o extraído da legislação do IPI (demasiadamente restritivo) ou do IR (excessivamente alargado). Em atendimento ao comando legal, o insumo deve ser necessário ao processo produtivo/fabril, e, conseqüentemente, à obtenção do produto final. (...).

(Acórdão 3403003.166, Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, unânime em relação à matéria, sessão de 20.ago.2014)

Essa questão também já foi definitivamente resolvida pelo STJ, no Resp nº 1.221.170/PR, sob julgamento no rito do art. 543C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), que estabeleceu conceito de insumo que se amolda aquele que vinha sendo usado pelas turmas do CARF, tendo como diretrizes os critérios da essencialidade e/ou relevância. Reproduzo a ementa do julgado que expressa o entendimento do STJ:

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 SEQUINTE 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.

Vale reproduzir o voto da Ministra Regina Helena Costa, que considerou os seguintes conceitos de essencialidade ou relevância da despesa, que deve ser seguido por este Conselho:

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

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

Embora o referido Acórdão do STJ não tenha transitado em julgado, de forma que, pelo Regimento Interno do CARF, ainda não vincularia os membros do CARF, a Procuradoria da Fazenda Nacional expediu a Nota SEI nº 63/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, com a aprovação da dispensa de contestação e recursos sobre o tema, com fulcro no art. 19, IV, da Lei nº 10.522, de

2002, c/c o art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502, de 2016, o que vincula a Receita Federal nos atos de sua competência.

Nesse mesmo sentido, a Secretaria da Receita Federal do Brasil emitiu o Parecer Normativo nº 5/2018, com a seguinte ementa:

Ementa. CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. COFINS. CRÉDITOS DA NÃO CUMULATIVIDADE. INSUMOS. DEFINIÇÃO ESTABELECIDADA NO RESP 1.221.170/PR. ANÁLISE E APLICAÇÕES.

Conforme estabelecido pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.221.170/PR, o conceito de insumo para fins de apuração de créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou da relevância do bem ou serviço para a produção de bens destinados à venda ou para a prestação de serviços pela pessoa jurídica.

Consoante a tese acordada na decisão judicial em comento:

a) o “critério da essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço”:

a.1) “constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço”; a.2) “ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência”; b) já o critério da relevância “é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja”:

b.1) “pelas singularidades de cada cadeia produtiva”; b.2) “por imposição legal”.

Dispositivos Legais. Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, inciso II; Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, inciso II.

Dessa forma, para se decidir quanto ao direito do crédito de PIS e da COFINS não-cumulativo é necessário que cada item reivindicado como insumo seja analisado em consonância com o conceito de insumo fundado nos critérios de essencialidade e/ou relevância definidos pelo STJ, ou mesmo, se não se trata de hipótese de vedação ao creditamento ou de outras previsões específicas constantes nas Leis nºs 10.637/2002, 10.833/2003 e 10.865/2005, para então se definir casuisticamente a possibilidade de aproveitamento do crédito.

Feitas tais considerações para melhor compreensão das matérias em debate, passa-se a análise dos créditos glosados.

### **Glosas de Créditos Sobre Taxa de Administração de Cartões**

A Recorrente afirma que concretiza suas vendas realizadas em contrapartida de pagamentos realizados em cartão de débito ou de crédito, e que, nos dias atuais, é o meio de pagamento largamente utilizado pelos consumidores. As administradoras desses cartões cobram

taxas sobre o valor de tais vendas em razão do serviço por elas prestado. Em função disso, o pagamento dessas taxas pela Recorrente representa-lhe um dispêndio essencial, haja vista que a concretização de suas vendas depende inexoravelmente do uso desses equipamentos eletrônicos.

Nesse passo, conclui que tais encargos relativos às taxas de cartão de crédito/débito indubitavelmente possuem a natureza de insumos para fins da legislação do PIS e da COFINS, eis que são relevantes para a concretização das vendas dos produtos comercializados pela Recorrente. Desta feita, o referido insumo revela-se deveras essencial para a obtenção de seu resultado final, que nada mais é do que a comercialização das mercadorias.

Em que pesem os argumentos postos, entendo que não lhe assiste razão.

Percebe-se que a Recorrente requer que o conceito de insumo seja aplicado também ao seu ramo de atividade (comércio varejista), mormente com relação as taxas de administração e outras que serão analisadas mais à frente. Entendo que não se pode admitir esse alargamento do conceito de insumo visando a aplicação em sua atividade de comércio (revenda de bens), por inexistir autorização legal para tanto. Na comercialização de mercadorias que não foram produzidas ou fabricadas pelo contribuinte, somente há o direito ao creditamento sobre os bens adquiridos para revenda, com base nos incisos I dos arts. 3º das Leis nos 10.833/2003 e 10.637/2002, mas não com base nos incisos II desses artigos, pois ausente, nesse caso, o processo produtivo de prestação de serviços ou de produção ou fabricação de bens requerido neste inciso.

Os dispositivos legais que definem os critérios para o direito de crédito por insumos são os artigos 3º, II das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, *in verbis*:

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

(negrito nosso)

Resta claro, pelo texto do dispositivo transcrito, que os gastos com taxas de cartão de crédito não se enquadram ao caso como insumo, uma vez que a atividade desenvolvida pela Recorrente não se trata de atividade de industrialização e nem prestação de serviços. As despesas incorridas com taxas de cartão de crédito, embora, em tese, possam ser necessárias à atividade comercial de revenda desenvolvida recorrente, não podem dar direito a crédito por falta de previsão legal.

Abaixo, reproduzem-se parcialmente as ementas de alguns julgados do CARF que expressam o mesmo entendimento sobre a matéria:

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social Cofins

Ano calendário:2010, 2011

**NÃO CUMULATIVIDADE. ATIVIDADE COMERCIAL, 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 n.º 18050.720506/201412; Acórdão n.º 3301003.874; Relator Conselheiro Antonio Carlos da Costa Cavalcanti Filho; sessão de 28/06/2017)

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 n.º 13855.721049/201151; Acórdão n.º 9303006.689; Relator Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal; sessão de 12/04/2018)

PIS/COFINS. STJ. CONCEITO ABSTRATO. INSUMO. ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. PROCESSO PRODUTIVO.

O Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do REsp n.º 1.221.170/PR, decidiu pelo rito dos Recursos Repetitivos no sentido de que o conceito de insumo, para fins de creditamento das contribuições sociais não cumulativas (arts. 3.º, II das Leis n.ºs 10.833/2003 e 10.637/2002), deve ser aferido segundo os critérios de essencialidade ou de relevância para o processo produtivo da contribuinte, os quais estão delimitados no Voto da Ministra Regina Helena Costa.

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

A relevância, considerada como critério definidor de insumo, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção, seja pelas singularidades de cada cadeia produtiva, seja por imposição legal, distanciando-se, nessa medida, da acepção de pertinência na produção ou na execução do serviço.

Vale dizer que, no referido julgado, foi estabelecido apenas um conceito abstrato de insumo para fins de interpretação do inciso II do art. 3.º das Leis n.ºs

10.833/2003 e 10.637/2002, cabendo ao julgador avaliar, em cada caso concreto, se o insumo em questão enquadra-se ou não nesse conceito, além de não caracterizar hipótese de vedação legal ou de tratamento específico em outro dispositivo das Leis n.ºs 10.637/2002, 10.833/2003 e 10.865/2005 (Nota SEI n.º 63/2018/CRJ/PGACET/PGFNMF).

PIS/COFINS. COMERCIALIZAÇÃO DE MERCADORIAS. INSUMOS. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

Os incisos II dos arts. 3º das Leis nos 10.833/2003 e 10.637/2002 não contemplam a atividade de comercialização de mercadorias, mas tão somente a prestação de serviços e a produção ou fabricação de bens.

Na comercialização de mercadorias que não foram produzidas ou fabricadas pela contribuinte, somente há o direito ao creditamento sobre os bens adquiridos para revenda, com base nos incisos I dos arts. 3º das Leis nos 10.833/2003 e 10.637/2002, mas não com base nos incisos II desses artigos, pois ausente o processo produtivo de prestação de serviços ou de produção ou fabricação de bens requerido neste inciso.

(Processo n.º 13864.720140/2016-55; Acórdão n.º 3402006.026; Relatora Conselheiro Maria Aparecida Martins de Paula; sessão de 12 de dezembro de 2018)

Confirma-se, assim, conforme se depreende do conceito de insumo adotado neste voto, delimitado pela Ministra Regina Helena Costa em seu voto no REsp n.º 1.221.170/PR, que somente há insumos geradores de créditos da não cumulatividade do PIS/Pasep e da COFINS nas atividades de **produção de bens** destinados à venda e de **prestação de serviços a terceiros**.

Nesse mesmo sentido, o Parecer Normativo SRF nº5, de 17 de dezembro de 2018, no qual apresenta as principais repercussões no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil decorrentes da definição do conceito de insumos na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins estabelecida pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial 1.221.170/PR:

## 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).

Assim, com esses fundamentos nega-se provimento ao recurso quanto a essa matéria.

### **Glosa de despesas com embalagens**

A Recorrente explica que é detentora de uma rede de farmácias e, como tal, atua na venda de medicamentos (dentre outros produtos comumente ligados à saúde de seus clientes), devendo ter especial cuidado no manuseio, acondicionamento e na higiene dos produtos que comercializa.

Nesse sentido, aduz que a aquisição de embalagens se torna essencial e relevante ao exercício de suas atividades, tendo em vista a necessidade de acondicionar os produtos vendidos tanto durante o seu transporte para as lojas (utilizando caixas, lacres, fitas, isopores, etc.) quanto para viabilizar a que os consumidores possam acondicionar as mercadorias adquiridas (principalmente, em sacolas). Há, ainda, embalagens utilizadas nas entregas pelo sistema delivery, tais como sacolas plásticas e pequenas caixas de papelão.

Assim, afirma que as referidas embalagens são indispensáveis à sua atividade de comercialização, caracterizando-se como insumo e corroborando o entendimento disposto nas Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03.

Sem razão a recorrente.

Conforme antes consignado, a Recorrente não é empresa industrial nem prestadora de serviços, sua atividade é comercial. Considerando tal informação, entendo que as embalagens não podem ser consideradas como insumos.

Para evitar repetição, reporto-me às considerações feitas no tópico “**Glosas de Créditos Sobre Taxa de Administração de Cartões**” para refutar os argumentos da Recorrente no sentido de que o referido gasto seja considerado insumo.

Mantém-se, portanto, a glosa efetuada pela Fiscalização.

### **Glosa de despesas incorridas com publicidade**

Neste tópico, discute-se a dedutibilidade como insumos de despesas com patrocínios, produção publicitária, veiculação publicitária e shows e evento.

A fiscalização glosou tais despesas por entender que não configuram elementos essenciais ou relevantes para as atividades de prestação de serviços do contribuinte (correspondente a cerca de 0,35% do seu faturamento total), por conseguinte, não geram direito a crédito na modalidade aquisição de insumos nem se enquadram em qualquer outra hipótese de creditamento prevista na legislação vigente.

A recorrente, por sua vez, aduz que, por fazer a publicidade dos produtos adquiridos junto aos seus fornecedores, auferir receitas e, por consequência, sempre tributou esses valores pelo PIS e pela COFINS sobre a atividade de marketing.

Afirma ainda que o seu ramo de atividade desenvolvido de comércio varejista exige a utilização frequente dos mais diversos veículos de comunicação para divulgar os seus produtos postos à venda nas prateleiras, visando incrementar as suas vendas e divulgar as marcas com as quais opera. Nessa sistemática, aqueles fornecedores que são beneficiados pela divulgação das suas marcas nas propagandas veiculares retribuem a Recorrente ou mesmo pagam por tais serviços de marketing. Bem como, informa que auferir receitas por promover produtos não ligados diretamente ao seu ramo de atividade de comercialização de medicamentos, perfumaria, produtos de higiene pessoal e de beleza, cosméticos e dermocosméticos, tais como: loterias, recarga digital, venda de ingressos, cartão presente, correspondente bancário, etc.

Para cumprir o seu objeto social, a recorrente aduz que assume despesas expressivas para divulgação dos seus produtos e fortalecimento de sua marca, que decorrem, muitas vezes, de obrigação pactuada nos contratos firmados junto aos seus fornecedores, bem como para a divulgação de outros tipos de produtos vendidos nas farmácias não ligados à revenda de medicamentos, perfumaria, produtos de higiene pessoal e de beleza, cosméticos e dermocosméticos.

Defende serem tais despesas verdadeiros insumos passíveis de apuração de créditos de PIS e COFINS por serem essenciais e relevantes para suas atividades comerciais e prestação de serviços.

A discussão aqui posta ao colegiado é, portanto, quanto a dedutibilidade das despesas de marketing visando promover as vendas ligadas à sua atividade comercial de revenda, bem como, aos serviços de marketing prestados visando promover as marcas de seus fornecedores e outros tipos de produtos vendidos nas farmácias, tais como: loterias, recarga digital, venda de ingressos, cartão presente, correspondente bancário, etc.

Como se percebe, em sua defesa a Impugnante busca defender a possibilidade de apropriação de crédito de insumos com dispêndios com publicidade vinculados tanto à atividade comercial como a atividade de prestação de serviços.

Quanto à atividade comercial, tal questão já foi tratada anteriormente, concluindo-se pela impossibilidade de creditamento de insumos nesse tipo de atividade.

Vale aqui a mesma fundamentação contida no tópico “Glosas de Créditos Sobre Taxa de Administração de Cartões” para manter as glosas de créditos sobre publicidade ligada à atividade comercial de revenda de medicamentos, perfumaria, produtos de higiene pessoal e de beleza, cosméticos e dermocosméticos.

Quanto aos créditos ligados à atividade de prestação de serviços, que em tese poderiam ser admitidos como insumos pelos critérios da essencialidade e relevância, a recorrente

não trouxe aos autos a discriminação de quais gastos em publicidade estão ligados exclusivamente a tais serviços de marketing prestados, tampouco, naqueles casos de utilização mista, indicou critério de rateio racional visando o aproveitamento proporcional do crédito, conforme prevê a legislação nesses tipos de casos.

Sem a recorrente ter trazido aos autos tais elementos que pudessem infirmar a glosa fiscal, não é possível deferir o seu pedido de reversão.

Deve, assim, ser mantida a glosa sobre despesas com patrocínios, produção publicitária, veiculação publicitária e shows e evento.

### **Glosas de despesas com transmissões de dados**

Sobre a natureza das despesas registradas na conta 4130030009 (Transmissão de Dados), o contribuinte informou que se refere à aquisição de serviço, junto a empresas de telefonia, de serviço de transmissão de dados, os quais são essenciais e relevantes para o desenvolvimento da sua atividade econômica, especialmente no que toca aos serviços por si prestados, que exigem enorme fluxo de dados.

A fiscalização, por entender que esse tipo de despesa tem utilização mista, apenas admitiu parte do crédito relativo à atividade de prestação de serviços, utilizando-se de critério de rateio pela receita auferida de prestação de serviços e a receita total.

Com relação a parte da despesa relativa à revenda de mercadorias, manteve o entendimento de não admitir créditos na atividade comercial por falta de previsão legal.

Quanto ao critério de rateio utilizado para admitir os créditos relativos à prestação de serviços não qualquer houve contestação. No entanto, em sua defesa, a recorrente também busca defender a possibilidade de apropriação de crédito de insumos com dispêndios com transmissão de dados vinculados tanto à atividade comercial como a atividade de prestação de serviços.

Sem razão à recorrente.

Quanto à atividade comercial, tal questão já foi tratada anteriormente, concluindo-se pela impossibilidade de creditamento de insumos nesse tipo de atividade.

Vale aqui a mesma fundamentação contida no tópico “Glosas de Créditos Sobre Taxa de Administração de Cartões” para manter as glosas de créditos sobre publicidade ligada à atividade comercial de revenda de medicamentos, perfumaria, produtos de higiene pessoal e de beleza, cosméticos e dermocosméticos.

Mantém-se, assim, a glosa.

### **Glosa de despesas com manutenção predial**

Da mesma forma que itens antecedentes, a recorrente pleiteia a possibilidade de calcular créditos como insumo de despesas com a manutenção de prédios utilizados na sua atividade comercial.

Quanto à possibilidade de creditamento de insumos na atividade comercial, tal questão já foi tratada anteriormente, concluindo-se pela impossibilidade de creditamento de insumos nesse tipo de atividade.

Vale aqui a mesma fundamentação contida no tópico “Glosas de Créditos Sobre Taxa de Administração de Cartões” para manter as glosas de créditos sobre publicidade ligada à atividade comercial de revenda de medicamentos, perfumaria, produtos de higiene pessoal e de beleza, cosméticos e dermocosméticos.

Mantém-se, assim, a glosa.

### **Glosas de despesas com Manutenção de Máquinas e Informática e correspondente depreciação**

Neste tópico, a decisão recorrida deve ser mantida pelos seus próprios fundamentos, com os quais concordo, conforme conteúdo abaixo transcrito:

Nos itens 3.2.1.6 e 3.3.6, a Fiscalização, citando item 89 do Parecer Normativos COSIT/RFB nº 5, de 2018, admitiu os créditos de insumos decorrentes de dispêndios em questão na parcela calculada proporcionalmente às receitas de serviços (mediante rateio expressamente identificado), já que, para a atividade comercial, não há previsão legal de apuração de crédito de insumos.

No item 3.3.2 de seu Relatório, referente a ajustes de crédito apurados com base em encargos de depreciação, após descrever previsão legal, intimação e resposta da contribuinte, a Fiscalização também admite créditos proporcionais, conforme excertos a seguir (fls. 180/181):

... o contribuinte foi intimado a demonstrar o valor dos encargos de depreciação de máquinas e equipamentos que estão vinculados a prestação de serviços e quais estão vinculados a venda de mercadorias.

Na resposta, o contribuinte informou que as máquinas e equipamentos que compuseram a conta em questão, dada a sua natureza e a organização e forma de operação, foram usados indistintamente nas duas atividades mencionadas.

Logo, parece razoável estabelecer um critério de proporcionalidade, já que a legislação não autoriza a apuração de créditos sobre a totalidade dos encargos de depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, mas apenas se tais bens forem utilizados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

Vale aqui, destacar o seguinte trecho da Solução de Consulta nº 326 – Cosit de 20 de junho de 2017:

...

Por todo o exposto, é razoável efetuar um rateio dos encargos de depreciação de máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado baseado na proporção da receita de serviços sobre a receita bruta total do contribuinte.

...

A Impugnante nada refuta especificamente acerca do rateio, mas alega tratar-se de dispêndios com equipamentos para manter temperatura dos ambientes (ar condicionado, exaustores e cortina de ar), necessários para conservação de medicamentos, sujeitando-se a inspeções de órgãos públicos, conforme doc 9 que apresenta. Menciona também empilhadeiras necessárias para revenda de mercadorias em âmbito nacional.

Referido doc 9 (fls. 495/497) trata-se de Relatório Técnico de Inspeção Sanitária da Secretaria Municipal de Saúde de Aracaju, de novembro de 2020, portanto posterior aos períodos autuados, e refere-se a condições físicas de estabelecimento utilizado como drogaria, após incêndio, evidenciando que a necessidade de controle de temperatura ocorre em imóvel destinado a atividade comercial de farmácia.

Inexistindo previsão legal para cálculo de crédito de insumos para atividade de revenda de mercadorias (como já mencionado) e nada opondo a Impugnante especificamente acerca do rateio exposto na autuação, não se justifica a pretensão de reversão da glosa.

Forte na fundamentação acima transcrita, deve ser mantida a decisão recorrida nesse tópico.

### **Glosas de despesas com fretes**

Segundo a autoridade responsável pelo lançamento e segundo a reprodução feita no acórdão recorrido, as despesas incorridas com frete não se referem às operações de venda de mercadorias, mas sim ao transporte entre filiais do contribuinte, razão pela qual não seria possível o creditamento.

A recorrente pleiteia que a referida rubrica seja considerada insumo da sua atividade, haja vista que as despesas com frete dos produtos comercializados são despesas essenciais e estão diretamente atreladas às atividades desenvolvidas. O frete, ainda que realizado entre filiais da Recorrente, constitui etapa necessária do processo de venda de mercadorias.

Sem razão à recorrente.

Pode-se assim resumir a possibilidade de geração de créditos na sistemática da não cumulatividade para as empresas quanto aos fretes:

- i) na compra de mercadorias para revenda, posto que integrantes do custo de aquisição (artigo 289 do Regulamento do Imposto de Renda Decreto nº 3.000/99) e, assim, ao amparo do inciso I do artigo. 3º da Lei nº 10.833/03;
- ii) nas vendas de mercadorias, no caso do ônus ser assumido pelo vendedor, nos termos do inciso. IX do artigo. 3º da Lei nº 10.833/03; e
- iii) o frete pago quando o serviço de transporte seja utilizado como insumo na prestação de serviço ou na produção de um bem destinado à venda, com base no inc. II do art. 3º da Lei nº10.833/03.

No caso concreto, observa-se, pelos documentos juntados, que as despesas com fretes tratam do transporte de medicamentos e perfumaria entre estabelecimentos da própria empresa.

Desta feita, o transporte de produtos para outros estabelecimentos da empresa não se enquadram em nenhum dos permissivos legais de crédito citados, pois não possui qualquer identidade com aquele frete que compõe o custo de aquisição dos bens destinados a revenda, não se confunde também com o frete sobre vendas, naquele que o vendedor assume o ônus o frete, tampouco pode ser considerado insumo na prestação de serviço ou na produção de um bem, já que tais operações de fretes não podem ser considerados insumos da atividade comercial por inexistir previsão legal.

Nesse mesmo sentido, foi o voto proferido pelo Conselheiro José Fernandes, no acórdão nº 3302003.212, de 16.05.2016, conforme trecho da decisão, a seguir parcialmente transcrita:

De acordo com os referidos preceitos legais, infere-se que a parcela do valor do frete, relativo ao transporte de bens a serem utilizados como insumos de produção ou fabricação de bens destinados à venda, integra o custo de aquisição dos referidos bens e somente nesta condição compõe a base cálculo dos créditos das mencionadas contribuições, enquanto que o valor do frete referente ao transporte dos bens em produção ou fabricação entre estabelecimentos fabris integra o custo produção na condição de serviços aplicados ou consumidos na produção ou fabricação de bens destinados à venda. Com a ressalva de que, pela razões anteriormente aduzidas, há direito de apropriação de crédito sobre o valor do frete no transporte de bens utilizados como insumos, somente se o valor de aquisição destes bens gerar direito a apropriação de créditos das referidas contribuições.

No âmbito da atividade de produção ou fabricação, os insumos representam os meios materiais e imateriais (bens e serviços) utilizados em todas as etapas do ciclo de produção ou fabricação, que se inicia com o ingresso dos bens de produção (matérias-primas ou produtos intermediários) e termina com a conclusão do produto a ser comercializado. Se a pessoa jurídica tem algumas operações do processo produtivo realizadas em unidades produtoras ou industriais situadas em diferentes localidades, certamente, durante o ciclo de produção ou fabricação haverá necessidade de

transferência dos produtos em produção ou fabricação para os outros estabelecimentos produtores ou fabris, que demandará a prestação de serviços de transporte.

Assim, em relação à atividade industrial ou de produção, a apropriação dos créditos calculados sobre o valor do frete, normalmente, dar-se-á de duas formas diferentes, a saber: a) sob forma de custo de aquisição, integrado ao custo de aquisição do bem de produção (matérias-primas, produtos intermediários ou material de embalagem); e b) sob a forma de custo de produção, correspondente ao valor do frete referente ao serviço do transporte dos produtos em fabricação nas operações de transferências entre estabelecimentos industriais.

Com o fim do ciclo de produção ou industrialização, há permissão de apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre o valor do frete no transporte dos produtos acabados na operação de venda, desde que o ônus seja suportado pelo vendedor, conforme expressamente previsto no art. 3º, IX, e § 1º, II, da Lei 10.833/2003, que seguem reproduzidos:

(...)

Em suma, chega-se a conclusão que o direito de dedução dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, calculados sobre valor dos gastos com frete, são assegurados somente para os serviços de transporte:

a) de bens para revenda, cujo valor de aquisição propicia direito a créditos, caso em que o valor do frete integra base de cálculo dos créditos sob forma de custo de aquisição dos bens transportados (art. 3º, I, da Lei 10.637/2002, c/c art. 289 do RIR/1999);

b) de bens utilizados como insumos na prestação de serviços e produção ou fabricação de bens destinados à venda, cujo valor de aquisição propicia direito a créditos, caso em que o valor do frete integra base de cálculo dos créditos como custo de aquisição dos insumos transportados (art. 3º, II, da Lei 10.637/2002, c/c art. 290 do RIR/1999);

c) de produtos em produção ou fabricação entre unidades fabris do próprio contribuinte ou não, caso em que o valor do frete integra a base de cálculo do crédito da contribuição como serviço de transporte utilizado como insumo na produção ou fabricação de bens destinados à venda (art. 3º, II, da Lei 10.637/2002); e

d) de bens ou produtos acabados, com ônus suportado do vendedor, caso em que o valor do frete integra a base de cálculo do crédito da contribuição como despesa de venda (art. 3º, IX, da Lei 10.637/2002).

**Enfim, cabe esclarecer que, por falta de previsão legal, o valor do frete no transporte dos produtos acabados entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica (entre matriz e filiais, ou entre filiais, por exemplo), não geram direito a apropriação de crédito das referidas contribuições, porque tais operações de transferências (i) não se enquadra como serviço de transporte utilizado como insumo de produção ou fabricação de bens destinados à venda, uma vez que foram realizadas após o término do ciclo de produção ou fabricação do bem transportado, e (ii) nem como operação de venda, mas mera operação de movimentação dos produtos acabados entre estabelecimentos, com intuito de facilitar a futura comercialização e a logística de entrega dos bens aos futuros compradores. O mesmo entendimento, também se aplica à transferência dos produtos acabados para depósitos fechados ou armazéns gerais.**

(negritos nossos)

Ademais, recentemente foi aprovada a súmula CARF 217 pelo pleno da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) dispondo sobre essa questão, com o seguinte conteúdo:

Os gastos com fretes relativos ao transporte de produtos acabados entre estabelecimentos da empresa não geram créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins não cumulativas.

Como é cediço, as súmulas CARF são de obediência obrigatória pelos conselheiros, conforme dispõe o RICARF.

Assim, com base nessa motivação, devem ser mantidas as glosas dos fretes nas transferências de produtos entre estabelecimentos da empresa.

### **Glosas de despesas com materiais de consumo**

A discussão travada neste tópico diz respeito aos materiais de consumo, tais como caixas e sacolas para que os consumidores possam acondicionar as mercadorias adquiridas e também para atendimento dos serviços de delivery e e-commerce.

Defende a recorrente que são despesas essenciais da atividade de comércio da Recorrente, tendo em vista que servem à finalidade de viabilizar que os consumidores possam acondicionar as mercadorias adquiridas.

Quanto à possibilidade de creditamento de insumos na atividade comercial, tal questão já foi tratada anteriormente, concluindo-se pela impossibilidade de creditamento de insumos nesse tipo de atividade.

Vale aqui a mesma fundamentação contida no tópico “Glosas de Créditos Sobre Taxa de Administração de Cartões” para manter as glosas de créditos sobre publicidade ligada à atividade comercial de revenda de medicamentos, perfumaria, produtos de higiene pessoal e de beleza, cosméticos e dermocosméticos.

Mantém-se, assim, a glosa.

### **Segurança armada, segurança desarmada, vigilância e transporte de valores**

A recorrente afirma que para atender aos horários de plantão que, evidentemente, são fora do horário comercial, necessita se manter operando em horários de maior periculosidade e até mesmo por isso é necessária a contratação de segurança (armada ou não armada, a depender da localidade).

A Recorrente também informa que possuía contrato de correspondência bancária (agente recebedor) com o Banco ABN AMRO Real S.A. (fls. 374-380 – doc. 05 da Impugnação), por meio do qual a Recorrente estava habilitada para receber pagamento de boletos em sua rede de farmácia, nos termos do objeto contratado.

Por exercer esse tipo de serviço de correspondente bancário em suas farmácias, invariavelmente, a recorrente atraía um número maior de assaltos e, justamente por isso, a contratação de segurança e o transporte de valores se mostravam indispensáveis. Em algumas localidades, inclusive, é obrigatória a contratação de segurança por correspondentes bancários, a exemplo do Estado do Pará e do Distrito Federal.

Em sua defesa, alega a recorrente a necessidade de tal despesa ser considerada como insumo da sua atividade, haja vista a essencialidade da segurança para funcionamento de farmácias em horários noturnos e para proteção de suas receitas, de seus clientes e colaboradores e para transporte de valores e invoca ter atuado como “agente arrecadador”.

Como se percebe, em sua defesa a recorrente busca defender a possibilidade de apropriação de crédito de insumos com dispêndios com segurança vinculados tanto à atividade comercial como a atividade de prestação de serviços.

Quanto à atividade comercial, tal questão já foi tratada anteriormente, concluindo-se pela impossibilidade de creditamento de insumos nesse tipo de atividade.

Vale aqui a mesma fundamentação contida no tópico “Glosas de Créditos Sobre Taxa de Administração de Cartões” para manter as glosas de créditos sobre publicidade ligada à atividade comercial de revenda de medicamentos, perfumaria, produtos de higiene pessoal e de beleza, cosméticos e dermocosméticos.

Quanto aos créditos ligados à atividade de prestação de serviços, que em tese poderiam ser admitidos como insumos pelos critérios da essencialidade e relevância, a recorrente não trouxe aos autos a discriminação de quais gastos em segurança estão ligados exclusivamente a tais serviços de correspondente bancário, tampouco, naqueles casos de utilização mista, indicou critério de rateio racional visando o aproveitamento proporcional do crédito, conforme prevê a legislação nesses tipos de casos.

Sem a recorrente ter trazido aos autos tais elementos que pudessem infirmar a glosa fiscal, não é possível deferir o seu pedido de reversão.

Deve, assim, ser mantida a glosa sobre despesas com segurança armada, segurança desarmada, vigilância e transporte de valores.

### **Sobrestamento da discussão dos créditos sobre produtos sujeitos à tributação monofásica e o necessário conhecimento integral da impugnação nesta parte**

Noticia-se nos autos que a recorrente discute judicialmente o crédito tomado sobre produtos sujeitos à tributação monofásica, no Mandado de Segurança nº 0002274-95.2006.4.05.8100, com o intuito de ver assegurado seu direito de se creditar nas aquisições de tais produtos, ainda que a saída subsequente não seja tributada.

Em seu recurso, a recorrente pleiteia o cancelamento da multa de ofício haja vista que o auditor apenas poderia realizar o lançamento para prevenir a decadência, sem multa de ofício, conforme prevê a súmula Carf nº17.

A decisão recorrida manteve a multa de ofício e reconheceu a concomitância porque no momento do lançamento não havia qualquer decisão judicial de suspensão da exigibilidade do crédito tributário por medida liminar ou tutela cautelar antecipada concedida, nos seguintes termos:

Acrescente-se não ser o caso de afastamento de multa de ofício pelo art. 63, § 1º da Lei 9.430 de 1996, pois, embora de fls.574 conste Acórdão julgado em 28/03/2017 dando provimento a Agravo Regimental e, conseqüentemente, ao recurso especial, a fim de conceder a segurança, foi posteriormente exarada a decisão de fls. 575 acima reproduzida, datada de 05/05/2020 (anterior à ciência do lançamento em 15/12/2020), determinando sobrestamento do feito (na Coordenadoria) até o pronunciamento definitivo desta Corte naqueles autos, objetivando resguardar a uniformidade na prestação jurisdicional no âmbito da Primeira Seção.

**Assim, não se encontra nos autos prova da suspensão da exigibilidade do crédito tributário por medida liminar ou tutela cautelar antecipada concedida antes do início do procedimento fiscal (23/03/2020) e em vigor quando da ciência do lançamento em 15/12/2020, condição imposta nos estritos termos da lei para afastar a penalidade.**

(negrito nosso)

Em seu recurso voluntário, o patrono não contesta a existência de concomitância entre a matéria aqui discutida e a que foi levada ao judiciário, apenas contesta a manutenção da multa de ofício, aduzindo que a autoridade administrativa apenas poderia ter realizado o lançamento para evitar a decadência, mas não há como se prosseguir com a discussão antes do desfecho final da discussão judicial.

Ocorre que a recorrente não indica qual a decisão judicial válida de suspensão da exigibilidade do crédito tributário por medida liminar ou tutela cautelar antecipada concedida estava em vigor no momento da lavratura do auto de infração para ensejar o cancelamento da multa de ofício, nos termos da súmula CARF nº17, a seguir transcrita:

Não cabe a exigência de multa de ofício nos lançamentos efetuados para prevenir a decadência, quando a exigibilidade estiver suspensa na forma dos incisos IV ou V do art. 151 do CTN e a suspensão do débito tenha ocorrido antes do início de qualquer procedimento de ofício a ele relativo.

Desta feita, impõe-se a manutenção da multa de ofício lançada.

## Dispositivo

Diante do exposto, voto no sentido de conhecer do recurso e no mérito negar-lhe provimento.

*Assinado Digitalmente*

**Pedro Sousa Bispo**

Relator